

Geschäftsbericht

2006

- auszugsweise -

Auszug aus dem Inhaltsverzeichnis

| | Seite |
|--|-------|
| ... | |
| C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit | 15 |
| Neues Kommunales Finanzwesen Bayern - Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts - | 15 |
| Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung | 47 |
| Auswirkung der Doppik auf die Rechnungslegung von Betrieben gewerblicher Art | 62 |
| Elektronische Archivierung von Buchungsbelegen in Kommunalkassen (Scan-Dienstanweisung und weitere Fragestellungen) | 78 |
| Vereinbarung von Honoraren für Planungsleistungen bei der Medizin- und Labortechnik | 114 |
| Elektronische Bauabrechnung unter Verwendung digitaler Gelände- modelle | 125 |
| Abwasserentsorgung im ländlichen Raum mit Kleinkläranlagen | 159 |
| Die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen | 182 |
| ... | |

C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

Neues Kommunales Finanzwesen Bayern - Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts -

Verfasser: Peter **Mühlbauer**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|---|--------------|
| 1. Einführung | 16 |
| 2. Gesetzssystematik | 16 |
| 3. Einzelschriften | 17 |
| 3.1 Wahlrecht zwischen Kameralistik und doppelter kommunaler Buchführung | 17 |
| 3.2 Sicherung der dauernden Leistungsfähigkeit, Vermeidung der Überschuldung | 17 |
| 3.3 Haushaltsplan als zentrales Element der Verwaltungssteuerung | 19 |
| 3.4 Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen | 20 |
| 3.5 Höchstbetrag der Kassenkredite | 21 |
| 3.6 Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden | 23 |
| 3.7 Bildung von Rücklagen und Rückstellungen | 24 |
| 3.8 Bestandteile des kommunalen Jahresabschlusses | 25 |
| 3.9 Verlängerung der Frist zur Aufstellung der Jahresrechnung und des Jahresabschlusses | 26 |
| 3.10 Konsolidierter Jahresabschluß | 26 |
| 3.11 Örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung | 28 |
| 4. Ausblick | 30 |
| Anlage | 31 |

1. Einführung

Mit dem zum 01.01.2007 in Kraft getretenen Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 (GVBl S. 975) wurde die gesetzliche Grundlage für die Einführung einer doppelten kommunalen Buchführung in Bayern geschaffen. Der Freistaat folgt damit zwar grundsätzlich der Entwicklung in anderen Bundesländern, geht jedoch mit dem Optionsmodell zwischen herkömmlicher Kameralistik und kommunaler Doppik einen bundesweit bisher einmaligen Weg.

In diesem Beitrag sollen die wesentlichen Änderungen und Neuerungen im kommunalen Haushaltsrecht dargestellt und insbesondere den Kommunen, die ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf die doppelte kommunale Buchführung umgestellt haben oder dies beabsichtigen, die für sie maßgeblichen Vorschriften erläutert werden. Dabei wird auch die derzeit im Entwurf vorliegende Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, Landkreise und Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik - KommHV-Doppik)¹ berücksichtigt. Nachdem die Kommunalgesetze inhaltsgleiche Regelungen enthalten, beschränken sich die Ausführungen auf die Vorschriften der Gemeindeordnung (GO), gelten jedoch sinngemäß auch für die Landkreise und Bezirke.

2. Gesetzssystematik

Die Kommunalgesetze beschränken sich auf die wesentlichen für die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens notwendigen Grundlagen. Die weiterführenden Regelungen über Inhalt, Form und Ausgestaltung der doppelten kommunalen Buchführung wird - der bisher für die Kameralistik geltenden Systematik folgend - die auf der Grundlage des Art. 123 GO noch zu erlassende KommHV-Doppik enthalten.

Nach der amtlichen Begründung wurde im Interesse eines schlanken Gesetzes darauf verzichtet, einen eigenen Abschnitt für die Regelungen der doppelten kommunalen Buchführung zu bilden. Durch den fortlaufenden Text sollten Unklarheiten über die Anwendbarkeit der Vorschriften vermieden werden. Nachdem weite Teile der gesetzlichen Regelungen des kommunalen Haushaltsrechts unabhängig vom gewählten Rechnungswesen gelten, hielt der Gesetzgeber eine punktuelle Anpassung einzelner Vorschriften für ausreichend, zumal beide Buchführungssysteme auf Dauer nebeneinander gelten sollen. Die betroffenen Einzelvorschriften enthalten zunächst die auf die Doppik, dann die auf die Kameralistik bezogene Regelung und sind entweder durch das Wort „beziehungsweise“ oder durch den wörtlichen Hinweis „bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung“ oder „bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik“ verbunden.²

Die gewählte Gesetzssystematik mag zwar den Regelungsumfang minimieren; dies geht jedoch zu Lasten der Lesbarkeit und birgt aufgrund der systemimmanenten Unterschiede beider

¹ Der Entwurf der KommHV-Doppik (Stand 22.02.2007) kann unter „www.stmi.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen“ >Reform des Kommunalen Haushaltsrechts >KommHV-Doppik im Internet abgerufen werden.

² vgl. LT-Drs. 15/6303 S. 15

Buchführungssysteme die Gefahr von Mißverständnissen und Fehlinterpretationen. Gleiche Sachverhalte müssen abhängig vom gewählten Rechnungswesen unterschiedlich interpretiert und abgebildet werden. Begriffe wie „**Rücklagen**“ und „**Rechnungsabgrenzung**“ haben in der Kameralistik und in der doppelten kommunalen Buchführung unterschiedliche Bedeutungen. Die Neufassung erfordert somit fundierte Kenntnisse beider Buchführungssysteme. Dies dürfte nicht nur die Kommunalverwaltungen in der täglichen Praxis, sondern vor allem auch Ausbildung und Lehre vor Herausforderungen stellen.

3. Einzelvorschriften

3.1 Wahlrecht zwischen Kameralistik und doppelter kommunaler Buchführung

Nach Art. 61 Abs. 4 GO kann die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung oder nach den Grundsätzen der Kameralistik geführt werden. Der bayerische Gesetzgeber hat also ausdrücklich von einer Verpflichtung der Kommunen zur Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen abgesehen und ein zunächst unbefristetes Wahlrecht zwischen dem bisherigen kameralen und einem doppischen System zugelassen. Die bayerischen Kommunen sind daher nicht zur Einführung der doppelten kommunalen Buchführung verpflichtet. Vielmehr wird ihnen die Möglichkeit eingeräumt, je nach den spezifischen Verhältnissen in der Kommune auf das neue Rechnungswesen umzustellen oder das bisherige kamerale System beizubehalten.³ Ein Grund für die Einräumung des Wahlrechts war möglicherweise auch die Forderung von kommunaler Seite, die Mehrkosten bei der verpflichtenden Einführung der Doppik nach dem Konnexitätsprinzip auszugleichen.

3.2 Sicherung der dauernden Leistungsfähigkeit, Vermeidung der Überschuldung

In Art. 61 Abs. 1 Satz 2 GO wurden mit der Sicherstellung der dauernden Leistungsfähigkeit und dem Verbot einer Überschuldung zwei allgemeine Haushaltsgrundsätze neu eingefügt. Die beiden Grundsätze gelten unabhängig vom gewählten Buchführungssystem und sind daher von doppisch und kameral buchenden Kommunen zu beachten. Sie müssen jedoch unter Berücksichtigung des gewählten Buchführungssystems unterschiedlich interpretiert werden. Dies ist im Hinblick auf die Vergleichbarkeit und die Gleichbehandlung der Kommunen problematisch.

3.2.1 Sicherung der dauernden Leistungsfähigkeit

Die dauernde Leistungsfähigkeit einer Kommune ergibt sich im kameralen Rechnungswesen nach der verbindlichen Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit (Anlage 9 VV-Mu-KommHV) als Bestandteil des Gesamtplanes nach § 4 KommHV. Auch in der doppelten kommunalen Buchführung ist eine Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit vorgesehen (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 KommHV-Doppik - E -). Ihr Aufbau und ihr Inhalt sind allerdings noch nicht bekannt. Auch der Gesetzestext und die amtliche Begründung geben keine Hinweise über ihre künftige Ausgestaltung. Es ist allerdings zu erwarten, daß in der doppelten kommunalen Buchführung mit der Vermögensrechnung (Bilanz), dem Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung und dem Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung alle drei Komponen-

³ vgl. GK 11/2007

ten des Neuen Kommunalen Finanzwesens zumindest über den mittelfristigen Finanzplanungszeitraum (Art. 70 GO) in die Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit einbezogen werden müssen.⁴

3.2.2 Vermeidung der Überschuldung

Nach § 98 Nr. 61 KommHV-Doppik - E - liegt bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung eine Überschuldung vor, wenn die Summe der Verbindlichkeiten größer ist als die Summe des Vermögens. In diesem Fall reicht die Summe aller Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz nicht mehr zur Deckung aller Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz aus, das Eigenkapital ist aufgezehrt. Steht für den Ausgleich von Fehlbeträgen kein Eigenkapital zur Verfügung, ist am Schluß der Bilanz auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen (§ 24 Abs. 5 KommHV-Doppik - E -).

Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Überschuldung vorliegt, hängt daher unmittelbar von der Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden ab. Nach Art. 74 Abs. 4 GO sind Vermögensgegenstände mit den um Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist.

Aus dem Wortlaut des Gesetzes und der amtlichen Begründung ist nicht eindeutig ersichtlich, ob bei der Beurteilung der Überschuldung ausschließlich auf eine bilanzielle Überschuldung abzustellen ist oder ob gegebenenfalls vorhandene stille Reserven zu berücksichtigen und offenzulegen sind.⁵ Dies ist insbesondere dann problematisch, wenn die Wertansätze der kommunalen Vermögensgegenstände bei Bewertung auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten die Zeitwerte erheblich unterschreiten. Es darf jedoch in keinem Fall übersehen werden, daß eine bilanzielle Überschuldung strukturelle Defizite der Kommune aufzeigt und auch eine Neubewertung des kommunalen Vermögens die für die Überschuldung ursächlichen Probleme nicht nachhaltig beseitigt.

Das Gebot der Vermeidung der Überschuldung und die Sicherstellung der dauernden Leistungsfähigkeit hängen eng zusammen. Eine Überschuldung ergibt sich - von Sondersituationen im Rahmen der Erstbewertung abgesehen - bei dauerhaft negativen Jahresergebnissen.

⁴ Zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit in der kommunalen Doppik vgl. z.B. § 23 der Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung-Niedersachsen, wonach die dauernde Leistungsfähigkeit in der Regel nur anzunehmen sein wird, wenn

1. der Haushaltsausgleich des Haushaltsjahres erreicht ist,
2. die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung unter Berücksichtigung eventueller Fehlbeträge ausgeglichen ist,
3. Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen für Einrichtungen und Eigenbetriebe sowie für kommunale Anstalten und Eigen- sowie Beteiligungsgesellschaften entweder im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung oder aus den Rücklagen gedeckt werden können,
4. die Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre, soweit sie nicht bereits im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung veranschlagt sind, als nicht von vornherein unrealistisch anzusehen ist und
5. in der Bilanz eine positive Nettoposition ausgewiesen ist und voraussichtlich ausgewiesen bleibt.

⁵ Auch wenn nach der derzeitigen Rechtslage gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 InsO Kommunen nicht insolvenzfähig sind, soll an dieser Stelle auf § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO hingewiesen werden, wonach bei der Bewertung des Vermögens des Schuldners die Fortführung des Unternehmens zugrunde zu legen ist, wenn diese - wie dies bei Kommunen wohl regelmäßig unterstellt werden könnte - nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist. § 19 Abs. 2 InsO sieht bei der Beurteilung der Überschuldung ein **zweistufiges** Verfahren aus Bewertung und Fortbestehensprognose vor, das zu einer Widerlegung der Überschuldungsvermutung führen kann. Eine bilanzielle Überschuldung muß daher noch keine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne sein.

Umgekehrt ist jedoch auch zu berücksichtigen, daß bei entsprechender Eigenkapitalausstattung trotz negativer Jahresergebnisse eine Überschuldung nicht eintreten muß.

Art. 61 GO und die amtliche Begründung enthalten keine Hinweise, wie der Begriff der Überschuldung im kameralen Rechnungswesen auszulegen ist. Die Kameralistik sieht nur eine auf Teilbereiche beschränkte Erfassung und Fortschreibung des kommunalen Vermögens vor (§§ 75, 76 KommHV). Sie ist keine Vollvermögensrechnung und kann deshalb eine der bilanziellen Überschuldung entsprechende Information systembedingt nicht darstellen. Es ist nur eine zahlungsorientierte Auslegung des Begriffs dahingehend möglich, wonach eine Überschuldung dann gegeben ist, wenn die laufenden Einnahmen der Kommune - auch bei der Reduzierung der gesetzlichen und freiwilligen Aufgaben auf das unabdingbare Maß - nicht mehr ausreichen, um über einen längeren Zeitraum fristgerecht die Ausgaben für die ordentlichen Kredittilgungen zu bestreiten.

Präventive Maßnahmen seitens der Aufsichtsbehörden bei sich abzeichnender Überschuldung sind weder bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung noch bei Haushaltswirtschaft nach der Kameralistik vorgesehen.

3.3 Haushaltsplan als zentrales Element der Verwaltungssteuerung

Auch im Bereich der doppelten kommunalen Buchführung bleibt der Haushaltsplan zentrales Instrument der Verwaltungssteuerung. Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und für die Haushaltsführung verbindlich. Der Haushaltsplan wird wie bisher in der Haushaltssatzung festgesetzt, ist somit Bestandteil der Haushaltssatzung und hat daher ebenfalls Satzungsqualität.

Die doppelte kommunale Buchführung stellt zum einen das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch eines Haushaltsjahres durch die Abbildung von Aufwendungen und Erträgen dar. Daneben werden mit Ein- und Auszahlungen jedoch auch rein monetäre Größen erfaßt. Im Rahmen der Festsetzung des Haushaltsplanes sind in der Haushaltssatzung daher neben dem Gesamtbetrag der Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Ergebnishaushalts auch der Gesamtbetrag der Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Finanzhaushalts anzugeben (Art. 63 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a GO). Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge, eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen sowie zu leistenden Auszahlungen (Art. 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GO). Er ist in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern (Art. 64 Abs. 2 Satz 1 GO). Eine Planbilanz als Planungskomponente zur Vermögensrechnung (Bilanz) als Bestandteil des Jahresabschlusses (Art. 102 Abs. 1 Satz 2 GO) ist nicht erforderlich.

Nach Art. 64 Abs. 3 Satz 1 GO muß auch bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung der Haushaltsplan ausgeglichen sein; diese Verpflichtung betrifft sowohl den Ergebnis- als auch den Finanzhaushalt.

Art. 64 GO legt lediglich die wesentlichen Grundlagen für den Haushaltsplan fest. Die konkreten Anforderungen an seine Ausgestaltung enthalten die §§ 1 ff. KommHV-Doppik - E -. Danach besteht der Haushaltsplan aus dem Gesamthaushalt, den Teilhaushalten (§ 4 KommHV-Doppik - E -) und dem Stellenplan (§ 5 KommHV-Doppik - E -). Der Gesamthaushalt setzt sich

aus dem Ergebnishaushalt (§ 2 KommHV-Doppik - E -), dem Finanzhaushalt (§ 3 KommHV-Doppik - E -), dem Haushaltsquerschnitt und einer Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit zusammen (§ 1 Abs. 2 KommHV-Doppik - E -). Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt sind in Teilhaushalte zu gliedern, die nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden können (§ 4 Abs. 1 KommHV-Doppik - E -). Als zusätzliches Instrument der Steuerung des Verwaltungshandelns ist eine nach den örtlichen Bedürfnissen ausgestaltete Kosten- und Leistungsrechnung zu führen (§ 14 KommHV-Doppik - E -).

Zusätzlich zu den bereits aus der Kameralistik bekannten Anlagen ist dem Haushaltsplan der letzte konsolidierte Jahresabschluß (Art. 102 a GO) beizufügen (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 KommHV-Doppik - E -).

3.4 Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen

Mit dem neu gefaßten Art. 67 Abs. 5 GO wird den Kommunen die Möglichkeit eingeräumt, überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungen einzugehen. Voraussetzung ist, daß ein dringendes Bedürfnis besteht und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Sind die überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen erheblich, sind sie vom Gemeinderat zu beschließen (Art. 67 Abs. 5 Satz 2 i.V. mit Art. 66 Abs. 1 Satz 2 GO). Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen sind bundesrechtlich in § 38 BHO und in den Kommunalgesetzen einzelner Bundesländer vorgesehen.⁶

Die Regelungen zu Verpflichtungsermächtigungen sind unabhängig vom gewählten Buchführungssystem; sie gelten also sowohl bei einer nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung als auch bei einer nach den Grundsätzen der Kameralistik geführten Haushaltswirtschaft. Verpflichtungsermächtigungen sind nach wie vor auf Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen beschränkt, obwohl die Kommunen auch durch konsumtive Ausgaben, Aufwendungen und Auszahlungen, wie z.B. langfristige Miet- und Leasingverträge oder umfangreiche Unterhaltungsmaßnahmen auch im Bereich des Verwaltungshaushalts bzw. des Ergebnishaushalts erheblich belastet werden können.

Die Neuregelung bringt mit dem Begriff des „**dringenden Bedürfnisses**“ einen weiteren unbestimmten Rechtsbegriff in die kommunale Haushaltswirtschaft. Die amtliche Begründung liefert keinen Hinweis darauf, unter welchen Voraussetzungen ein dringendes Bedürfnis gegeben ist. Durch den Verweis auf Art. 66 Abs. 1 Satz 2 GO kann wohl davon ausgegangen werden, daß für die Beurteilung der Erheblichkeit überplanmäßiger und außerplanmäßiger Verpflichtungen einerseits sowie überplanmäßiger und außerplanmäßiger Ausgaben und Auszahlungen andererseits auf dieselben Grundsätze abgestellt werden kann. Es ist aber nicht ersichtlich, ob der Gesetzgeber den Begriff des dringenden Bedürfnisses in bewußter Abgrenzung zum Begriff der Unabweisbarkeit als Voraussetzung für die Zulässigkeit überplanmäßiger und außerplanmäßiger Ausgaben und Auszahlungen im Sinne des Art. 66 Abs. 1 Satz 1 GO verstanden haben wollte und ob gegebenenfalls an die Zulässigkeit überplanmäßiger und außerplanmäßiger Verpflichtungen hiervon abweichende Anforderungen zu stellen sind. Dafür spräche, daß die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen im Gegensatz zu den in Art. 66 GO genannten Tatbeständen nicht bereits im laufenden Haushaltsjahr zu Auszahlungen oder Aus-

⁶ vgl. z.B. § 85 Abs. 1 GO-NRW

gaben führen, sondern lediglich die Ermächtigung zum Abschluß von Rechtsgeschäften schaffen, die erst künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen oder Ausgaben belasten.

Vorbehaltlich einer Klarstellung durch den Gesetzgeber oder einer abweichenden Rechtsprechung wird man ein dringendes Bedürfnis dann annehmen müssen, wenn durch das Nichteinhalten der überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen ein spürbarer Nachteil für die Kommunen entsteht. Denkbar wäre z.B., daß sich die Kommune durch den sofortigen Abschluß eines Rechtsgeschäfts einen wirtschaftlichen Vorteil durch besonders günstige Konditionen sichern kann.

Da durch die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen (Art. 63 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GO) nicht überschritten werden darf, muß die Deckung der überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen gewährleistet sein. Überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungen können daher nur eingegangen werden, wenn andere in der Haushaltssatzung veranschlagte Verpflichtungsermächtigungen nicht in der ursprünglich vorgesehenen Höhe benötigt werden. Dies gilt selbst dann, wenn die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen nur geringfügig sind. Denn der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen kann wie bisher nur durch eine Nachtragshaushaltssatzung nach Art. 68 Abs. 1 GO erhöht werden.⁷ Die Deckung der überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen wird somit durch „Einsparungen“ bei anderen Verpflichtungsermächtigungen erreicht.

Die Ermächtigung zu überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen mag zwar die tägliche Verwaltungspraxis flexibilisieren. Dennoch ist die Änderung insoweit problematisch, als die Gefahr besteht, daß das Budgetrecht des Gemeinderats ausgehöhlt wird. Durch die Verpflichtungsermächtigungen werden nämlich nicht nur die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre erkennbar. Durch sie verpflichtet sich umgekehrt das politische Gremium, in künftigen Haushaltsjahren die hierfür notwendigen Mittel bereitzustellen. Durch den Verweis auf Art. 66 Abs. 1 Satz 2 GO, wonach erhebliche überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungen vom Gemeinderat zu beschließen sind, soll zwar verhindert werden, daß durch das Instrument der überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen Entscheidungskompetenzen vom Gemeinderat auf die Verwaltung verlagert werden. Dadurch ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß die Verwaltung ohne Einschaltung eines politischen Gremiums Verpflichtungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen eingeht und damit vollendete Tatsachen schafft.

In die Geschäftsordnung des Gemeinderats sollten daher unbedingt Regelungen über die Voraussetzungen und die Zuständigkeit für die Bewilligung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Verpflichtungen aufgenommen werden. Insbesondere sollten unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Erheblichkeitsschwelle und der Begriff des dringenden Bedürfnisses näher definiert werden.

3.5 Höchstbetrag der Kassenkredite

Nach Art. 73 Abs. 2 GO soll der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag für die Aufnahme von Kassenkrediten ein Fünftel der im Finanzhaushalt veranschlagten Einzahlungen

⁷ vgl. auch VV Satz 1 zu § 9 KommHV

aus der laufenden Verwaltungstätigkeit bzw. ein Sechstel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen nicht überschreiten.

Die Koppelung der Berechnung des Höchstbetrags der Kassenkredite an die Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit macht deren Planung auf Ebene des (Gesamt-)Finanzhaushalts notwendig, auch wenn die Angaben der Teilfinanzhaushalte nach § 4 Abs. 5 KommHV-Doppik - E - auf die Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 KommHV-Doppik - E - beschränkt sind.⁸

Der Gesetzgeber begründet den bei der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung höheren Bruchteil damit, daß die kameralen Einnahmen des Verwaltungshaushalts erheblich von den doppelten Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abweichen können, letztere jedoch im Vergleich zu den kameralen Einnahmen des Verwaltungshaushalts tendenziell niedriger sind.⁹ Durch die unterschiedlichen Bruchteile soll sichergestellt werden, daß der Höchstbetrag der Kassenkredite unabhängig vom Rechnungswesen vergleichbar hoch bleibt.¹⁰

Die gesetzlich festgesetzten unterschiedlichen Bruchteile sind empirisch bislang nicht belegt und lassen sich nur unter Rückgriff auf einen dem Gesetzgeber zustehenden Einschätzungsspielraum begründen. Die Regelung führt zu dem wenig stimmigen Ergebnis, daß bei der Berechnung des Höchstbetrags des Kassenkredits einer doppelten buchenden Kommune auf die Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, bei der Berechnung des Höchstbetrags der Kassenkredite ihrer ebenfalls doppelten buchenden Eigenbetriebe, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen jedoch auf die in deren Erfolgsplänen vorgesehenen Erträge abzustellen ist (vgl. Art. 73 Abs. 2 GO, VV Nr. 2.1 zu § 1 WkKV, VV Nr. 2.1.1 zu § 1 WkPV). Für Regiebetriebe mit kaufmännischem Rechnungswesen im Sinne des Art. 88 Abs. 6 GO fehlt eine ausdrückliche gesetzliche Vorschrift. Da diese Betriebe als Sondervermögen mit Sonderrechnung konzipiert sind, werden sie - zumindest wenn die Vorschriften der EBV für anwendbar erklärt wurden - hinsichtlich der Kassenkredite wie Eigenbetriebe zu behandeln sein, so daß sich auch in diesem Fall bei doppelten buchenden Kommunen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Höchstbetrags der Kassenkredite ergeben.

Der Argumentation des Gesetzgebers ist zwar insoweit zu folgen, als im kameralen Rechnungswesen bei der Berechnung des Höchstbetrags eine Bereinigung um innere Verrechnungen und kalkulatorische Kosten nicht vorgesehen ist und der mögliche Höchstbetrag für Kassenkredite somit auch vom Umfang der von der Kommune veranschlagten kalkulatorischen Kosten beeinflusst wird. Umgekehrt darf jedoch nicht übersehen werden, daß einzelne in der doppelten kommunalen Buchführung im Ergebnishaushalt veranschlagte Erträge, wie z.B. die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten, Rückstellungen oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten, keine Einnahmen im Sinne der Kameralistik sind. Zudem wird nicht berücksichtigt, daß sich auch im zahlungswirksamen Bereich aufgrund der unterschiedlichen Rechnungsabgrenzung erhebliche betragsmäßige Unterschiede ergeben können. So sind Beträge, die im Haushaltsjahr eingehen, jedoch erst im folgenden Jahr fällig werden, nach der kameralen Rechnungsabgrenzung im Sinne des § 80 Abs. 2 KommHV als Einnahme des neuen Haus-

⁸ vgl. auch Art. 63 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a GO

⁹ zur Berechnung der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit vgl. § 3 Abs. 1 Nrn. 1 bis 8 KommHV-Doppik - E -

¹⁰ vgl. LT-Drs. 15/6303 S. 17

haltsjahres nachzuweisen, während sie bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung als Einzahlungen des laufenden Haushaltsjahres zu veranschlagen und zu buchen sind.

3.6 Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden

Art. 74 Abs. 4 GO ist die Grundlage für die Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden. Danach sind Vermögensgegenstände mit den um Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist.

Trotz der Orientierung an handelsrechtlichen Bestimmungen enthält Art. 74 Abs. 4 GO mit dem Begriff der „**sachgerechten Beurteilung**“ einen kommunal- und handelsrechtlich bisher unbekanntem unbestimmten Rechtsbegriff, der weder gesetzlich noch in der amtlichen Begründung näher erläutert ist und somit der Auslegung bedarf.

Die Vorschrift legt - dem Grundsatz der vorsichtigen Bewertung folgend - für die Bewertung den Vorrang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten fest. Die Anschaffungskosten sind grundsätzlich Bewertungsmaßstab für den Erwerb eines bereits vorhandenen Vermögensgegenstandes, die Herstellungskosten sind Bewertungsmaßstab für die von der Kommune selbst erstellten Vermögensgegenstände. Beide Begriffe werden haushaltsrechtlich in § 77 KommHV-Doppik - E - definiert.

Die Definition der Anschaffungskosten stimmt mit § 255 Abs. 1 HGB überein. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen (§ 77 Abs. 2 KommHV-Doppik - E -).

Demgegenüber weicht die Definition der Herstellungskosten von den handelsrechtlichen Regelungen ab. Herstellungskosten sind nach § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik - E - die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 77 Abs. 4 KommHV-Doppik - E -).

Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für Kosten der allgemeinen Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB wurde haushaltsrechtlich nicht übernommen, weshalb die genannten Kosten nicht als Herstellungskosten aktiviert werden dürfen. Der haushaltsrechtliche Herstellungskostenbegriff unterscheidet sich daher vom Han-

dels- und Steuerrecht.¹¹ Auf der Grundlage handels- oder steuerrechtlicher Regelungen erstellte Bewertungen können daher haushaltsrechtlich nicht ungeprüft übernommen werden.

3.7 Bildung von Rücklagen und Rückstellungen

Nach Art. 76 GO in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung hatten die kameral buchenden Gemeinden für Zwecke des Vermögenshaushalts und zur Sicherung der Haushaltswirtschaft Rücklagen in angemessener Höhe zu bilden. Rücklagen für andere Zwecke waren zulässig. Mit dem o.g. Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 wurde Art. 76 GO dahingehend ergänzt, daß Gemeinden bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung verpflichtet sind, Überschüsse der Ergebnisrechnung, die nicht zum Ausgleich von Fehlbeträgen aus Vorjahren benötigt werden, den Rücklagen zuzuführen (Art. 76 Abs. 1 Satz 2 GO n.F.) und für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden (Art. 76 Abs. 2 GO n.F.). Da sich der kameral und der doppische Rücklagenbegriff systembedingt völlig voneinander unterscheiden und Rückstellungen nur in der doppelten kommunalen Buchführung, nicht jedoch in der Kameralistik vorgesehen sind, birgt die Neufassung des Art. 76 GO die Gefahr von Mißverständnissen und Fehlinterpretationen.

3.7.1 Rücklagen in der doppelten kommunalen Buchführung

In der doppelten kommunalen Buchführung sind auf der Passivseite der Bilanz unter der Eigenkapitalposition als Rücklagen die Allgemeine Rücklage (Nettoposition), die Rücklage aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen und Ergebnismrücklagen auszuweisen.¹² Dagegen sind kameraler Rücklagen Geldbestände der Gemeinde, die aus der Haushaltswirtschaft ausgeschieden und zur künftigen Verwendung zurückgelegt und verwaltet werden.¹³ Im Sinne der kommunalen Doppik handelt es sich dabei um Vermögen, das auf der Aktivseite der Vermögensrechnung (Bilanz) auszuweisen ist.

3.7.2 Rückstellungen

Art. 76 Abs. 2 GO n.F. verpflichtet die Gemeinden, für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden. Nach derzeitigem Stand sind gemäß § 74 KommHV-Doppik - E -¹⁴ für

- die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen aufgrund beamtenrechtlicher oder vertraglicher Ansprüche,
- Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
- Zwecke des Umweltschutzes (z.B. Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten),

¹¹ zum steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff vgl. R 6.3 EStR

¹² vgl. §§ 23, 85 Abs. 3 KommHV-Doppik - E -

¹³ vgl. Schreml/Bauer/Westner, Kommunales Haushalts- und Wirtschaftsrecht in Bayern, Erl. 1 zu Art. 76 GO

¹⁴ vgl. auch Art. 123 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 GO

- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art,
- drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren,
- im Haushaltsjahr unterlassene, am Abschlußtag einzeln bestimmte und wertmäßig beziferte Instandhaltungsmaßnahmen, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,

in jedem Fall Rückstellungen zu bilden.

Daneben müssen auch Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden, wenn diese ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlußstichtag haben, dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlußstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist. Dabei muß wahrscheinlich sein, daß die Verbindlichkeiten oder Aufwendungen künftig entstehen und zu einer Inanspruchnahme führen. Die Bildung sonstiger, durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebener Rückstellungen bleibt unberührt (§ 74 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KommHV-Doppik - E -).

Sowohl Art. 76 Abs. 2 GO als auch § 74 KommHV-Doppik - E - regeln lediglich die Bildung von Rückstellungen dem Grunde nach. Die näheren Einzelheiten zu deren Berechnung und Auflösung bleiben den noch zu erlassenden Verwaltungsvorschriften vorbehalten.

3.8 Bestandteile des kommunalen Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß ist - wie die kamerale Jahresrechnung - das Gegenstück zum Haushaltsplan (Art. 64 GO, § 1 KommHV-Doppik - E -). Während der Haushaltsplan bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge, eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen ausweist, enthält der Jahresabschluß die tatsächlich dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen sowie die tatsächlich im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen.

Nach Art. 102 Abs. 1 GO besteht der Jahresabschluß bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Vermögensrechnung (Bilanz) und dem Anhang. Der Jahresabschluß ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern. Art. 102 Abs. 1 GO verpflichtet die doppisch buchenden Kommunen zwar, einen Jahresabschluß zu erstellen, und legt dessen Bestandteile fest. Die abschließenden Regelungen über Inhalt und Ausgestaltung der einzelnen Komponenten des Jahresabschlusses ergeben sich jedoch nicht aus der GO, sondern vielmehr aus den §§ 80 ff. KommHV-Doppik - E -.

Die Anforderungen an den kommunalen Jahresabschluß und dessen Umfang sind deutlich größer als bei der kameralen Jahresrechnung - nicht zuletzt, weil mit dem Anhang ein weiterer, in der kameralen Rechnungslegung bisher nicht bekannter, der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen gleichwertiger Pflichtbestandteil des doppischen Jahresabschlusses erstellt werden muß. Dem Anhang sind zudem

ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel, ein Eigenkapitalspiegel, ein Verbindlichkeitspiegel und eine Aufstellung der übertragenen Haushaltsermächtigungen als Anlagen beizufügen (§ 86 Abs. 3 KommHV-Doppik - E -). Der Anhang dient neben der näheren Erläuterung und Ergänzung der sonstigen Jahresabschlußkomponenten gegebenenfalls auch deren Entlastung und Korrektur¹⁵ und soll das Verständnis der Adressaten des Jahresabschlusses erhöhen. Darüber hinausgehende freiwillige Angaben (z.B. Beteiligung an einer Sparkasse abgesehen vom sog. Dotationskapital, das in der Bilanz aufzuführen ist) sind - ebenso wie im Handelsrecht - zulässig, solange sie der Übersichtlichkeit und Klarheit des Anhangs nicht zuwiderlaufen.

3.9 Verlängerung der Frist zur Aufstellung der Jahresrechnung und des Jahresabschlusses

Die Erstellung der künftigen doppischen Jahresabschlüsse ist aufgrund der deutlich gestiegenen formalen und materiellen Anforderungen erheblich umfangreicher und komplexer als die Erstellung der Jahresrechnung. Um einerseits diesen höheren Zeitbedarf zu berücksichtigen und andererseits unterschiedliche Regelungen für doppisch und kameral buchende Kommunen zu vermeiden, wurde die Frist für die Aufstellung von bisher vier auf sechs Monate verlängert. Die doppischen Jahresabschlüsse und die kameralen Jahresrechnungen sind daher künftig innerhalb von sechs Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres und damit spätestens bis zum 30.06. des Folgejahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen (Art. 102 Abs. 2 GO).

3.10 Konsolidierter Jahresabschluß

Ein wesentliches Ziel für die Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens war die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten, von der Kommune beherrschten, rechtlich unselbständigen und selbständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem Gesamtabchluß als Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune.¹⁶

Der konsolidierte Jahresabschluß besteht nach § 88 KommHV-Doppik - E - aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung. Ihm sind eine Kapitalflußrechnung (§ 89 KommHV-Doppik - E -), ein Eigenkapitalspiegel (§ 89 KommHV-Doppik - E -) und ein Konsolidierungsbericht (§ 90 KommHV-Doppik - E -) beizufügen. Die Verpflichtung, den konsolidierten Jahresabschluß durch eine Kapitalflußrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern, ergibt sich bereits aus Art. 102 a Abs. 3 GO. Der Konsolidierungsbericht muß auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz enthalten (§ 90 Abs. 2 KommHV-Doppik - E -).

Art. 102 a GO ist nur von Gemeinden anzuwenden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung führen. Die Aufstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses durch kameral buchende Gemeinden ist systembedingt nicht möglich. Aus dem gleichen Grund können umgekehrt allerdings auch nur Einheiten mit kaufmännischem Rechnungswesen in den konsolidierten Jahresabschluß einbezogen werden. Dies kann in Einzelfällen zu Verwerfungen führen, da die Einbeziehung in den Konsolidierungskreis durch

¹⁵ vgl. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik - E -

¹⁶ vgl. Anlage 1 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, S. 2, und Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, S. 31 ff.

die Wahl des Buchführungssystems unmittelbar beeinflusst und die Konsolidierungspflicht unterlaufen werden können. Letztlich bleibt abzuwarten, ob das Nebeneinander verschiedener Buchführungssysteme dauerhaft Bestand haben kann.

Art. 102 a Abs. 1 GO legt den Konsolidierungskreis fest. Danach sind mit dem Jahresabschluß der Gemeinde die Jahresabschlüsse

- der außerhalb der allgemeinen Verwaltung geführten Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z.B. Eigenbetriebe),
- der rechtlich selbständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital oder variablen Kapitalanteilen (z.B. Kommunalunternehmen, GmbH, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Kommanditgesellschaften),
- der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und der gemeinsamen Kommunalunternehmen und
- der von der Gemeinde verwalteten kommunalen Stiftungen mit kaufmännischem Rechnungswesen

zu konsolidieren. Aufgabenträger, auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluß hat, sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches (HGB) zu konsolidieren (Vollkonsolidierung); solche, auf die die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluß hat, sind entsprechend den §§ 311 und 312 HGB zu konsolidieren, es sei denn, sie sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung. Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und gemeinsame Kommunalunternehmen können auch entsprechend § 310 HGB anteilmäßig konsolidiert werden. Für den Anteil an einem Zweckverband oder einer Verwaltungsgemeinschaft ist der Umlageschlüssel maßgebend (Art. 102 a Abs. 2 GO).

Die Jahresabschlüsse der Sparkassen sind nicht in den konsolidierten Gesamtabchluß einzu beziehen (Art. 102 a Abs. 1 Satz 2 GO). Der Gesetzgeber begründet dies mit dem Hinweis auf Art. 18 Abs. 5 SpkG, wonach für Sparkassen als rechtlich selbständige, gemeinnützige Anstalten des öffentlichen Rechts eine besondere Zweckbindung für den Fall der Auflösung besteht (Art. 18 Abs. 5 SpkG) und daher etwaige Liquidationserlöse aus der Auflösung von Sparkassen nicht zur allgemeinen Verlustkompensation kommunaler Haushalte zur Verfügung stehen. Beteiligungen an Sparkassen sind im übrigen nicht fungibel, d.h. handelbar. Die Konsolidierung unter Einbeziehung der Sparkassen würde vor diesem Hintergrund zu einem unrichtigen Bild der kommunalen Bilanz bezüglich des vorhandenen Eigenkapitals führen.

Der konsolidierte Jahresabschluß baut auf den Jahresabschlüssen der einzelnen Einheiten auf.¹⁷ Daher wurde die Frist zu seiner Aufstellung verlängert. Der konsolidierte Jahresabschluß ist innerhalb von zehn Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres und damit spätestens bis zum 30.10. des Folgejahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen (Art. 102 Abs. 2 GO). Der konsolidierte Jahresabschluß unterliegt der örtlichen und der überörtlichen Rechnungsprüfung (Art. 103 und 106 GO). Die örtliche Prüfung des konsolidierten Jahresab-

¹⁷ So sollen der Jahresabschluß und der Lagebericht eines Eigenbetriebs und eines Kommunalunternehmens spätestens innerhalb von neun Monaten nach Schluß des Wirtschaftsjahres durch einen sachverständigen Prüfer (Abschlußprüfer) geprüft sein (Art. 107 Abs. 1 GO).

schlusses ist innerhalb von 18 Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres durchzuführen (Art. 103 Abs. 4 GO).

Nach Durchführung der örtlichen Prüfung des konsolidierten Jahresabschlusses (Art. 103 GO) und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten stellt der Gemeinderat alsbald, jedoch in der Regel bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres den konsolidierten Jahresabschluß in öffentlicher Sitzung fest und beschließt über die Entlastung (Art. 102 Abs. 3 Sätze 1 und 2 GO).

Nach § 99 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik - E - ist ein konsolidierter Jahresabschluß erstmals ab dem fünften Haushaltsjahr, das dem Haushaltsjahr der Einführung der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung durch die Kommune folgt, nicht jedoch vor dem 1. Januar 2012 aufzustellen. Die Rechtsaufsichtsbehörde kann auf Antrag für die Jahresabschlüsse nach Art. 102 a Abs. 1 Nr. 2 GO einen späteren Zeitpunkt bestimmen, wenn eine vollständige Konsolidierung noch nicht möglich ist. Der erforderliche Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage muß auf andere Weise sichergestellt werden (§ 99 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E -). Diese Frist soll einerseits eine möglichst zeitnahe Konsolidierung sicherstellen, andererseits den Kommunen in dieser äußerst komplexen Materie die nötige Flexibilität ermöglichen.

3.11 Örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung

Durch die Gesetzesänderung zum 01.01.2007 wurde die Zuständigkeit für die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung nicht geändert. So wird die örtliche Rechnungsprüfung wie bisher vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuß, die überörtliche Rechnungsprüfung bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes durch diesen, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt. Auch die Regelungen über die Zuziehung der kommunalen Rechnungsprüfungsämter im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung blieben unverändert. Bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung ergeben sich also keine neuen Prüfungszuständigkeiten und Prüfungspflichten; insbesondere sind eine mit den Regelungen der Art. 107 GO und §§ 316 ff. HGB vergleichbare Abschlußprüfung und die Erteilung eines Bestätigungsvermerks gesetzlich nicht vorgesehen.

Gegenstand der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung sind die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluß. Die örtliche Rechnungsprüfung des Jahresabschlusses ist wie bisher innerhalb von zwölf Monaten, die des konsolidierten Jahresabschlusses innerhalb von 18 Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres durchzuführen (Art. 103 GO). Die Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung ist unter anderem Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses nach Art. 102 Abs. 3 GO. Nachdem die Feststellung bedeutet, daß sich der Gemeinderat das von der Verwaltung vorgelegte Zahlenwerk zu eigen macht, muß sichergestellt sein, daß Fehler im Rechenwerk möglichst vollständig entdeckt und bereinigt werden. Die kommunalen Rechnungsprüfungsorgane teilen hier das Schicksal aller am Umstellungsprozeß Beteiligten, sich an ein neues Haushalts- und Rechnungswesen mit bislang wenig vertrauten Komponenten und nicht zuletzt an neue Begrifflichkeiten gewöhnen zu müssen.

Erfahrungen aus der handelsrechtlichen Abschlußprüfung kaufmännischer Jahresabschlüsse sind nur in begrenztem Umfang auf die Prüfung der kommunalen Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse übertragbar. Ziel und Inhalt der kommunalen Rechnungsprüfung und der handelsrechtlichen Abschlußprüfung unterscheiden sich erheblich. Die kommunale Rechnungs-

prüfung ist in ihrer historischen Entwicklung als umfassende Finanzkontrolle zu verstehen, die sich auf das gesamte gemeindliche Handeln bezieht. Auch wenn die Einführung der doppelten kommunalen Buchführung die Anpassung der Rechnungsprüfung an die doppelten Anforderungen notwendig macht, ändert dies grundsätzlich nichts an dieser vom Gesetzgeber vorgegebenen Zielsetzung. Die klassische handelsrechtliche Abschlußprüfung deckt dagegen als eine Gesetz-, Ordnungs- und Satzungsmäßigkeitsprüfung lediglich einen Teilbereich der kommunalen Rechnungsprüfung ab.¹⁸ Sie befaßt sich schwerpunktmäßig mit Fragen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und mit dem Lagebericht von Unternehmen sowie der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und ist insbesondere auf den Eigentümer- und Gläubigerschutz ausgerichtet. Materielle Prüfungen bestimmter Bereiche, wie z.B. der Bauausgaben oder des Vollzugs des Besoldungs- und Tarifrechts, sind ebenso wie Wirtschaftlichkeitsprüfungen und die Aufdeckung von Verstößen, die nicht im Zusammenhang mit der Rechnungslegung stehen, grundsätzlich nicht Gegenstand der handelsrechtlichen Abschlußprüfung. Handelsrechtliche Prüfungsgrundsätze können für die Entwicklung der kommunalen Rechnungsprüfung wertvolle Anhaltspunkte bieten, sind aber an die kommunalen Besonderheiten und die Erfordernisse der öffentlichen Finanzkontrolle anzupassen. Der Einsatz möglichst effektiver und effizienter stichprobenbasierter Prüfungsmethoden gewinnt dabei deutlich an Bedeutung. Die Adaption des die handelsrechtliche Abschlußprüfung prägenden risikoorientierten Prüfungsansatzes unter Einsatz auch mathematisch-statistischer Methoden ist unerlässlich, wobei es einen gangbaren Weg zwischen einer möglichst umfassenden, materiell ausgerichteten öffentlichen Finanzkontrolle und einem wirtschaftlich vertretbaren Prüfungsumfang zu finden gilt.

Der Prüfung der Eröffnungsbilanz kommt besondere Bedeutung zu. Die Ansätze der Eröffnungsbilanz sind nicht nur eine Stichtagsbetrachtung zum Eröffnungsbilanzstichtag, die erstmalig eine umfassende Darstellung des kommunalen Vermögens und der Schulden ermöglicht; sie beeinflussen vielmehr in erheblichem Ausmaß die Haushaltswirtschaft künftiger Haushaltsjahre. Hervorzuheben sind insbesondere die aus der Erstbewertung resultierenden Abschreibungen als Belastung künftiger Haushaltsjahre. Die Prüfung umfaßt sämtliche mit dem Umstellungsprozeß verbundenen Verfahrensschritte und Tätigkeiten, wie z.B. die Durchführung der Erstinventur und die örtlichen Inventur- und Bewertungsrichtlinien. Allein vor diesem Hintergrund ist eine fundierte Kenntnis der Rechtsgrundlagen im allgemeinen und der Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im besonderen nicht zuletzt zur Verhinderung aus kommunaler Sicht unerwünschter bilanzpolitischer Maßnahmen erforderlich.

Das neue doppelte kommunale Rechnungswesen ist umfangreicher und komplexer als das kamerale. Dadurch steigen zum einen die Anforderungen an die kommunale Rechnungsprüfung; zum anderen entsteht ein zusätzlicher Prüfungsbedarf, der zeitlich und personell aufgefangen werden muß. Dies dürfte insbesondere die ehrenamtlichen Gemeinderatsmitglieder in den Rechnungsprüfungsausschüssen vor Probleme stellen. Für die örtliche Rechnungsprüfung kann es sich in begründeten Einzelfällen, insbesondere in der Umstellungsphase, anbieten, zur Prüfung der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse und des konsolidierten Jahresabschlusses Sachverständige zuzuziehen (Art. 103 Abs. 3 Satz 1 GO). Die Zuziehung von Sachverständigen kann sich nach dem Willen des Gesetzgebers jedoch nur auf eine zeitlich befristete Übergangszeit erstrecken und ist keine dauerhafte Lösung. Der Gesetzgeber hat die örtliche Rechnungsprüfung bewußt als Ausfluß der kommunalen Selbstverwaltung in die Hand der demokratisch legitimierten Vertreter gelegt, die insofern auch die Verantwortung für ihre ordnungsgemäße Erledigung tragen. Daher kann die Rechnungsprüfung als Teil der Selbstkontrolle der Verwaltung nicht auf Dauer faktisch an private Dritte abgegeben werden. Dies erschiene im übrigen auch im Hinblick auf die generelle Bestimmung zur Überwachung der Ge-

¹⁸ vgl. auch die klarstellende Ergänzung in der Überschrift zu Art. 107 GO

meindeverwaltung durch den Gemeinderat in Art. 30 Abs. 3 GO problematisch. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß auch in der Rechnungsprüfung verschiedene Formen der kommunalen Zusammenarbeit denkbar sind.

4. Ausblick

Das Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 (GVBl S. 975) ist die gesetzliche Grundlage für die Einführung einer doppelten kommunalen Buchführung in Bayern und macht Ausnahmegenehmigungen nach Art. 117 a GO überflüssig. Die bayerischen Kommunen sind jedoch nicht zur Einführung der doppelten kommunalen Buchführung verpflichtet. Der Freistaat Bayern hat vielmehr ein zunächst unbefristetes Wahlrecht zwischen dem bisherigen kameralen und einem doppischen System zugelassen.

Einschränkend ist jedoch zu berücksichtigen, daß unterhalb der Ebene des formellen Gesetzes für die Einführung der doppelten kommunalen Buchführung derzeit noch keine Rechtsgrundlagen bestehen¹⁹ und somit auch nach Inkrafttreten des o.g. Gesetzes zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 keine abschließende Rechtssicherheit gegeben ist. Mit dem Erlaß der KommHV-Doppik, der Verwaltungsvorschriften hierzu, eines verbindlichen Konten- und Produktrahmens und verbindlicher Muster ist erst im Laufe des Jahres 2007 zu rechnen. Dies kann bei umstellungswilligen Kommunen zu einem Mehraufwand führen, da das Risiko besteht, daß (Vor-)Arbeiten durchgeführt werden, deren Ergebnisse nicht mit späteren Regelungen übereinstimmen.

Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ist im Vergleich zur Kameralistik deutlich umfangreicher und aufgrund der kommunalspezifischen Ausgestaltung auch nur eingeschränkt mit einem klassischen doppischen Rechnungswesen vergleichbar. Die Auswirkungen dieses komplexeren Rechnungswesens auf die Aufbau- und Ablauforganisation sowie den Personalbedarf sind derzeit zwar noch nicht abschließend geklärt, sollten jedoch im Entscheidungsprozeß von den Kommunen berücksichtigt werden. Allein aufgrund der höheren formalen Anforderungen ist allerdings bereits jetzt absehbar, daß es sich nicht nur um einen einmaligen, auf die Umstellungsphase beschränkten, sondern um einen dauerhaften (Mehr-)Aufwand handelt. Nach den ersten im Rahmen unserer Prüfungs- und Beratungstätigkeit gewonnenen Erfahrungen zeigt sich, daß ohne fachlich qualifiziertes **eigenes** Personal weder die Umstellung bewältigt noch der laufende Betrieb sichergestellt werden kann. Ein verbindliches Schulungs- und Fortbildungskonzept ist unseres Erachtens unbedingte Voraussetzung eines Umstellungsprozesses.

¹⁹ Stand April 2007

| | |
|--|---|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 61</p> <p style="text-align: center;">Allgemeine Haushaltsgrundsätze</p> | <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. ² Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts und dem § 51a des Haushaltsgrundsatzgesetzes Rechnung zu tragen, insbesondere der Verantwortung zur Einhaltung der Bestimmungen in Art. 104 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft und des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes nachzukommen.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu planen und zu führen. ² Aufgaben sollen in geeigneten Fällen daraufhin untersucht werden, ob und in welchem Umfang sie durch nichtkommunale Stellen, insbesondere durch private Dritte oder unter Heranziehung Dritter, mindestens ebenso gut erledigt werden können.</p> <p>(3) ¹ Bei der Führung der Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde finanzielle Risiken zu minimieren. ² Ein erhöhtes Risiko liegt vor, wenn besondere Umstände, vor allem ein grobes Missverhältnis bei der Risikoverteilung zu Lasten der Gemeinde, die Gefahr eines erheblichen Vermögensschadens begründen.</p> |
| <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 61</p> <p style="text-align: center;">Allgemeine Haushaltsgrundsätze</p> | <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. ² <i>Die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde ist sicherzustellen, eine Überschuldung ist zu vermeiden.</i> ³ Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts und dem § 51a des Haushaltsgrundsatzgesetzes Rechnung zu tragen, insbesondere der Verantwortung zur Einhaltung der Bestimmungen in Art. 104 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft und des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes nachzukommen.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu planen und zu führen. ² Aufgaben sollen in geeigneten Fällen daraufhin untersucht werden, ob und in welchem Umfang sie durch nichtkommunale Stellen, insbesondere durch private Dritte oder unter Heranziehung Dritter, mindestens ebenso gut erledigt werden können.</p> <p>(3) ¹ Bei der Führung der Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde finanzielle Risiken zu minimieren. ² Ein erhöhtes Risiko liegt vor, wenn besondere Umstände, vor allem ein grobes Missverhältnis bei der Risikoverteilung zu Lasten der Gemeinde, die Gefahr eines erheblichen Vermögensschadens begründen.</p> <p>(4) <i>Die Haushaltswirtschaft ist nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung oder nach den Grundsätzen der Kameralistik zu führen.</i></p> |

| GO a.F. | GO n.F. |
|---|---|
| <p style="text-align: center;">Art. 63 Haushaltssatzung</p> <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. ² Die Haushaltssatzung kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. des Haushaltsplans unter Angabe des Gesamtbetrags der Einnahmen und der Ausgaben des Haushaltsjahres, 2. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Kreditermächtigungen), 3. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen belasten (Verpflichtungsermächtigungen), 4. der Abgabesätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, 5. des Höchstbetrags der Kassenkredite. <p>² Die Angaben nach Satz 1 Nrn. 2, 3 und 5 sind getrennt für das Haushaltswesen der Gemeinde und die Wirtschaftsführung von Eigenbetrieben zu machen. ³ Die Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Einnahmen und Ausgaben und den Stellenplan des Haushaltsjahres beziehen.</p> <p>(3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr.</p> <p>(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> | <p style="text-align: center;">Art. 63 Haushaltssatzung</p> <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. ² Die Haushaltssatzung kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. des Haushaltsplans unter Angabe des Gesamtbetrags der Einnahmen und der Ausgaben des Haushaltsjahres, <ol style="list-style-type: none"> a) des Gesamtbetrags der Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Ergebnishaushalts, des Gesamtbetrags der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Finanzhaushalts bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung, b) des Gesamtbetrags der Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsjahres bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik, 2. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Kreditermächtigungen), 3. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen belasten (Verpflichtungsermächtigungen), 4. der Abgabesätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, 5. des Höchstbetrags der Kassenkredite. <p>² Die Angaben nach Satz 1 Nrn. 2, 3 und 5 sind getrennt für das Haushaltswesen der Gemeinde und die Wirtschaftsführung von Eigenbetrieben zu machen. ³ Die Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die <i>Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise auf die</i> Einnahmen und Ausgaben und den Stellenplan des Haushaltsjahres beziehen.</p> <p>(3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr.</p> <p>(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> |

| | |
|--|---|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 64 Haushaltsplan</p> <p>(1) ¹ Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. zu erwartenden Einnahmen, 2. voraussichtlich zu leistenden Ausgaben und 3. voraussichtlich benötigten Verpflichtungsermächtigungen. <p>² Die Vorschriften über die Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Eigenbetriebe der Gemeinde bleiben unberührt.</p> <p>(2) ¹ Der Haushaltsplan ist in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt zu gliedern. ² Der Stellenplan für die Beamten und Angestellten der Gemeinde ist Teil des Haushaltsplans. ³ Die bei der Sparkasse beschäftigten Beamten und Angestellten sind in diesem Stellenplan nicht auszuweisen, wenn und soweit nach Sparkassenrecht ein verbindlicher Stellenplan aufzustellen ist.</p> <p>(3) ¹ Der Haushaltsplan muss ausgeglichen sein. ² Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und nach Maßgabe dieses Gesetzes und der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltführung verbindlich. ³ Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.</p> | <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 64 Haushaltsplan</p> <p>(1) ¹ Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. anfallenden Erträge, eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen sowie zu leistenden Auszahlungen bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung, 2. zu erwartenden Einnahmen und zu leistenden Ausgaben bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik, 3. benötigten Verpflichtungsermächtigungen. <p>² Die Vorschriften über die Einnahmen und Auszahlungen sowie Erträge und Aufwendungen beziehungsweise Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Eigenbetriebe der Gemeinde bleiben unberührt.</p> <p>(2) ¹ Der Haushaltsplan ist bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt, bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt zu gliedern. ² Der Stellenplan für die Beamten und Angestellten der Gemeinde ist Teil des Haushaltsplans. ³ Die bei der Sparkasse beschäftigten Beamten und Angestellten sind in diesem Stellenplan nicht auszuweisen, wenn und soweit nach Sparkassenrecht ein verbindlicher Stellenplan aufzustellen ist.</p> <p>(3) ¹ Der Haushaltsplan muss ausgeglichen sein. ² Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und nach Maßgabe dieses Gesetzes und der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltführung verbindlich. ³ Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.</p> |
|--|---|

| GO a.F. | GO n.F. |
|---|--|
| <p data-bbox="341 147 389 546">Art. 66 Überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben</p> <p data-bbox="410 147 485 1070">(1) ¹ Überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben sind nur zulässig, wenn sie unab- weisbar sind und die Deckung gewährleistet ist. ² Sind sie erheblich, sind sie vom Gemein- derat zu beschließen.</p> <p data-bbox="505 147 564 1070">(2) Absatz 1 findet entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die im Haushaltsplan nicht vorgesehene Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen können.</p> <p data-bbox="585 147 612 1070">(3) Art. 68 Abs. 2 bleibt unberührt.</p> <p data-bbox="633 147 740 1070">(4) ¹ Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Aus- gaben in nicht erheblichem Umfang auch dann zulässig, wenn ihre Deckung im laufenden Jahr nur durch Erlass einer Nachtragshaushaltssatzung möglich wäre, die Deckung aber im folgenden Jahr gewährleistet ist. ² Hierüber entscheidet der Gemeinderat.</p> <p data-bbox="777 147 804 1070">(5) Der Gemeinderat kann Richtlinien über die Abgrenzungen aufstellen.</p> | <p data-bbox="341 1070 389 1469">Art. 66 Planabweichungen</p> <p data-bbox="410 1070 485 1975">(1) ¹ Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen bezie- hungsweise Ausgaben sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind und die Deckung ge- währleistet ist. ² Sind sie erheblich, sind sie vom Gemeinderat zu beschließen.</p> <p data-bbox="505 1070 564 1975">(2) Absatz 1 findet entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die im Haushaltsplan nicht vorgesehene Verpflichtungen zu Leistungen der Gemeinde entstehen können.</p> <p data-bbox="585 1070 612 1975">(3) Art. 68 Abs. 2 bleibt unberührt.</p> <p data-bbox="633 1070 740 1975">(4) ¹ Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auf- wendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben in nicht erheblichem Umfang auch dann zulässig, wenn ihre Deckung im laufenden Jahr nur durch Erlass einer Nach- tragshaushaltssatzung möglich wäre, die Deckung aber im folgenden Jahr gewährleistet ist. ² Hierüber entscheidet der Gemeinderat.</p> <p data-bbox="777 1070 804 1975">(5) Der Gemeinderat kann Richtlinien über die Abgrenzungen aufstellen.</p> |

| GO a.F. | GO n.F. |
|--|---|
| <p style="text-align: center;">Art. 67 Verpflichtungsermächtigungen</p> <p>(1) Verpflichtungen zur Leistung von Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen in künftigen Jahren dürfen nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt.</p> <p>(2) Die Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre vorgesehen werden, in Ausnahmefällen bis zum Abschluss einer Maßnahme; sie sind nur zulässig, wenn durch sie der Ausgleich künftiger Haushalte nicht gefährdet wird.</p> <p>(3) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des Haushaltsjahres und, wenn die Haushaltssatzung für das folgende Haushaltsjahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p>(4) Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung, wenn in den Jahren, zu deren Lasten sie vorgesehen sind, Kreditaufnahmen geplant sind.</p> | <p style="text-align: center;">Art. 67 Verpflichtungsermächtigungen</p> <p>(1) Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen in künftigen Jahren dürfen unbeschadet des Abs. 5 nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt.</p> <p>(2) Die Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre vorgesehen werden, in Ausnahmefällen bis zum Abschluss einer Maßnahme; sie sind nur zulässig, wenn durch sie der Ausgleich künftiger Haushalte nicht gefährdet wird.</p> <p>(3) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des Haushaltsjahres und, wenn die Haushaltssatzung für das folgende Haushaltsjahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p>(4) Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung, wenn in den Jahren, zu deren Lasten sie vorgesehen sind, Kreditaufnahmen geplant sind.</p> <p>(5) ¹ Verpflichtungen im Sinn des Abs. 1 dürfen überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn ein dringendes Bedürfnis besteht und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. ² Art. 66 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.</p> |

| GO a.F. | GO n.F. |
|--|--|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 68</p> <p style="text-align: center;">Nachtragshaushaltssatzungen</p> <p>(1) ¹ Die Haushaltssatzung kann nur bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch Nachtragshaushaltssatzung geändert werden. ² Für die Nachtragshaushaltssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.</p> <p>(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragshaushaltssatzung zu erlassen, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein Fehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann, 2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Ausgaben bei einzelnen Haushaltsstellen in einem in Verhältnis zu den Gesamtausgaben erheblichen Umfang geleistet werden müssen, 3. Ausgaben des Vermögenshaushalts für bisher nicht veranschlagte Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen geleistet werden sollen, 4. Beamte oder Angestellte eingestellt, befördert oder in eine höhere Vergütungsgruppe eingestuft werden sollen und der Stellenplan die entsprechenden Stellen nicht enthält. <p>(3) Absatz 2 Nrn. 2 bis 4 finden keine Anwendung auf</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. den Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens und Baumaßnahmen, soweit die Ausgaben nicht erheblich und unabweisbar sind, 2. Abweichungen vom Stellenplan und die Leistung höherer Personalausgaben, die auf Grund des Beamten- oder Tarifrechts oder für die Erfüllung neuer Aufgaben notwendig werden. | <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 68</p> <p style="text-align: center;">Nachtragshaushaltssatzungen</p> <p>(1) ¹ Die Haushaltssatzung kann nur bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch Nachtragshaushaltssatzung geändert werden. ² Für die Nachtragshaushaltssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.</p> <p>(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragshaushaltssatzung zu erlassen, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein Fehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann, 2. <i>bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen und -auszahlungen beziehungsweise Gesamtausgaben des Haushaltsplans erheblichen Umfang geleistet werden müssen,</i> 3. <i>Auszahlungen des Finanzhaushalts beziehungsweise Ausgaben des Vermögenshaushalts</i> für bisher nicht veranschlagte Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen geleistet werden sollen, 4. Beamte oder Angestellte eingestellt, befördert oder in eine höhere Vergütungsgruppe eingestuft werden sollen und der Stellenplan die entsprechenden Stellen nicht enthält. <p>(3) Absatz 2 Nrn. 2 bis 4 finden keine Anwendung auf</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. den Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens und Baumaßnahmen, soweit die <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben nicht erheblich und unabweisbar sind, 2. Abweichungen vom Stellenplan und die Leistung höherer Personalausgaben, die auf Grund des Beamten- oder Tarifrechts oder für die Erfüllung neuer Aufgaben notwendig werden. |

| GO a.F. | GO n.F. |
|--|---|
| <p style="text-align: center;">Art. 69 Vorläufige Haushaltsführung</p> <p>(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ausgaben leisten, zu deren Leistung sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Leistungen des Vermögenshaushalts, für die im Haushaltsplan eines Vorjahres Beträge vorgesehen waren, fortsetzen, 2. die in der Haushaltssatzung jährlich festzusetzenden Abgaben nach den Sätzen des Vorjahres erheben, 3. Kredite umschulden, 4. Kassenkredite bis zu dem zuletzt in einer Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag oder, wenn besondere Umstände im Einzelfall eine Erhöhung rechtfertigen, auch darüber hinaus aufnehmen. <p>(2)¹ Reichen die Deckungsmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Vermögenshaushalts nach Abs. 1 Nr. 1 nicht aus, darf die Gemeinde Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bis zu einem Viertel des durchschnittlichen Betrags der für die vier Vorjahre festgesetzten Kredite aufnehmen. ² Eine angemessene Erhöhung dieser Kreditaufnahme ist zulässig, wenn besondere Umstände im Einzelfall die Erhöhung rechtfertigen.</p> <p>(3) Der Stellenplan des Vorjahres gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen ist.</p> <p>(4)¹ Maßnahmen nach Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 und Abs. 2 bedürfen der Genehmigung.² Die Gemeinde hat im Antrag darzulegen, wie und bis wann sie den Erlass einer Haushaltssatzung sicherstellen kann.³ Die Genehmigung darf den Zielen der Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft und der dauernden Leistungsfähigkeit nicht widersprechen; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden.</p> | <p style="text-align: center;">Art. 69 Vorläufige Haushaltsführung</p> <p>(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>finanzielle Leistungen erbringen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Leistungen des Finanzhaushalts beziehungsweise des Vermögenshaushalts, für die im Haushaltsplan eines Vorjahres Beträge vorgesehen waren, fortsetzen,</i> 2. die in der Haushaltssatzung jährlich festzusetzenden Abgaben nach den Sätzen des Vorjahres erheben, 3. Kredite umschulden, 4. Kassenkredite bis zu dem zuletzt in einer Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag oder, wenn besondere Umstände im Einzelfall eine Erhöhung rechtfertigen, auch darüber hinaus aufnehmen. <p>(2)¹ Reichen die Deckungsmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Vermögenshaushalts nach Abs. 1 Nr. 1 nicht aus, darf die Gemeinde Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bis zu einem Viertel des durchschnittlichen Betrags der für die vier Vorjahre festgesetzten Kredite aufnehmen. ² Eine angemessene Erhöhung dieser Kreditaufnahme ist zulässig, wenn besondere Umstände im Einzelfall die Erhöhung rechtfertigen.</p> <p>(3) Der Stellenplan des Vorjahres gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen ist.</p> <p>(4)¹ Maßnahmen nach Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 und Abs. 2 bedürfen der Genehmigung.² Die Gemeinde hat im Antrag darzulegen, wie und bis wann sie den Erlass einer Haushaltssatzung sicherstellen kann.³ Die Genehmigung darf den Zielen der Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft und der dauernden Leistungsfähigkeit nicht widersprechen; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden.</p> |

| GO a.F. | GO n.F. |
|---|--|
| <p data-bbox="341 1447 392 1603">Art. 70 Finanzplanung</p> <p data-bbox="411 1084 462 1962">(1) ¹ Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zulegen. ² Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p data-bbox="486 1196 512 1962">(2) Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p data-bbox="536 1084 587 1962">(3) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p data-bbox="635 1084 686 1962">(4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p data-bbox="710 1084 761 1962">(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> | <p data-bbox="341 472 392 757">Art. 70 Mittelfristige Finanzplanung</p> <p data-bbox="411 174 462 1048">(1) ¹ Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zulegen. ² Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p data-bbox="486 286 512 1048">(2) Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p data-bbox="536 174 587 1048">(3) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p data-bbox="635 174 686 1048">(4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p data-bbox="710 174 761 1048">(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> |

| | |
|---|--|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 71 Kredite</p> | <p>(1) Kredite dürfen unter der Voraussetzung des Art. 62 Abs. 3 nur im Vermögenshaushalt und nur für Investitionen, für Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung aufgenommen werden.</p> <p>(2) ¹ Der Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung (Gesamtgenehmigung). ² Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden. ³ Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht im Einklang stehen.</p> <p>(3) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p>(4) ¹ Die Aufnahme der einzelnen Kredite bedarf der Genehmigung (Einzelgenehmigung), sobald die Kreditaufnahmen für die Gemeinden nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden sind. ² Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.</p> <p>(5) ¹ Das Staatsministerium des Innern kann im Einvernehmen mit den Staatsministerien der Finanzen und für Wirtschaft, <i>Infrastruktur</i>, Verkehr und Technologie durch Rechtsverordnung die Aufnahme von Krediten von der Genehmigung (Einzelgenehmigung) abhängig machen, wenn der Konjunkturrat für die öffentliche Hand nach § 18 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft eine Beschränkung der Kreditaufnahme durch die Gemeinden und Gemeindeverbände empfohlen hat. ² Die Genehmigung ist zu versagen, wenn dies zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts geboten ist oder wenn die Kreditbedingungen wirtschaftlich nicht vertretbar sind. ³ Solche Rechtsverordnungen sind auf längstens ein Jahr zu befristen.</p> <p>(6) ¹ Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. ² Die Rechtsaufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.</p> |
| <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 71 Kredite</p> | <p>(1) Kredite dürfen unter der Voraussetzung des Art. 62 Abs. 3 nur im <i>Finanzhaushalt beziehungsweise</i> im Vermögenshaushalt und nur für Investitionen, für Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung aufgenommen werden.</p> <p>(2) ¹ Der Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung (Gesamtgenehmigung). ² Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden. ³ Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht im Einklang stehen.</p> <p>(3) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p>(4) ¹ Die Aufnahme der einzelnen Kredite bedarf der Genehmigung (Einzelgenehmigung), sobald die Kreditaufnahmen für die Gemeinden nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden sind. ² Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.</p> <p>(5) ¹ Das Staatsministerium des Innern kann im Einvernehmen mit den Staatsministerien der Finanzen und für Wirtschaft, <i>Infrastruktur</i>, Verkehr und Technologie durch Rechtsverordnung die Aufnahme von Krediten von der Genehmigung (Einzelgenehmigung) abhängig machen, wenn der Konjunkturrat für die öffentliche Hand nach § 18 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft eine Beschränkung der Kreditaufnahme durch die Gemeinden und Gemeindeverbände empfohlen hat. ² Die Genehmigung ist zu versagen, wenn dies zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts geboten ist oder wenn die Kreditbedingungen wirtschaftlich nicht vertretbar sind. ³ Solche Rechtsverordnungen sind auf längstens ein Jahr zu befristen.</p> <p>(6) ¹ Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. ² Die Rechtsaufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.</p> |

| GO a.F. | GO n.F. |
|---|---|
| <p style="text-align: center;">Art. 73 Kassenkredite</p> <p>(1) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Ausgaben kann die Gemeinde Kassenkredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen.</p> <p>(2) Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag soll für die Haushaltswirtschaft ein Sechstel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen und für den Eigenbetrieb ein Sechstel der im Erfolgsplan vorgesehenen Erträge nicht übersteigen.</p> | <p style="text-align: center;">Art. 73 Kassenkredite</p> <p>(1) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben kann die Gemeinde Kassenkredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen.</p> <p>(2) Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag soll für die Haushaltswirtschaft <i>ein Fünftel der im Finanzhaushalt veranschlagten Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit beziehungsweise</i> ein Sechstel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen und für den Eigenbetrieb ein Sechstel der im Erfolgsplan vorgesehenen Erträge nicht übersteigen.</p> |
| <p style="text-align: center;">Art. 74 Erwerb und Verwaltung von Vermögen</p> <p>(1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, wenn das zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist.</p> <p>(2) ¹ Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen. ² Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag bringen.</p> <p>(3) Für die Bewirtschaftung eines Gemeindewaldes gelten neben den Vorschriften dieses Gesetzes die Vorschriften des Waldgesetzes für Bayern.</p> | <p style="text-align: center;">Art. 74 Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze</p> <p>(1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, wenn das zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist.</p> <p>(2) ¹ Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen. ² Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag bringen.</p> <p>(3) Für die Bewirtschaftung eines Gemeindewaldes gelten neben den Vorschriften dieses Gesetzes die Vorschriften des Waldgesetzes für Bayern.</p> <p>(4) ¹ <i>Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. ² Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist.</i></p> |

| | |
|--|---|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 76 Rücklagen</p> | <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> |
| <p>¹ Die Gemeinde hat für Zwecke des Vermögenshaushalts und zur Sicherung der Haushaltswirtschaft Rücklagen in angemessener Höhe zu bilden. ² Rücklagen für andere Zwecke sind zulässig.</p> | <p style="text-align: center;">Art. 76 Rücklagen, Rückstellungen</p> <p><i>(1) ¹ Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung hat die Gemeinde ihre stetige Zahlungsfähigkeit sicherzustellen. ² Überschüsse der Ergebnisrechnung sind den Rücklagen zuzuführen, soweit nicht Fehlbeträge aus Vorjahren auszugleichen sind.</i></p> <p><i>(2) Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung sind für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden.</i></p> <p><i>(3) ¹ Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik hat die Gemeinde für Zwecke des Vermögenshaushalts und zur Sicherung der Haushaltswirtschaft Rücklagen in angemessener Höhe zu bilden. ² Rücklagen für andere Zwecke sind zulässig.</i></p> |

| | |
|--|---|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 102 Rechnungslegung</p> | <p>(1) ¹ In der Jahresrechnung ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft einschließlich des Stands des Vermögens und der Verbindlichkeiten zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen. ² Die Jahresrechnung ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern.</p> <p>(2) Die Jahresrechnung ist innerhalb von vier Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen.</p> <p>(3) ¹ Nach Durchführung der örtlichen Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse (Art. 103) und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten stellt der Gemeinderat alsbald, jedoch in der Regel bis zum 30. Juni des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres die Jahresrechnung in öffentlicher Sitzung fest und beschließt über die Entlastung. ² Verweigert der Gemeinderat die Entlastung, hat er die dafür maßgebenden Gründe anzugeben.</p> <p>(4) Die Gemeinderatsmitglieder können jederzeit die Berichte über die Prüfungen einsehen.</p> |
| <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 102 Rechnungslegung, Jahresabschluss</p> | <p>(1) ¹ Im Jahresabschluss beziehungsweise in der Jahresrechnung ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft einschließlich des Stands des Vermögens und der Verbindlichkeiten zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen. ² Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung besteht der Jahresabschluss aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Vermögensrechnung (Bilanz) und dem Antrag. ³ Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik besteht die Jahresrechnung aus dem kassenmäßigen Abschluss und der Haushaltsrechnung. ⁴ Der Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern.</p> <p>(2) Der Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung ist innerhalb von sechs Monaten, der konsolidierte Jahresabschluss (Art. 102a) innerhalb von zehn Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen.</p> <p>(3) ¹ Nach Durchführung der örtlichen Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse (Art. 103) und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten stellt der Gemeinderat alsbald, jedoch in der Regel bis zum 30. Juni des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres den Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung in öffentlicher Sitzung fest und beschließt über die Entlastung. ² Ist ein konsolidierter Jahresabschluss aufzustellen (Art. 102a), tritt an die Stelle des 30. Juni der 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres. ³ Verweigert der Gemeinderat die Entlastung oder spricht er sie mit Einschränkungen aus, hat er die dafür maßgebenden Gründe anzugeben.</p> <p>(4) Die Gemeinderatsmitglieder können jederzeit die Berichte über die Prüfungen einsehen.</p> |

| | |
|---------|---|
| GO a.F. | GO n.F. |
| | <p style="text-align: center;">Art. 102a Konsolidierter Jahresabschluss</p> <p>(1) ¹ Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde sind die Jahresabschlüsse</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. der außerhalb der allgemeinen Verwaltung geführten Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, 2. der rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital oder variablen Kapitalanteilen, 3. der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und der gemeinsamen Kommunalunternehmen und 4. der von der Gemeinde verwalteten kommunalen Stiftungen mit kaufmännischem Rechnungswesen <p>zu konsolidieren. ² Das gilt nicht für die Jahresabschlüsse der Sparkassen.</p> <p>(2) ¹ Aufgabenträger nach Abs. 1 sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuchs zu konsolidieren (Vollkonsolidierung), wenn bei der Gemeinde die dem § 290 Abs. 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. ² Andere Aufgabenträger als nach Satz 1 sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuchs zu konsolidieren, es sei denn, sie sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung. ³ Aufgabenträger nach Abs. 1 Nr. 3 können auch entsprechend § 310 des Handelsgesetzbuchs anteilmäßig konsolidiert werden. ⁴ Für den Anteil an einem Zweckverband oder einer Verwaltungsgemeinschaft ist der Umlageschlüssel maßgebend.</p> <p>(3) Der konsolidierte Jahresabschluss ist durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern.</p> <p>(4) Die Gemeinde hat bei den in Abs. 1 Satz 1 genannten Aufgabenträgern, Organisationseinheiten und Vermögensmassen darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Informationen und Unterlagen zu erhalten, die sie für die Konsolidierung der Jahresabschlüsse für erforderlich hält.</p> |

| | |
|--|--|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 103 Örtliche Prüfungen</p> | <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 103 Örtliche Prüfungen</p> |
| <p>(1) ¹ Die Jahresrechnung und die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen werden entweder vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuss geprüft (örtliche Rechnungsprüfung). ² Über die Beratungen sind Niederschriften aufzunehmen.</p> <p>(2) In Gemeinden mit mehr als 5000 Einwohnern bildet der Gemeinderat aus seiner Mitte einen Rechnungsprüfungsausschuss mit mindestens drei und höchstens sieben Mitgliedern und bestimmt ein Ausschussmitglied zum Vorsitzenden; Art. 33 Abs. 2 findet keine Anwendung.</p> <p>(3) ¹ Zur Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse können Sachverständige zugezogen werden. ² In Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist (Art. 104), ist das Rechnungsprüfungsausschussmitglied als Sachverständiger heranzuziehen.</p> <p>(4) Die örtliche Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse ist innerhalb von zwölf Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres durchzuführen.</p> <p>(5) ¹ Die örtliche Kassenprüfung obliegt dem ersten Bürgermeister. ² Er bedient sich in Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist, dieses Amtes.</p> | <p>(1) ¹ Der Jahresabschluss und der konsolidierte Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung sowie die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen werden entweder vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuss geprüft (örtliche Rechnungsprüfung). ² Über die Beratungen sind Niederschriften aufzunehmen.</p> <p>(2) In Gemeinden mit mehr als 5000 Einwohnern bildet der Gemeinderat aus seiner Mitte einen Rechnungsprüfungsausschuss mit mindestens drei und höchstens sieben Mitgliedern und bestimmt ein Ausschussmitglied zum Vorsitzenden; Art. 33 Abs. 2 findet keine Anwendung.</p> <p>(3) ¹ Zur Prüfung der Jahresabschlüsse und des konsolidierten Jahresabschlusses sowie der Jahresrechnung können Sachverständige zugezogen werden. ² In Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist (Art. 104), ist das Rechnungsprüfungsausschussmitglied als Sachverständiger heranzuziehen.</p> <p>(4) Die örtliche Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse ist innerhalb von zwölf Monaten, die des konsolidierten Jahresabschlusses innerhalb von 18 Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres durchzuführen.</p> <p>(5) ¹ Die örtliche Kassenprüfung obliegt dem ersten Bürgermeister. ² Er bedient sich in Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist, dieses Amtes.</p> |
| <p style="text-align: center;">Art. 105 Überörtliche Prüfungen</p> | <p style="text-align: center;">Art. 105 Überörtliche Prüfungen</p> |
| <p>(1) Die überörtlichen Rechnungs- und Kassenprüfungen werden bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands durch diesen Verband, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt (überörtliche Prüfungsorgane).</p> <p>(2) Die überörtliche Rechnungsprüfung findet alsbald nach der Feststellung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen statt.</p> | <p>(1) Die überörtlichen Rechnungs- und Kassenprüfungen werden bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands durch diesen Verband, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt (überörtliche Prüfungsorgane).</p> <p>(2) Die überörtliche Rechnungsprüfung findet alsbald nach der Feststellung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Jahresabschlusses beziehungsweise der Jahresrechnung sowie der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen statt.</p> |

| | |
|--|--|
| <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 106</p> <p style="text-align: center;">Inhalt der Rechnungs- und Kassenprüfungen</p> | <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 106</p> <p style="text-align: center;">Inhalt der Rechnungs- und Kassenprüfungen</p> |
| <p>(1) Die Rechnungsprüfung erstreckt sich auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, insbesondere darauf, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Haushaltsatzung und der Haushaltsplan eingehalten worden sind, 2. die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind sowie die Jahresrechnung und die Vermögensnachweise ordnungsgemäß aufgestellt sind, 3. wirtschaftlich und sparsam verfahren wird, 4. die Aufgaben mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer erfüllt werden können. <p>(2) ¹ Die Wirtschaftsführung der Krankenhäuser einschließlich der Jahresabschlüsse unterliegen der Rechnungsprüfung. ² Absatz 1 gilt entsprechend.</p> <p>(3) ¹ Die Rechnungsprüfung umfasst auch die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe unter entsprechender Anwendung des Absatzes 1. ² Dabei ist auf das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 107) mit abzustellen.</p> <p>(4) ¹ Im Rahmen der Rechnungsprüfung wird die Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, unter Beachtung kaufmännischer Grundsätze mitgeprüft. ² Entsprechendes gilt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in denen die Gemeinde Mitglied ist, sowie bei Kommunalunternehmen. ³ Die Rechnungsprüfung umfasst ferner die Buch-, Betriebs- und sonstigen Prüfungen, die sich die Gemeinde bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.</p> <p>(5) Durch Kassenprüfungen werden die ordnungsmäßige Erledigung der Kassengeschäfte, die ordnungsmäßige Einrichtung der Kassen und das Zusammenwirken mit der Verwaltung geprüft.</p> <p>(6) ¹ Die Organe der Rechnungsprüfung der Gemeinde und das für sie zuständige überörtliche Prüfungsorgan können verlangen, dass ihnen oder ihren beauftragten Prüfern Unterlagen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben für erforderlich halten, vorgelegt oder ihnen innerhalb einer bestimmten Frist übersandt werden. ² Auskünfte sind ihnen oder ihren beauftragten Prüfern zu erteilen. ³ Die Auskunftspflicht nach den Sätzen 1 und 2 besteht auch, soweit hierfür in anderen Bestimmungen eine besondere Rechtsvorschrift gefordert wird, und umfasst auch elektronisch gespeicherte Daten sowie deren automatisierten Abruf.</p> | <p>(1) Die Rechnungsprüfung erstreckt sich auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, insbesondere darauf, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Haushaltsatzung und der Haushaltsplan eingehalten worden sind, 2. die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind sowie die Jahresrechnung und die Vermögensnachweise ordnungsgemäß aufgestellt sind, 3. wirtschaftlich und sparsam verfahren wird, 4. die Aufgaben mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer erfüllt werden können. <p>(2) ¹ Die Wirtschaftsführung der Krankenhäuser einschließlich der Jahresabschlüsse unterliegen der Rechnungsprüfung. ² Absatz 1 gilt entsprechend.</p> <p>(3) ¹ Die Rechnungsprüfung umfasst auch die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe unter entsprechender Anwendung des Absatzes 1. ² Dabei ist auf das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 107) mit abzustellen.</p> <p>(4) ¹ Im Rahmen der Rechnungsprüfung wird die Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, unter Beachtung kaufmännischer Grundsätze mitgeprüft. ² Entsprechendes gilt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in denen die Gemeinde Mitglied ist, sowie bei Kommunalunternehmen. ³ Die Rechnungsprüfung umfasst ferner die Buch-, Betriebs- und sonstigen Prüfungen, die sich die Gemeinde bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.</p> <p>(5) Durch Kassenprüfungen werden die ordnungsmäßige Erledigung der Kassengeschäfte, die ordnungsmäßige Einrichtung der Kassen und das Zusammenwirken mit der Verwaltung geprüft.</p> <p>(6) ¹ Die Organe der Rechnungsprüfung der Gemeinde und das für sie zuständige überörtliche Prüfungsorgan können verlangen, dass ihnen oder ihren beauftragten Prüfern Unterlagen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben für erforderlich halten, vorgelegt oder ihnen innerhalb einer bestimmten Frist übersandt werden. ² Auskünfte sind ihnen oder ihren beauftragten Prüfern zu erteilen. ³ Die Auskunftspflicht nach den Sätzen 1 und 2 besteht auch, soweit hierfür in anderen Bestimmungen eine besondere Rechtsvorschrift gefordert wird, und umfasst auch elektronisch gespeicherte Daten sowie deren automatisierten Abruf.</p> |
| <p>(1) Die Rechnungsprüfung erstreckt sich auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, insbesondere darauf, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Haushaltsatzung und der Haushaltsplan eingehalten worden sind, 2. die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind sowie die Jahresrechnung und die Vermögensnachweise ordnungsgemäß aufgestellt sind, 3. wirtschaftlich und sparsam verfahren wird, 4. die Aufgaben mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer erfüllt werden können. <p>(2) ¹ Die Wirtschaftsführung der Krankenhäuser einschließlich der Jahresabschlüsse unterliegen der Rechnungsprüfung. ² Absatz 1 gilt entsprechend.</p> <p>(3) ¹ Die Rechnungsprüfung umfasst auch die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe unter entsprechender Anwendung des Absatzes 1. ² Dabei ist auf das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 107) mit abzustellen.</p> <p>(4) ¹ Im Rahmen der Rechnungsprüfung wird die Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, unter Beachtung kaufmännischer Grundsätze mitgeprüft. ² Entsprechendes gilt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in denen die Gemeinde Mitglied ist, sowie bei Kommunalunternehmen. ³ Die Rechnungsprüfung umfasst ferner die Buch-, Betriebs- und sonstigen Prüfungen, die sich die Gemeinde bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.</p> <p>(5) Durch Kassenprüfungen werden die ordnungsmäßige Erledigung der Kassengeschäfte, die ordnungsmäßige Einrichtung der Kassen und das Zusammenwirken mit der Verwaltung geprüft.</p> <p>(6) ¹ Die Organe der Rechnungsprüfung der Gemeinde und das für sie zuständige überörtliche Prüfungsorgan können verlangen, dass ihnen oder ihren beauftragten Prüfern Unterlagen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben für erforderlich halten, vorgelegt oder ihnen innerhalb einer bestimmten Frist übersandt werden. ² Auskünfte sind ihnen oder ihren beauftragten Prüfern zu erteilen. ³ Die Auskunftspflicht nach den Sätzen 1 und 2 besteht auch, soweit hierfür in anderen Bestimmungen eine besondere Rechtsvorschrift gefordert wird, und umfasst auch elektronisch gespeicherte Daten sowie deren automatisierten Abruf.</p> | <p>(1) Die Rechnungsprüfung erstreckt sich auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, insbesondere darauf, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Haushaltsatzung und der Haushaltsplan eingehalten worden sind, 2. die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind sowie die Jahresrechnung und die Vermögensnachweise ordnungsgemäß aufgestellt sind, 3. wirtschaftlich und sparsam verfahren wird, 4. die Aufgaben mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer erfüllt werden können. <p>(2) ¹ Die Wirtschaftsführung der Krankenhäuser einschließlich der Jahresabschlüsse unterliegen der Rechnungsprüfung. ² Absatz 1 gilt entsprechend.</p> <p>(3) ¹ Die Rechnungsprüfung umfasst auch die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe unter entsprechender Anwendung des Absatzes 1. ² Dabei ist auf das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 107) mit abzustellen.</p> <p>(4) ¹ Im Rahmen der Rechnungsprüfung wird die Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, unter Beachtung kaufmännischer Grundsätze mitgeprüft. ² Entsprechendes gilt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in denen die Gemeinde Mitglied ist, sowie bei Kommunalunternehmen. ³ Die Rechnungsprüfung umfasst ferner die Buch-, Betriebs- und sonstigen Prüfungen, die sich die Gemeinde bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.</p> <p>(5) Durch Kassenprüfungen werden die ordnungsmäßige Erledigung der Kassengeschäfte, die ordnungsmäßige Einrichtung der Kassen und das Zusammenwirken mit der Verwaltung geprüft.</p> <p>(6) ¹ Die Organe der Rechnungsprüfung der Gemeinde und das für sie zuständige überörtliche Prüfungsorgan können verlangen, dass ihnen oder ihren beauftragten Prüfern Unterlagen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben für erforderlich halten, vorgelegt oder ihnen innerhalb einer bestimmten Frist übersandt werden. ² Auskünfte sind ihnen oder ihren beauftragten Prüfern zu erteilen. ³ Die Auskunftspflicht nach den Sätzen 1 und 2 besteht auch, soweit hierfür in anderen Bestimmungen eine besondere Rechtsvorschrift gefordert wird, und umfasst auch elektronisch gespeicherte Daten sowie deren automatisierten Abruf.</p> |

| GO n.F. | GO a.F. |
|---|--|
| <p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 107 Abschlussprüfung bei Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen</p> <p>(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht eines Eigenbetriebs und eines Kommunalunternehmens sollen spätestens innerhalb von neun Monaten nach Schluss des Wirtschaftsjahres durch einen sachverständigen Prüfer (Abschlussprüfer) geprüft sein.</p> <p>(2) Die Abschlussprüfung wird vom Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband oder von einem Wirtschaftsprüfer oder von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt.</p> <p>(3) ¹ Die Abschlussprüfung erstreckt sich auf die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts. ² Dabei werden auch geprüft</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, 2. die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität, 3. die verlustbringenden Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren, 4. die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbeitrags. | <p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 107 Abschlussprüfung</p> <p>(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht eines Eigenbetriebs und eines Kommunalunternehmens sollen spätestens innerhalb von neun Monaten nach Schluss des Wirtschaftsjahres durch einen sachverständigen Prüfer (Abschlussprüfer) geprüft sein.</p> <p>(2) Die Abschlussprüfung wird vom Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband oder von einem Wirtschaftsprüfer oder von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt.</p> <p>(3) ¹ Die Abschlussprüfung erstreckt sich auf die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts. ² Dabei werden auch geprüft</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, 2. die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität, 3. die verlustbringenden Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren, 4. die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbeitrags. |

Einzelfragen und Umsetzungshinweise zur doppelten kommunalen Buchführung

Verfasser: Stephan **Grill**
Franz **Duschl**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|---|--------------|
| Vorbemerkung | 48 |
| 1. Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke anhand von Ersatzwerten | 48 |
| 2. Überleitung der Kassenreste sowie der Vorschüsse und Verwahrgelder | 55 |
| 2.1 Kasseneinnahmereste | 55 |
| 2.2 Kassenausgabereste | 56 |
| 2.3 Vorschüsse und Verwahrgelder | 57 |
| 3. Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen: Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag | 57 |
| 4. Bilanzielle Behandlung von an Dritte gewährten Zuschüssen | 59 |
| 5. Weitere Anmerkungen zur Umstellung und zu den Prüfungen | 60 |

Vorbemerkung

Dem BKPV liegen inzwischen erste Erfahrungen aus den Prüfungen von Eröffnungsbilanzen sowie Jahresabschlüssen vor. Daneben erhalten wir zahlreiche Anfragen von Kommunen zu Fragen der Umstellung auf die doppelte kommunale Buchführung, die zeigen, daß zum Teil noch Informationsbedarf vorhanden ist.

Die Entwürfe der KommHV-Doppik (KommHV-Doppik - E -, Stand 22.02.2007) und der Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -, Stand 26.01.2007) bieten mittlerweile eine gewisse Planungssicherheit für die Umstellung.

In dem vorliegenden Beitrag stellen wir einige ausgewählte Sachverhalte dar, die nach unseren Erkenntnissen bei der Umsetzung Schwierigkeiten bereiten.

1. Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke anhand von Ersatzwerten

Bei bebauten Grundstücken werden das Grundstück und das Gebäude getrennt erfaßt. Sie werden grundsätzlich mit Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet.¹ Der Gebäudewert ist darüber hinaus um die planmäßige Abschreibung für die Zeit der bisherigen Nutzung zu vermindern. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind zudem außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen.

Nur bei Grundstücken und Gebäuden, die mehr als zehn Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft bzw. hergestellt wurden, kann von der Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten abgewichen werden. In diesen Fällen sind Ersatzwerte als Grundlage für die Bewertung heranzuziehen.

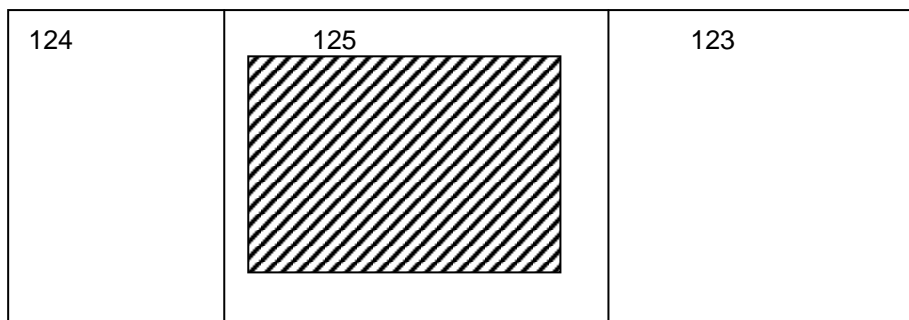
Nach unseren Erkenntnissen bereiten die Erfassung und Bewertung bebauter Grundstücke anhand von Ersatzwerten in der Praxis Schwierigkeiten. Im folgenden stellen wir daher eine Möglichkeit zur Bewertung einer Kindertagesstätte für die Eröffnungsbilanz der Stadt A zum 01.01.2007 anhand von Ersatzwerten vor. Wir haben uns dabei an den Anlagen zur Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -) orientiert.

1. Schritt: Bestimmung und Bewertung des Grundstücks

Das Grundstück ist zunächst mit Angabe der Gemarkung, der Flurnummern und der Flächengrößen genau zu bestimmen. Hierbei sind die Buchgrundstücke zu einer Nutzungseinheit zusammenzufassen.

¹ zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten vgl. Ziffer 6.3 BewertR Bayern - E -

Lageplan:



| Gemarkung | Flurnummer | Fläche (m ²) |
|-----------|-----------------------|--------------------------|
| Stadt A | 123 | 2.000 |
| Stadt A | 124 | 1.500 |
| Stadt A | 125 | 2.500 |
| | Fläche gesamt: | 6.000 |

Darüber hinaus sind weitere Merkmale des Grundstücks zu erfassen, z.B. die eingetragenen Rechte und Belastungen, der Erschließungszustand oder die Darstellung im Flächennutzungsplan.

Anschließend wird das Grundstück anhand der Bodenrichtwerte bewertet. Hierfür sieht die BewertR Bayern - E - folgendes Berechnungsschema vor:

| | | |
|--|---|---|
| Grundstückseigentümer: <i>Stadt A</i> | | Lfd. Nr. <i>20</i> |
| Flur/Gemarkung <i>123, 124, 125</i> | Straße und Hausnummer <i>Seestraße 25</i> | |
| Bezeichnung | | Grundstücksart <i>Gemeinbedarfsfläche</i> |
| Bebauung <i>Kindertagesstätte</i> | | Anschaffungskosten Euro |
| Anschaffungsjahr <i>1985</i> | Bodenrichtwert für das Jahr 2005 <i>200 Euro / m²</i> | |
| Größe <i>6.000 m²</i> | | |
| Abschlag wegen Gemeinbedarfs | <i>50 %</i> | <i>50 % x 200 Euro / m² = 100 Euro / m²</i> |
| Wert des unbelasteten Grundstücks | | |
| Anschaffungskosten | | _____ Euro |
| falls diese nicht ermittelbar: Größe x Bodenrichtwert (evtl. mit Abschlag) <i>= 6.000 m² x 100 Euro / m²</i> | | |
| | | <u><i>600.000</i></u> Euro |
| Belastungsart | Wertminderung | Bemerkung |
| Erbbaurecht | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Nießbrauch | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Reallast | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Vorhandene Überbauung | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Wohnungsrecht | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Aussichtsrecht | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Wegerecht | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Altlasten | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Hypotheken | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| sonstige Wertminderungen | Euro | Begünstigter: Laufzeit: <i>keine</i> |
| Erschließungskosten ² | Euro | <i>40.000</i> |
| Summe der Belastungen: | | <i>0 Euro</i> |
| Wert des Grundstücks | | |
| Wert des unbelasteten Grundstücks + Erschließungskosten /. Summe der Belastungen = | | <u><i>640.000</i></u> Euro |

² Wir nehmen für unser Beispiel an, daß der Bodenrichtwert vom Gutachterausschuß für erschließungsbeitragsfreies Bauland ermittelt wurde (vgl. § 196 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 BauGB).

Der jeweilige Bodenrichtwert wird vom Gutachterausschuß anhand der Kaufpreissammlung ermittelt (vgl. §§ 192 ff. BauGB).

Für Flächen, die einer dauerhaften öffentlichen Zweckbestimmung unterworfen sind (Gemeinbedarfsflächen), sind in Anlage 1 zur BewertR Bayern - E - Abschläge vorgesehen. Dies trifft auf die Grundstücke im Beispielfall zu, da diese durch die Festsetzungen im Bebauungsplan dauerhaft einer privatwirtschaftlichen Nutzung entzogen sind. Die Anlage 1 zur BewertR Bayern - E - gibt für bebaute Grundstücke im baurechtlichen Innenbereich einen Abschlag zwischen 50 v.H. und 75 v.H. vor. Der Abschlag ist in diesem Rahmen nach den Vorgaben unter Nr. 5.1.1.1 Wertermittlungsrichtlinien 2006 - WertR 2006³ - (Bewertungsgrundsätze für sog. bleibende Gemeinbedarfsflächen - Beurteilung des Wertes, der sich nach ersatzlosem Wegfall der bisherigen öffentlichen Zweckbindung ergibt) sachgerecht nach den örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Im Beispiel haben wir nur einen Abschlag von 50 v.H. gewählt, da es sich um ein erschlossenes, lastenfreies und - bei einem etwaigen Wegfall der öffentlichen Zweckbindung - als Bauland leicht verwertbares Grundstück handelt.

Die Erschließungskosten setzen sich aus den Erschließungs- und Straßenausbaubeiträgen und den Herstellungsbeiträgen für die Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung zusammen. Die Erschließungsbeiträge sind den jeweiligen Bescheiden zu entnehmen. Liegen diese nicht mehr vor, sollten sie durch sachgerechte Schätzung ermittelt werden. Die Herstellungsbeiträge sind entweder aus den Bescheiden ersichtlich oder können anhand der damaligen Satzung errechnet werden.

2. Schritt: Bestimmung und Bewertung des Gebäudes

Gebäude sind nach dem Sachwertverfahren auf der Grundlage der Normalherstellungskosten (NHK) zu bewerten. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist in Bayern nicht vorgesehen.

Hierfür ist zunächst der Gebäudetyp entsprechend den Wertermittlungsrichtlinien (WertR) zu bestimmen. Im vorliegenden Fall geben die WertR 2006 in Anlage 7 für Kindergärten und Kindertagesstätten die Typklasse 11 vor. Da die WertR keinen abschließenden Katalog der Typen kommunaler Gebäude enthalten, sind in Zweifelsfällen sachgerechte Zuordnungsmerkmale zu bilden.

Weiterhin sind der Gebäudezustand (z.B. durch den Abzug von Bauschäden), der Ausstattungsstandard entsprechend den Tabellen der Anlage 7 der WertR (einfach, mittel, gehoben, stark gehoben - letzterer nicht bei Kindergärten und Kindertagesstätten) und die einzelnen Gebäudebestandteile (möglichst mit Lageplänen, Luftbildern oder GIS-Auszügen) aufzunehmen. Hierzu ist auch eine Besichtigung vor Ort notwendig.

Die oben genannten Daten werden zur Bestimmung der NHK benötigt.

Die Ermittlung der NHK nach dem Sachwertverfahren wird nachfolgend für die Kindertagesstätte verdeutlicht:

³ Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken (Wertermittlungsrichtlinien 2006 - WertR 2006) vom 01.03.2006, BAnz Nr. 108 a vom 10.06.2006 (Berichtigung vom 01.07.2006, BAnz Nr. 121, S. 4798) (vgl. http://www.bmvbs.de/Anlage/original_965513/Wertermittlungs-richtlinien-2006.pdf)

| | | |
|---|--|--|
| Gemeinde: <i>Stadt A</i> | Eigentümer: <i>Stadt A</i> | Lfd. Nr.: 45 |
| Grundstück: Gemarkung, Flur, Flurstück, Straße, Haus-Nr.: <i>Stadt A, FlNr. 123, 124, 125 Seestraße 25</i> | Kurzbezeichnung: <i>Kindergarten Regenbogen</i> | |
| Stichtag der Eröffnungsbilanz: | | 1. Januar 2007 |
| Brutto-Grundfläche (BGF) gemäß DIN 277 Ausgabe 1987 (m²) | | <i>500</i> m² |
| NHK (2000) | Gebäudetyp Bezeichnung: | <u><i>Kindertagesstätte</i></u> |
| | Gebäudetyp Lfd. Nr.: | <i>11</i> (siehe WertR 2006 Anlage 7) |
| Ausstattungsstandard: | | |
| <input type="checkbox"/> einfach | <input checked="" type="checkbox"/> mittel | <input type="checkbox"/> gehoben <input type="checkbox"/> stark gehoben |
| Gesamtnutzungsdauer: | | <u><i>50</i></u> Jahre |
| Wirtschaftliche Restnutzungsdauer am Stichtag der Eröffnungsbilanz: | | <u><i>28</i></u> Jahre |
| Baujahr: | | <u><i>1985</i></u> |
| Letzte Generalsanierung (Jahr): | | <u><i>-</i></u> |
| Gebäudebaujahrsklasse: | | |
| <input type="checkbox"/> 1946 - 1959 | <input type="checkbox"/> 1960 - 1969 | <input type="checkbox"/> 1970 - 1984 <input checked="" type="checkbox"/> 1985 - 1999 |
| (siehe WertR 2006) | | |
| Brutto-Grundflächenpreis (€/ m² Brutto-Grundfläche) laut NHK 2000: | | |
| von <u><i>1.125</i></u> bis <u><i>1.220</i></u> €/ m² | | |
| Ermittelter Wert (Euro / m²) unter Berücksichtigung des Baujahrs und der Ausstattung: | | |
| <u><i>1.125</i></u> €/ m² | | (siehe WertR 2006) |

| | | |
|-----------|---|----------------|
| | Brutto-Grundfläche (m ²) x Brutto-Grundflächenpreis (€/ m ²): | € |
| | <input type="text" value="500"/> m ² x <input type="text" value="1.125"/> €/ m ² | 562.500 |
| + | Baunebenkosten: 14 % | 78.750 |
| | Neuherstellungswert 2000 (korrigierte Normalherstellungskosten 2000) | 641.250 |
| x | Baupreisindex Baujahr: <u>1985</u> → Baupreisindex <u>68,0</u> % | |
| | Rückindizierter Neuherstellungswert 2000 | 436.050 |
| /. | Alterswertminderung (lineare Abschreibung): $\frac{\text{fiktiver Herstellungswert x (Gesamtnutzungsdauer ./ Restnutzungsdauer)}}{\text{Gesamtnutzungsdauer}}$ = $\frac{436.050 \times (50 ./ 28)}{50}$ | 191.862 |
| /. | Baumängel: Art: - Wertminderung: - Art: - Wertminderung: - | |
| /. | Bauschäden: Art: <i>Wasserschaden</i> Wertminderung: 20.000 Art: - Wertminderung: - | |
| | Rückindizierter Gebäudesachwert am Eröffnungsbilanzstichtag 01.01.2007 (= Ansatz der EB) | 224.188 |

Zuerst ist die Brutto-Grundfläche (BGF) vom Bauamt oder einem externen Sachverständigen nach der DIN 277 (1987) nachvollziehbar zu ermitteln. Die Berechnungsunterlagen sind der Bewertung beizufügen.

Anschließend ist der bereits ermittelte Ausstattungsstandard einzutragen. Zur Dokumentation empfiehlt es sich, die Ausstattungskategorie je Kostengruppe in Form einer Tabelle entsprechend der Anlage zu den WertR 2006 festzuhalten.

Die Nutzungsdauer ist nach den örtlichen Einschätzungen festzulegen. Abschreibungstabellen für die KommHV-Doppik - E - liegen derzeit nicht vor.

Das Baujahr entspricht dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Kindertagesstätte. Im dargestellten Beispiel fand eine Generalsanierung bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nicht statt. Im Fall einer grundlegenden Sanierung ist eine Bewertung anhand der Sanierungskosten möglich. Die Kosten der Generalsanierung gelten insoweit als aktivierbare Herstellungskosten.

Das Baujahr ist anschließend der jeweiligen Gebäudejahresklasse zuzuordnen. Danach wird der Kostenbereich für den festgelegten Ausstattungsstandard bestimmt. Die Kosten der Brutto-Grundfläche je m² des jeweiligen Baujahres können hieraus näherungsweise berechnet werden.

Die korrigierten Normalherstellungskosten werden durch Multiplikation der Brutto-Grundfläche mit dem Brutto-Grundflächenpreis zuzüglich der Baunebenkosten ermittelt. Die Baunebenkosten sind der Anlage 7 der WertR 2006 zu entnehmen. Der Zuschlagssatz ist abhängig vom Gebäudetyp.

Der Neuerstellungswert wird schließlich auf den Herstellungszeitpunkt rückindiziert. Hierfür haben wir den Baupreisindex Bayern für Nichtwohngebäude des Jahres 1985 gewählt. Die Verwendung eines Regionalfaktors halten wir deshalb nicht für erforderlich.

Der so ermittelte Wert ist um die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen sowie um Baumängel und -schäden zu vermindern. Im Beispiel haben wir die Wertminderung nach einem Wasserschaden durch Abzug der angenommenen Schadensbeseitigungskosten bestimmt. Weitere Hinweise hierzu können der Ziffer 3.6.1.1.8 der WertR entnommen werden. Dieser rückindizierte Gebäudesachwert ist als Buchwert in die Eröffnungsbilanz einzustellen.

3. Schritt: Bestimmung und Bewertung der Außenanlagen

Die Außenanlagen werden getrennt vom Grundstück und vom Gebäude erfaßt. Bei unserem Beispiel gehören zu den Außenanlagen der Zugangsweg, die Stellplätze und die Spielflächen mit den Geräten.

Soweit Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr vorliegen, ist es bei Zugangswegen und Stellplätzen zweckmäßig, aktuelle Baukosten heranzuziehen und diese auf den Herstellungszeitpunkt rückzuindizieren.

Die Spielflächen und der Aufwuchs sind im Grundstückswert bereits enthalten (vgl. hierzu die Anlage 1 zur BewertR Bayern - E -) und daher nicht mehr eigens zu bewerten.

Die Spielgeräte sind überwiegend der Betriebs- und Geschäftsausstattung zuzuordnen und mit Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Ersatzwerte kommen aufgrund der kurzen Nutzungsdauer (unter zehn Jahren) nicht in Betracht.

Die unmittelbaren Kosten für den Anschluß an das Versorgungs- und Entsorgungsnetz (Hausanschlußkosten) sind im Gebäudewert enthalten.

Die Bewertungsschritte für das Sachanlagevermögen sind genau zu dokumentieren. Die Unterlagen sind dauerhaft aufzubewahren und dienen unter anderem als Belege für die Eröffnungsbilanzbuchungen.

2. Überleitung der Kassenreste sowie der Vorschüsse und Verwahrgelder

Sowohl Kassenreste als auch Vorschüsse und Verwahrgelder sind Bestandteile der kameralen Haushaltswirtschaft. Sie finden sich in dieser Form nicht mehr in der doppelten kommunalen Buchführung. Grundlage für die Übernahme ist der letzte kamerale Jahresabschluß, dem insoweit besondere Bedeutung zukommt. Bisherige Prüfungen haben gezeigt, daß mit der Überleitung ein erheblicher Arbeitsaufwand verbunden ist und automatische Datenübernahmen in einer Vielzahl von Fällen zu unzutreffenden Bilanzansätzen und -ausweisen führen, die manuell zu bereinigen sind.

2.1 Kasseneinnahmereste

Kasseneinnahmereste sind die Beträge, um welche die Soll-Einnahmen zum Jahresabschluß höher sind als die Ist-Einnahmen, da diese noch nicht (vollständig) eingegangen sind. In der kaufmännischen Buchführung sind Kasseneinnahmereste Forderungen und grundsätzlich vollständig und einzeln in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen. Auch diese Übernahmembuchungen sind z.B. durch Verweis auf die bisherige Haushaltsstelle zu belegen. Zu beachten ist jedoch, daß Forderungen nur gegenüber Dritten bestehen können. Kasseneinnahmereste beispielsweise für die Festsetzung der Grundsteuer für gemeindeeigene Grundstücke sind nicht in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen.

Zunächst empfiehlt es sich, noch vor Abschluß des letzten kameralen Jahres die Reste auf mögliche Erlässe hin zu prüfen. Insbesondere haben wir festgestellt, daß bei Nebenforderungen auch Kleinstbeträge zu übernehmen waren, weil von den Erläßmöglichkeiten kein Gebrauch gemacht wurde.

Die Übernahme der Kasseneinnahmereste gewährleistet jedoch noch keine vollständige Erfassung der Forderungen zum Bilanzstichtag, da Soll-Einnahmen nur die bis zum Abschlußtag fälligen oder über diesen Zeitpunkt hinaus gestundeten Beträge (vgl. § 87 Nrn. 23 und 28 KommHV-Kameralistik) enthalten. Forderungen, die nach dem Abschlußtag fällig sind, werden in die kamerale Jahresrechnung nicht aufgenommen. Als Beispiel sind hier die Steuer- und Abgabenfestsetzungen im Dezember zu nennen, die erst im nächsten Jahr, also nach dem Eröffnungsbilanzstichtag, fällig werden. Daneben bestanden bei den Kommunen insbesondere Forderungen aus erhaltenen Zuschußzusagen und gewährten Darlehen und gegenüber verbundenen Unternehmen, die bisher kameral nicht abgebildet wurden.

Auch niedergeschlagene Forderungen sind nicht mehr in den Soll-Einnahmen enthalten. Mit der Niederschlagung erlischt jedoch, anders als beim Erlaß, der Anspruch nicht. Es besteht weiterhin eine Forderung. Niedersgeschlagene Forderungen sind daher grundsätzlich zu übernehmen. Sie sind jedoch in der Höhe des erwarteten Zahlungsausfalls einzeln wertzuberichti-

gen. Soweit kameral eine Restebereinigung nach VV Nr. 5 zu § 79 KommHV-Kameralistik in Form einer vorläufigen Niederschlagung nicht durchgeführt wurde, sind zumindest zur Eröffnungsbilanz notwendige Wertberichtigungen bei den Forderungen vorzunehmen.

Bei negativen Kasseneinnahmeresten sind die Ist-Einnahmen höher als die Soll-Einnahmen. Sie entstehen in der Regel durch Überzahlungen des Schuldners (z.B. aufgrund zu hoher Vorauszahlungen eines Gebührenpflichtigen). Diese sog. „kreditorischen Debitoren“ sind unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

Dem Anhang ist eine Forderungsübersicht beizufügen, in der die Forderungen zum Stichtag der Eröffnungsbilanz, unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von mehr als einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren anzugeben sind. Die Unterteilung nach Laufzeiten bereitere bei maschinell übernommenen Forderungen Schwierigkeiten.

2.2 Kassenausgabereste

Kassenausgabereste sind diejenigen Beträge, um welche die Soll-Ausgaben höher sind als die Ist-Ausgaben und die in einem späteren Haushaltsjahr zu zahlen sind. Kassenausgabereste sind in die Eröffnungsbilanz als Verbindlichkeiten zu übernehmen.

Auch hier gewährleistet die Resteübernahme keinen vollständigen Ausweis der Verbindlichkeiten, da Soll-Ausgaben nur die bis zum Abschlußtag zu leistenden Ausgaben sind (vgl. § 87 Nr. 26 KommHV-Kameralistik). Dagegen beruhen Verbindlichkeiten auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Kommune gegenüber einem Dritten. Auf den Zeitpunkt, wann zu leisten ist, kommt es nicht an.

In den Kassenausgaberesten sind insbesondere Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und zur Liquiditätssicherung sowie Vorgänge, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, nicht enthalten. Auch Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (z.B. aus Kauf- oder Dienstleistungsverträgen) und Verbindlichkeiten aus Transferleistungen sind in der Regel nicht in der kameralen Jahresrechnung abgebildet.

Neben den Kassenresten sind daher auch Ein- und Auszahlungen nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz bis zu ihrer Aufstellung, die aus Aufwendungen und Erträgen des Vorjahres resultieren, als Forderungen und Verbindlichkeiten aufzunehmen.

Bei negativen Kassenausgaberesten sind die Ist-Ausgaben höher als die Soll-Ausgaben. Sie entstehen in der Regel durch Rotabsetzungen bei den Soll-Ausgaben, weil Überzahlungen an Gläubiger geleistet wurden (z.B. Rückforderungsanspruch gegenüber einer Baufirma wegen einer überhöhten Baurechnung). Diese Forderungen dürfen nicht mit Verbindlichkeiten anderer Gläubiger saldiert werden. Sie sind als sog. „debitorische Kreditoren“ unter den „Sonstigen Vermögensgegenständen“ auszuweisen.

Dem Anhang ist eine Verbindlichkeitenübersicht beizufügen. Die Verbindlichkeiten sind wie die Forderungen unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von mehr als einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren anzugeben.

2.3 Vorschüsse und Verwahrgelder

Die unerledigten Vorschüsse sind überwiegend als Forderungen und die unerledigten Verwahrgelder als Verbindlichkeiten einzeln in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen. Die Übernahme bereitete insbesondere dann Schwierigkeiten, wenn sich die Kasse bisher nicht laufend um deren Abwicklung bemüht hatte und die unerledigten Vorschüsse und Verwahrgelder bisher beim Jahresabschluß nicht einzeln und unter gegenseitiger Verweisung in die Bücher des neuen Haushaltsjahres (vgl. § 74 Abs. 2 Satz 2 KommHV-Kameralistik) übertragen worden waren. In diesen Fällen wurde häufig nur der Saldo des entsprechenden Kontos übernommen. Dieses Vorgehen ist vor allem bei Forderungen problematisch, da der Schuldner/Debitor nicht (mehr) bekannt ist. Eine Weiterverfolgung der Forderung im Mahn- und Vollstreckungsverfahren ist kaum noch möglich, was zu nicht unbedeutenden Einnahmeausfällen führt. Im Falle eines Zahlungseingangs ist die Zuordnung zu der offenen Forderung erheblich erschwert. Gerade bei Vorschüssen und Verwahrgeldern ist eine automatisierte Übernahme nicht anzuraten, da oftmals sehr unterschiedliche Sachverhalte anzutreffen sind, die im Einzelfall zu klären sind.

Zweifelhafte Forderungen sind wertzuberichtigen.

3. Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen: Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag

Im Rahmen von Anfragen und Prüfungen haben wir festgestellt, daß die Abgrenzung des Ausweises von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Praxis zum Teil Schwierigkeiten bereitet. Insbesondere Tatsachen, die bereits vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz bzw. des Jahresabschlusses bestanden und von denen die Kommune zwischen dem Stichtag und dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch Kenntnis erhält, werden häufig nicht mehr für den Bilanzausweis bzw. -ansatz berücksichtigt.

Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen der Kommune gegenüber Dritten, deren Höhe und (meist auch) deren Fälligkeitszeitpunkt feststehen. Die Verpflichtung muß dem Grunde nach sicher bestehen; d.h., die Kommune muß zur Leistung rechtlich verpflichtet sein.

Rückstellungen sind dagegen besondere Verpflichtungen, bei denen im Gegensatz zu den Verbindlichkeiten nicht sicher ist, ob sie dem Grunde nach bestehen und/oder wie hoch die Verpflichtung ist.

Rückstellungen sind ungewisse Schulden, während genau bestimmbare Schulden als Verbindlichkeiten auszuweisen sind.

Sogenannte wertaufhellende Tatsachen werden nach unseren Erkenntnissen nicht immer bei Erstellung der Bilanz berücksichtigt. Wertaufhellende Tatsachen sind Umstände, die erst nach dem Stichtag bekannt werden, deren Verursachung aber bereits vor dem Stichtag liegt. Sie sind Ausfluß des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Satz 4 HGB). Demnach müssen alle vorhersehbaren Verluste und Risiken, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, berücksichtigt werden, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden.

Für die Eröffnungsbilanz oder den Jahresabschluß einer Kommune bedeutet dies, daß diejenigen Ereignisse, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eintreten, aber vor dem Stichtag begründet sind, überprüft und entsprechend berücksichtigt werden müssen.

Die Entscheidung, ob der Sachverhalt als Rückstellung oder als Verbindlichkeit auszuweisen ist, und die Gründe hierfür sind der Bilanzdokumentation beizufügen.

Folgende Beispiele sollen die Abgrenzung verdeutlichen:

- Eine Kommune rechnet zu ihren Ungunsten mit einer das vierte Quartal 2006 betreffenden Zahlung aufgrund der Verrechnung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und an der Einkommensteuer mit der Gewerbesteuer- und Solidarumlage (§ 6 Abs. 4 und 5 BayAVOGFRG⁴). Sie bildet hierfür eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs. Für die geschätzte Höhe legt sie die Nachzahlung des Vorjahres zugrunde.

Der Zeitraum der Aufstellung der Eröffnungsbilanz erstreckt sich bis zum August 2007. Der Bescheid des Zentralfinanzamtes München, aus dem sich eine Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von 250 T€ ergibt, wird zum 25.01.2007 zugestellt. Somit ist in der Eröffnungsbilanz keine Rückstellung zu bilden, sondern eine Verbindlichkeit von 250 T€ anzusetzen.

- Einer Kommune sind für eine Investition Zuwendungen gewährt worden. Nach einer Prüfung durch den Rechnungshof hat sie einen Teilbetrag zurückzuzahlen. Für die Zinsforderungen wird noch ein gesonderter Bescheid erlassen. Die Kommune rechnet mit zu leistenden Zinszahlungen von 300 T€ und bildet in dieser Höhe eine Rückstellung für die Eröffnungsbilanz 2007. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz im Juni 2007 ist der Rückforderungsbescheid in Höhe von 190 T€ bereits eingegangen. Der Rückzahlungsbetrag ist demnach in der Eröffnungsbilanz nicht als Rückstellung auszuweisen. Vielmehr ist eine Verbindlichkeit von 190 T€ zu buchen.
- Eine Gemeinde bildet eine Rückstellung von 10 T€ für eine noch ausstehende Rechnung vom Landkreis für die Mitnutzung der Turnhalle und des Schwimmbades durch die gemeindliche Grundschule im Dezember 2006. Die Gemeinde erhält die Rechnung vom Landkreis im Februar 2007. Die Eröffnungsbilanz wird im ersten Halbjahr 2007 erstellt. Der Rechnungsbetrag des Landkreises ist somit als Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen.

Abschließend ist zu bemerken, daß Ereignisse, die vor dem Stichtag eingetreten sind, aber erst nach dem Stichtag bekannt werden und die für die Eröffnungsbilanz von Bedeutung sind, auch andere Bilanzposten betreffen können. Als Beispiel ist die bereits vor dem Stichtag entstandene Zahlungsunfähigkeit eines Unternehmens zu nennen, die der Gemeinde erst im Folgejahr bekannt wird und in der Eröffnungsbilanz zu einer Wertberichtigung bei den Abgabeforderungen führt.

Treten Vorgänge von besonderer Bedeutung, worunter die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners fallen kann, erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung ein, ist das im Rechenschaftsbericht aufzuführen. Im nächsten Jahresabschluß ist eine Wertberichtigung notwendig.

⁴ Verordnung über die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer und über die Abführung der Gewerbesteuerumlage

4. Bilanzielle Behandlung von an Dritte gewährten Zuschüssen

Soweit an Dritte Zuwendungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zur Erfüllung kommunaler Aufgaben geleistet werden, sind sie bei der Kommune grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren. Voraussetzung für die Aktivierung ist, daß die Zweckbestimmung und der Zuschußbetrag in einem Zuschußbescheid festgelegt sind. Weiterhin muß bei nicht zweckgerechter Verwendung ausdrücklich die Rückforderung des Zuschusses vorgesehen sein. Der Ansatz in der Eröffnungsbilanz oder im Jahresabschluß richtet sich nach dem Verhältnis der bisher verstrichenen zur gesamten Bindungsfrist. Ist eine Bindung ohne eine bestimmte Frist festgelegt, kann von einer Bindungsfrist von zehn Jahren ausgegangen werden. Die immateriellen Vermögensgegenstände sind dementsprechend abzuschreiben.

Betriebskostenzuschüsse oder andere Zuschüsse für laufende Zwecke, die aufgrund vertraglicher, gesetzlicher oder freiwilliger Verpflichtungen geleistet werden, sind nicht als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren.

Nachfolgend werden einige Beispielfälle hierzu erläutert:

- Bei freiwilligen Investitionszuschüssen an Vereine und Dritte (z.B. Investitionszuschuß an den Sportverein für die Errichtung einer Flutlichtanlage) sind für eine Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

Der Zuschuß muß zur Durchführung einer Aufgabe für die örtliche Gemeinschaft ausgereicht worden sein (z.B. beim Sportverein Sport- und Jugendförderung). Darüber hinaus muß ein Bewilligungsbescheid mit Auflagen zur Zweckbestimmung, mit einer festen Bindungsfrist und mit dem Anspruch auf Rückforderung bei nicht zweckentsprechender Verwendung erlassen worden sein. Als Anhalt für den Inhalt eines Bescheids dienen die staatlichen Zuwendungsvorschriften (VVK und ANBest-K).

Zinszuschüsse für Darlehen an Vereine und andere Dritte sind dagegen nicht als immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren.

- Die Baukostenzuschüsse für Kindertagesstätten freier Träger (Art. 27 Abs. 3 Satz 1 BayKiBiG) sind als immaterielle Vermögensgegenstände zu buchen. Dagegen handelt es sich bei den Betriebskostenzuschüssen (Art. 22 Abs. 2 Satz 1 BayKiBiG) an diese Träger um Aufwendungen.
- Die Investitionsumlagen an Zweckverbände (z.B. Investitionskostenumlage für den Neubau einer Kläranlage an einen Abwasserzweckverband) sind ebenfalls als immaterielle Vermögensgegenstände zu zeichnen, während eine Betriebskostenumlage als Aufwand zu buchen ist.
- Erstattungen von Mehrkosten aufgrund der aufwendigeren Herstellung oder des Ausbaus von Straßen an den Träger der Straßenbaulast (z.B. für den Bau einer Abbiegespur) sind als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren (vgl. Art. 14 Abs. 4 Satz 1 BayStrWG). Sie sind entsprechend der mittleren Nutzungsdauer der Bauwerksteile aufzulösen. Dagegen sind Ablösezahlungen für den Mehraufwand beim Unterhalt aufwandswirksam zu buchen (vgl. Nr. 13.2 der Bek über den Vollzug des BayStrWG - VollzBek - vom

16.09.1982, MABI S. 565; vgl. zu den Ablösungsrichtlinien Stra 85 - Bek der Obersten Baubehörde im StMI vom 12.07.1995, GK 25/1990; ferner GK 43/1987).

- Die Beteiligung des Straßenbaulastträgers (z.B. Landkreis) an den Herstellungskosten der gemeindlichen Kanalisation aufgrund der Einleitung von Straßenabwasser gemäß den Ortsdurchfahrtsrichtlinien (ODR) ist bei diesem als immaterieller Vermögensgegenstand zu zeigen und kann entsprechend der Lebensdauer der Kanalisation aufgelöst werden (vgl. für Neufälle Abschnitt A Ziffer 9 ODR und für bestehende Einleitungen Abschnitt B Ziffern 3.1 und 3.2 ODR). Auf eine Verminderung der Kostenbeteiligung um den Unterhaltsanteil kann unseres Erachtens verzichtet werden (zur Schätzung des Unterhaltsanteils vgl. Geschäftsberichte 1986, S. 94, und 1991, S. 125).

Die Gemeinde hätte in unserem Fall neben der Aktivierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten einen der Beteiligung des Straßenbaulastträgers entsprechenden Sonderposten zu bilden.

- Die örtliche Beteiligung für die Krankenhausfinanzierung nach Art. 10 b Abs. 2 FAG ist als immaterieller Vermögensgegenstand zu buchen und entsprechend der Nutzungsdauer der geförderten Wirtschaftsgüter abzuschreiben. Bei Tilgungszuschüssen der Kommune an das Krankenhaus ist eine Aktivierung dann möglich, wenn der Tilgungszuschuß vom Krankenhaus als Sonderposten passiviert wird. Sind die Tilgungszuschüsse aber dort ertragswirksam behandelt worden, ist keine Aktivierung bei der Kommune möglich.

Zinszuschüsse sind dagegen nicht als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren.

5. Weitere Anmerkungen zur Umstellung und zu den Prüfungen

Nach unseren Erfahrungen bei den ersten Prüfungen sind noch einige grundsätzliche Bemerkungen zur Umstellung und zu den (örtlichen und überörtlichen) Prüfungen (Art. 103 ff. GO) veranlaßt:

Einzelne Kommunen verkennen, daß bereits die Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände Auswirkungen auf spätere Jahresabschlüsse hat. Eine kurzfristige Denkweise, die Spielräume zugunsten einer hohen Nettoposition in der Eröffnungsbilanz nutzt, kann unerwünschte Auswirkungen auf die Ergebnisse der folgenden Jahresabschlüsse haben. Dies sollte den Verantwortlichen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz bewußt sein.

Als Beispiel hierfür dient die Bewertung von Baugrundstücken mit höheren Ersatzwerten anstatt der aufwendigen Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Dieser Ansatz führt in der Eröffnungsbilanz - für sich gesehen - zu einer Verbesserung der Nettoposition auf der Passivseite. Ein späterer Verkauf der Grundstücke unter dem Bilanzansatz verschlechtert aber das Ergebnis des folgenden Jahresabschlusses.

Die Kommunen sollten daher eingehende Überlegungen zur Bewertung ihrer Vermögensgegenstände anstellen und sich bei der Beantwortung der Frage, ob die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nur mit einem unverhältnismäßig hohen Zeitaufwand möglich wäre, nicht von kurzfristigen Erwägungen leiten lassen.

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, daß der Belegzwang nicht aufgehoben ist (§ 67 KommHV-Doppik - E -). Bei Prüfungen mußten wir oftmals feststellen, daß vor allem Sachverhalte, denen keine Zahlungsströme zugrunde liegen (z.B. Einbuchung in die Eröffnungsbilanz, Bildung von Rückstellungen), nicht belegt waren. Die Dokumentation der Bilanzposten ist jedoch - nicht nur für die Prüfung - unerlässlich. Zur Dokumentation sollten die Kommunen zweckmäßigerweise Bilanzordner für jeden Posten erstellen und dauerhaft aufbewahren.

Voraussetzung für die örtliche und auch für die überörtliche Prüfung ist das Vorliegen einer unterzeichneten Eröffnungsbilanz bzw. eines unterzeichneten Jahresabschlusses mit allen erforderlichen Bestandteilen. Vor der Unterzeichnung der Eröffnungsbilanz oder der förmlichen Bestätigung durch den Bürgermeister, daß keine Buchungen mehr durchgeführt werden, kann nach unseren bisherigen Erfahrungen eine Prüfung nicht begonnen werden. Ständige Änderungen an der Bilanz während der Prüfung führen zu vielfältigen Problemen, verlängern die Prüfungsdauer und erhöhen somit den Prüfungsaufwand. Im Entwurf zur KommHV-Doppik ist ohnehin vorgesehen, daß die Eröffnungsbilanz noch in den nachfolgenden Jahresabschlüssen berichtigt werden kann (§ 93 KommHV-Doppik - E -).

Auswirkung der Doppik auf die Rechnungslegung von Betrieben gewerblicher Art

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|--|-------|
| 1. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Kameralistik | 63 |
| 1.1 Buchführungspflicht nach HGB | 63 |
| 1.2 Buchführungspflicht nach der Eigenbetriebsverordnung (EBV) | 64 |
| 1.3 Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung | 64 |
| 1.3.1 Abgeleitete Buchführungspflicht | 64 |
| 1.3.2 Originäre (eigene) Buchführungspflicht | 64 |
| 1.4 Zusammenfassung der bestehenden Buchführungspflichten vor Einführung der Doppik | 65 |
| 1.4.1 Eigenbetriebe | 65 |
| 1.4.2 Regiebetriebe | 65 |
| 2. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Doppik | 65 |
| 2.1 Nach HGB oder § 141 AO buchführungspflichtige Regiebetriebe | 65 |
| 2.1.1 Handelsrechtliche Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung | 66 |
| 2.1.2 Handelsrechtliche Anforderungen an den Jahresabschluß | 66 |
| 2.1.3 Steuerrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluß | 66 |
| 2.1.4 Kommunalrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluß | 67 |
| 2.1.5 Bewertungsunterschiede zwischen Steuerbilanz und doppischer Bilanz | 68 |
| 2.2 Bisher nicht buchführungspflichtige Regiebetriebe | 69 |
| 3. Wechsel der Gewinnermittlungsart | 70 |
| 4. Zusammenfassung | 76 |

Kommunen üben häufig eine Vielzahl von Tätigkeiten aus, die die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V. mit § 4 KStG erfüllen. Für diese Betriebe ergeben sich einige Besonderheiten beim Übergang von der Kameralistik auf die Doppik, auf die nachfolgend näher eingegangen werden soll. Hierzu werden zunächst die Rechnungslegungsvorschriften für Betriebe gewerblicher Art kameral buchender Kommunen beschrieben.

1. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Kameralistik

Soweit sich für Betriebe gewerblicher Art keine Buchführungspflicht aus anderen Vorschriften ergibt, können die Ergebnisse der Kameralistik der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Das Ergebnis des Verwaltungshaushalts erfüllt dabei mit Ausnahme der Regelungen für die Absetzung für Abnutzung grundsätzlich die Anforderungen an eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).

Bei der Buchführungspflicht für Betriebe gewerblicher Art einer kameralistisch buchenden Kommune ist wie folgt zu unterscheiden:

- Buchführungspflicht nach dem Handelsgesetzbuch (HGB),
- Buchführungspflicht nach der Eigenbetriebsverordnung (EBV) und
- Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung (AO).

1.1 Buchführungspflicht nach dem HGB

Sie gilt gemäß § 238 HGB für Kaufleute. Kaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt, d.h. jeder, der einen Gewerbebetrieb unterhält (§ 1 Abs. 1 HGB). Dies gilt nicht, wenn das Unternehmen nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB).

Nach § 5 HGB gilt auch als Kaufmann, wer nicht bereits ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 HGB betreibt, aber im Handelsregister eingetragen ist. Diese Vorschriften sind sowohl für natürliche als auch für juristische Personen und damit auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts anzuwenden.

Da Voraussetzung für die Buchführungspflicht nach Handelsrecht das Vorliegen eines Gewerbebetriebs ist, gelten Körperschaften des öffentlichen Rechts nur als Kaufleute, wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht tätig sind. Zusammenfassend besteht keine Kaufmannseigenschaft und damit keine Eintragungspflicht nach dem HGB und somit keine Buchführungspflicht, wenn

- die Art oder der Umfang des Unternehmens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB) oder
- die Gewinnerzielungsabsicht fehlt, wie z.B. bei typischen Verlustbetrieben (Freizeitbetriebe, Tourismus etc.).

1.2 Buchführungspflicht nach der Eigenbetriebsverordnung (EBV)

Unabhängig davon, ob eine Buchführungspflicht nach HGB gegeben ist, haben Betriebe gewerblicher Art, wenn sie der Eigenbetriebsverordnung (EBV) unterliegen, ihre Bücher nach den Regeln der doppelten Buchführung zu führen, es sei denn, sie erstellen ihren Jahresabschluß ausnahmsweise aus einer Verwaltungsbuchführung heraus (vgl. § 18 EBV). Diese Buchführungspflicht gilt unabhängig davon, ob der Eigenbetrieb mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Eigenbetriebe werden aber ohnehin regelmäßig außerhalb des kommunalen bzw. des kameraleen Haushalts geführt.

1.3 Buchführungspflicht nach der Abgabenordnung

1.3.1 Abgeleitete Buchführungspflicht

Nach § 140 Abgabenordnung (AO) gilt:

„Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.“

Dies bedeutet, daß derjenige, der seinen Gewinn aufgrund außersteuerlicher Vorschriften durch doppelte Buchführung zu ermitteln hat (z.B. nach HGB), auch für steuerliche Zwecke zur Führung solcher Bücher verpflichtet ist.

Das Steuerrecht definiert den Gewinn, der sich aufgrund einer doppelten Buchführung ergibt, wie folgt (vgl. § 4 Abs. 1 EStG):

„Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.“

Man spricht in diesem Zusammenhang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen entspricht der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich dem aufgrund einer Gewinn- und Verlustrechnung ermittelten Gewinn.

1.3.2 Originäre (eigene) Buchführungspflicht

§ 141 AO schreibt für bestimmte Steuerpflichtige für steuerliche Zwecke die Buchführungspflicht vor, wenn eine solche nicht bereits nach anderen Vorschriften (§ 140 AO i.V. mit HGB oder EBV) besteht.

Buchführungspflicht tritt hiernach für Betriebe gewerblicher Art ein, wenn

- der Jahresumsatz 500.000 Euro übersteigt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) oder
- der Gewinn aus Gewerbebetrieb mehr als 30.000 Euro beträgt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO).

Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Betrieb gewerblicher Art die Voraussetzungen eines gewerblichen Unternehmens erfüllt (§ 141 Abs. 1 Satz 1 AO). Somit gilt die originäre steuerliche Buchführungspflicht nicht für verlustträchtige Betriebe gewerblicher Art, auch wenn diese die Umsatzgrenzen überschreiten.

1.4 Zusammenfassung der bestehenden Buchführungspflichten vor Einführung der Doppik

1.4.1 Eigenbetriebe

Es besteht Buchführungspflicht nach § 18 EBV und gegebenenfalls auch nach HGB und somit stets auch nach § 140 AO.

1.4.2 Regiebetriebe

– Regiebetriebe mit Gewinnerzielungsabsicht

Es besteht Buchführungspflicht nach HGB, es sei denn, das Unternehmen erfordert nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB), was bei Regiebetrieben regelmäßig zutreffen dürfte.

Es besteht Buchführungspflicht nach § 141 AO, wenn die Gewinn- oder Umsatzgrenze überschritten wird.

Soweit für Regiebetriebe nach den vorgenannten Vorschriften Buchführungspflicht bestand, wurde jedoch neben der kameralen (einfachen) keine weitere (zweite) doppelte Buchführung erstellt, sondern regelmäßig aus den Zahlen der Kameralistik ein kaufmännischer Jahresabschluss entwickelt, z.B. mit Hilfe eines sog. Bilanzentwicklungsbogens.

– Regiebetriebe ohne Gewinnerzielungsabsicht

Es besteht keine Buchführungspflicht, weder nach HGB noch nach AO. Der Gewinn kann durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung oder freiwillige Buchführung ermittelt werden.

2. Rechnungslegung für Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der Doppik

Die Doppik als neues Rechnungswesen für die Kommunen findet nur für den kommunalen Haushalt, nicht aber für die kommunalen Eigenbetriebe Anwendung. Deshalb ergeben sich für Eigenbetriebe bei Einführung der Doppik keine Änderungen. Solche können sich nur für im kommunalen Haushalt geführte Regiebetriebe ergeben.

2.1 Nach HGB oder § 141 AO buchführungspflichtige Regiebetriebe

Da die Kameralistik nur als einfache Buchführung gilt, war für die im Kameralhaushalt geführten Regiebetriebe mit Buchführungspflicht bisher eine Überleitung vom kameralen zum kaufmännischen Jahresergebnis erforderlich (siehe oben). In diesem Zusammenhang stellt sich

nunmehr die Frage, ob und inwieweit die doppelte Buchführung (als Grundlage für einen doppelten Jahresabschluss) den Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung und einen ordnungsmäßigen Jahresabschluss nach Handels- oder Steuerrecht (§§ 238 ff. HGB, §§ 141 ff. AO) genügt und künftig eine Überleitungsrechnung entbehrlich macht.

2.1.1 Handelsrechtliche Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung

- Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB).
- Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB).
- Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 239 Abs. 3 HGB).

2.1.2 Handelsrechtliche Anforderungen an den Jahresabschluss

- Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (§ 243 Abs. 1 HGB).
- Er muß klar und übersichtlich sein (§ 243 Abs. 2 HGB).
- Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (§ 246 Abs. 1 HGB).
- Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 HGB).

2.1.3 Steuerrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluss

- Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.
- Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, daß der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird (vgl. § 145 Abs. 1 und 2 AO).
- Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen täglich festgehalten werden (vgl. § 146 Abs. 1 AO).

2.1.4 Kommunalrechtliche Anforderungen an eine(n) ordnungsmäßige(n) Buchführung/Jahresabschluß

Für Bayern liegt derzeit der Entwurf einer Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik - KommHV-Doppik) - nachfolgend kurz KommHV-Doppik - E - vom 22.02.2007 vor, die zum 01.01.2007 rückwirkend in Kraft treten soll. Hieraus ergeben sich folgende Anforderungen an Buchführung und Jahresabschluß einer doppisch buchenden Kommune (vgl. § 72 Abs. 1 bis 3 KommHV-Doppik - E -):

a) Anforderungen an eine ordnungsmäßige **Buchführung**

- Die Buchführung hat
 - die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Durchführung des Planvergleichs zu ermöglichen,
 - die Überprüfung des Umgangs mit öffentlichen Mitteln im Hinblick auf Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu ermöglichen und
 - Informationen für den Haushaltsvollzug und für die künftige Haushaltsplanung bereitzustellen (vgl. § 57 Abs. 1 KommHV-Doppik - E -).
- Zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke sind Bücher zu führen, in denen
 - alle Vorgänge, die zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens, des Eigenkapitals, der Sonderposten, der Rückstellungen oder der Verbindlichkeiten führen,
 - alle Aufwendungen und Erträge,
 - alle Ein- und Auszahlungen und
 - die sonstigen, wirtschaftlichen Vorgänge, insbesondere durchlaufende Finanzmittel,nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger kommunaler Buchführung aufgezeichnet werden (vgl. § 57 Abs. 2 Satz 1 KommHV-Doppik - E -).
- Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (vgl. § 57 Abs. 2 Satz 2 KommHV-Doppik - E -).
- Die Buchführung muß ordnungsmäßig, sicher und wirtschaftlich sein (vgl. § 57 Abs. 3 KommHV-Doppik - E -).
- Die Aufzeichnungen in den Büchern müssen vollständig, richtig, klar, übersichtlich und nachprüfbar sein; sie sind zeitnah vorzunehmen (vgl. § 57 Abs. 4 KommHV-Doppik - E -).

b) Anforderungen an den **Jahresabschluß**

- In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen und entsprechend § 85 KommHV-Doppik - E - zu gliedern. § 80 Abs. 5 KommHV-Doppik - E - ist zu beachten.
- Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Einzahlungen nicht mit Auszahlungen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.
- Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

2.1.5 Bewertungsunterschiede zwischen Steuerbilanz und doppischer Bilanz

Es gilt jeweils das Anschaffungskostenprinzip. Vermögensgegenstände sind (höchstens) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, gegebenenfalls gemindert um Abschreibungen (§ 253 HGB, § 6 EStG, § 77 KommHV-Doppik - E -). Unterschiede ergeben sich jedoch im Bereich der Abschreibungen auf abnutzbare Wirtschaftsgüter. Das Steuerrecht unterscheidet dabei zwischen linearer Absetzung für Abnutzung (AfA), Absetzung nach Leistung und Absetzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA). Das Handelsrecht spricht in diesem Zusammenhang von planmäßigen Abschreibungen. Demgegenüber sieht § 79 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E - folgende Regelung vor:

„Die planmäßige Abschreibung erfolgt grundsätzlich in gleichen Jahresraten über die Dauer, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise ist eine Abschreibung mit fallenden Beträgen (degressive Abschreibung) oder nach Maßgabe der Leistungsabgabe (Leistungsabschreibung) zulässig, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht.“

Im Rahmen der Doppik soll die degressive Abschreibung nur in Ausnahmefällen anwendbar sein, d.h., wenn dies dem Nutzungsverlauf besser entspricht. Soweit ein Betrieb gewerblicher Art seine Abschreibungen bisher degressiv ermittelte und nicht darauf verweisen kann, daß dies dem Nutzungsverlauf tatsächlich besser entspricht, würden die Bilanzansätze in der doppischen und in der Steuerbilanz voneinander abweichen. Der doppische Bilanzansatz bzw. die nach Doppik berechnete Abschreibung ist demzufolge außerbilanzmäßig zu korrigieren. Insofern kann auf eine Überleitungsrechnung (vom doppischen zum steuerlichen Ergebnis) auch künftig nicht verzichtet werden.

Allerdings können nach dem derzeitigen Entwurf einer „Bewertungsrichtlinie Bayern“ (BewertR Bayern - E -) bei Betrieben gewerblicher Art die bisherigen Wertansätze in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Der Richtlinienentwurf lautet wie folgt:

„7.1.2 Fortführung bisheriger Bewertungen

(1) Im Rahmen der Erstinventur sind die Vermögensgegenstände, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten erstmalig zu bewerten, soweit nicht bereits eine Bewertung erfolgt ist.

(2) Liegt eine Bewertung vor (z.B. bei kostenrechnenden Einrichtungen oder Betrieben gewerblicher Art), sollen diese Wertansätze (Restbuchwerte und Nutzungsdauern) beibehalten bzw. als Grundlage für die Neubewertung herangezogen werden, wenn sie den bisherigen kommunal- oder steuerrechtlichen Maßgaben (u.a. KAG) entsprechen.“

Soweit die gegenüber der linearen Abschreibung höhere degressive Abschreibung aus steuerlicher Sicht nicht notwendig wäre, was bei Verlustbetrieben regelmäßig der Fall sein dürfte, empfiehlt es sich, nach dem Wechsel zur Doppik in Übereinstimmung mit der Regelung des § 79 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E - auch steuerlich linear abzuschreiben. Der Wechsel von der degressiven hin zur linearen Abschreibung ist jederzeit zulässig (vgl. § 7 Abs. 2 EStG). Eine Überleitungsrechnung entfiel dann insoweit.

Hinweis für die Praxis:

Die verwendete Software muß eine ordnungsmäßige Buchführung sowie die Erstellung eines ordnungsmäßigen Jahresabschlusses gemäß den vorgenannten Vorschriften ermöglichen. Insbesondere ist zu beachten, daß eine Gesamtbilanz bzw. eine Gesamtgewinnermittlung für die gesamte Kommune aus steuerlicher Sicht nicht ausreicht. Vielmehr ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art eine gesonderte Bilanz bzw. Gewinnermittlung zu erstellen. Gerade dies hat die bisher zur Doppik gewechselten Kommunen in anderen Bundesländern nach Implementierung der Software in große Schwierigkeiten gebracht und war deshalb mit erheblichen (internen und externen) Zusatzkosten verbunden. Probleme entstehen vor allem, wenn Vermögensgegenstände sowohl hoheitlich als auch für einen Betrieb gewerblicher Art oder evtl. sogar für mehrere Betriebe gewerblicher Art genutzt werden. Die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter aufzuteilen und bei mehreren Einrichtungen jeweils anteilig zu erfassen, sollte gegeben sein.

Hierauf ist bei der Auswahl der Software zu achten.

2.2 Bisher nicht buchführungspflichtige Regiebetriebe

Die größte Änderung durch die Einführung der Doppik wird sich für diejenigen Regiebetriebe ergeben, die bisher mangels anderweitiger Verpflichtung zur doppelten Buchführung eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung erstellen konnten.

Für als Regiebetrieb geführte typische Verlustbetriebe (Bäder, Hallen, Tourismuseinrichtungen etc.) bestand bisher keinerlei Buchführungspflicht, weder nach HGB noch nach Abgabenordnung und, da sie im kommunalen Haushalt geführt wurden, auch nicht nach EBV.

Wechselt eine Kommune nunmehr in ihrem Haushaltswesen von der einfachen (kameralistischen) zur doppelten Buchführung (Doppik), ist dies eine Buchführungspflicht „nach anderen Gesetzen“ im Sinne von § 140 AO mit der Folge, daß die Kommune diese „Bücher und Aufzeichnungen auch für die Besteuerung zu führen hat“.

Folge:

Mit der Einführung der Doppik kann auch für Regiebetriebe der Gewinn nicht mehr durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelt werden, sondern es ist ein auf den Zahlen der Doppik beruhender Jahresabschluß, bestehend aus einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung, aufzustellen. Es findet also ein Wechsel der Gewinnermittlungsart statt.

3. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Aufgrund der bestehenden Unterschiede in der Systematik der Gewinnermittlung zwischen Einnahmen-Überschuß-Rechnung und Bilanzierung ist zum Übergangsstichtag auf die doppelte Buchführung der sog. Übergangsgewinn (-verlust) zu ermitteln, um sicherzustellen, daß erfolgswirksame Vorgänge einerseits nicht doppelt erfaßt werden und andererseits auch nicht unberücksichtigt bleiben.

Gesetzliche Vorschriften hierzu gibt es nicht; dafür beschäftigte sich die Rechtsprechung bereits sehr früh mit dieser Problematik. Schon der Reichsfinanzhof (RFH) stellte fest, daß „dieser Übergang nicht dazu führen darf, daß Einnahmen der Besteuerung völlig entzogen werden“ (RFH-Urteil vom 07.12.1938, RStBI 1939, S. 172, 173). Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn Forderungen, die während der Zeit der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung noch nicht eingegangen und damit noch nicht erfaßt waren, in der Eröffnungsbilanz zwar aktiviert, bei der späteren Vereinnahmung aber im Rahmen der doppelten Buchführung erfolgsneutral verbucht werden (vgl. § 4 EStG i.V. mit R 4.6 EStR).

Die Ermittlung eines Übergangsgewinns soll an nachfolgendem Beispiel erläutert werden:

Die als Regiebetrieb geführte und bisher ihren Gewinn zulässigerweise durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelnde Wasserversorgung der Gemeinde Doppikhausen erstellt aufgrund der Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens auf die doppelte Buchführung zum 01.01.2007 erstmalig eine Bilanz (Eröffnungsbilanz). In dieser Bilanz sind alle Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen, der sich ergeben hätte, wenn der Gewinn von Anfang an durch doppelte Buchführung ermittelt worden wäre. Der Ansatz von Zeitwerten oder zeitnahen Werten ist unzulässig. Weichen die Werte aufgrund der Sondervorschrift des § 79 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E - (grundsätzlich lineare Abschreibung) von den steuerlichen Wertansätzen ab, sind die Bewertungsunterschiede und deren Gewinnauswirkungen in einer Nebenrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 EStDV darzustellen. Einer eigenen, zusätzlichen Steuerbilanz bedarf es nicht.

Bilanz zum 01.01.2007

| Aktiva | | Passiva | |
|---|----------------|--|----------------|
| A. Anlagevermögen | | A. Eigenkapital | |
| 1 Grund und Boden | 50.000 | 11 Allgemeine Rücklage | 200.500 |
| 2 Gebäude | 170.000 | B. Baukostenzuschüsse | |
| 3 Betriebsvorrichtungen/Netze | 128.000 | 12 Empfangene Baukostenzuschüsse | 38.600 |
| B. Umlaufvermögen | | C. Sonderposten mit Rücklagenanteil | |
| 4 Vorräte | 3.500 | 13 Rücklage gemäß § 6 b EStG | 2.500 |
| 5 Forderungen aus Wassergebühren | 7.200 | D. Rückstellungen | |
| 6 Forderungen aus Herstellungsbeiträgen | 2.600 | 14 Rückstellung für Körperschaftsteuer/ Solidaritätszuschlag | 1.350 |
| 7 Forderungen an die Gemeinde | 7.500 | 15 Rückstellung für Gewerbesteuer | 1.080 |
| 8 Forderungen aus Umsatzsteuer | 750 | 16 Rückstellung für Schadenersatz | 500 |
| 9 Kasse/Bank | 0 | 17 Rückstellung für Jahresabschlußkosten, sonstige Rückstellungen | 1.500 |
| C. Rechnungsabgrenzung | | E. Verbindlichkeiten | |
| 10 Aktive Rechnungsabgrenzung | 450 | 18 Verbindlichkeiten aus Sozialversicherung | 2.700 |
| | | 19 Verbindlichkeiten aus Lohn-/Kirchensteuer | 900 |
| | | 20 Verbindlichkeiten Umsatzsteuer | 870 |
| | | 21 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten aus Waren-/Materialeinkauf | 1.160 |
| | | 22 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten im Zusammenhang mit erworbenem Anlagevermögen | 8.120 |
| | | 23 Verbindlichkeiten gegenüber Kredit- instituten | 110.000 |
| | | F. Rechnungsabgrenzung | |
| | | 24 Passive Rechnungsabgrenzung | 220 |
| | 370.000 | | 370.000 |

Lösungsvorschlag:

Aktiva

A. Anlagevermögen

1 Grund und Boden

Die Anschaffungskosten von Grundstücken wirken sich sowohl bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als auch bei der Bilanzierung erst beim Verkauf durch die Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Buchwertes gewinnmindernd aus.

Teilwertabschreibungen sind im Rahmen einer Einnahmen-Überschuß-Rechnung nicht zulässig. Die Bewertung in der Eröffnungsbilanz erfolgt sowohl steuerrechtlich als auch nach den Vorschriften der Doppik mit den Anschaffungskosten (einschließlich Anschaffungsnebenkosten). Vergleiche auch § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG:

„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.“

Eine Gewinnkorrektur ist nicht erforderlich.

2 Gebäude

Sowohl bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als auch bei der Bilanzierung wirken sich nur die Abschreibungen auf den Gewinn aus. Eine Doppelberücksichtigung oder Nichterfassung ist ausgeschlossen, wenn die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Zur Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen vgl. unter 1.

Eine Gewinnkorrektur ist nicht erforderlich.

Soweit der doppelte Ansatz wegen Unzulässigkeit der degressiven Abschreibung aufgrund der Sondervorschrift des § 79 KommHV-Doppik - E - ab Beginn der doppelten Buchführung vom steuerlichen Ansatz abweicht, kommt es „lediglich“ zu einer Korrektur des laufenden Ergebnisses (Abschreibungsdifferenz). Auf die Ermittlung des Übergangsgewinns hat dies jedoch keinen Einfluß, selbst wenn 7.1.2 BewertR Bayern - E - nicht anwendbar wäre. Allerdings wäre bei abweichender Abschreibung und/oder abweichendem Bilanzansatz in der doppelten Eröffnungsbilanz dann für steuerliche Zwecke ein eigener Anlagennachweis zu führen.

3 Betriebsvorrichtungen/Netze

Betriebsvorrichtungen gehören ebenfalls zum abnutzbaren Anlagevermögen. Lösung daher wie 2.

Eine Gewinnkorrektur ist nicht erforderlich.

Zusammenfassung 1 bis 3: Beim Anlagevermögen ist keine Gewinnkorrektur erforderlich. Bewertungsunterschiede wirken sich nur auf den laufenden Gewinn aus.

B. Umlaufvermögen

4 Vorräte

Vorräte werden im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgabe und nach Übergang zur doppelten Buchführung nochmals im Zeitpunkt ihres Verbrauchs/ihrer Verwendung und somit doppelt erfaßt. Daher ist eine Korrektur in Höhe des in der Anfangsbilanz ausgewiesenen Inventurwertes erforderlich.

Zurechnung in Höhe des ausgewiesenen Bilanzwertes (Nettowert)

5 Forderungen aus Wassergebühren

Forderungen werden bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung erst im Zeitpunkt der Bezahlung, bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Betriebseinnahme erfaßt. Da die Einnahme im Zeitraum mit Betriebsvermögensvergleich (2007 oder später) gewinnneutral zu verbuchen ist (Aktivtausch: Bank an Forderungen) und bei Entstehung der Forderung im Jahr 2006 bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung mangels Zahlungseingang noch nicht erfolgswirksam erfaßt wurde, ist eine Hinzurechnung in Höhe des Forderungsbetrags geboten.

Zurechnung in Höhe des ausgewiesenen Bilanzwertes (Bruttowert)

6 Forderungen aus Herstellungsbeiträgen

Sowohl bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung als auch bei Betriebsvermögensvergleich entsteht die Gewinnauswirkung entweder über die jährliche Auflösung der passivierten Baukostenzuschüsse (siehe Passivseite) oder bei Absetzung von den Anschaffungskosten der Anlagegüter durch die entsprechende Verminderung der Abschreibungen. Es kommt daher zu keiner Doppel- oder Nichterfassung.

Dies gilt jedoch nur für den Nettobetrag. Die vereinnahmte Umsatzsteuer ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung eine Betriebseinnahme, die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer eine Betriebsausgabe, während beide Vorgänge im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs gewinnneutral bleiben. Da die auf die Beiträge entfallende Umsatzsteuer noch nicht als Betriebseinnahme erfaßt wurde, ist im Zeitpunkt des Übergangs eine Hinzurechnung dieser Umsatzsteuer erforderlich.

Hinzurechnung des Umsatzsteueranteils

Soweit Baukostenzuschüsse im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung nicht von den Anschaffungskosten des Anlagevermögens abgesetzt und auch nicht mit jährlich 5 % aufgelöst, sondern in vollem Umfang als Betriebseinnahme erfaßt wurden, sind die zum Übergangszeitpunkt veranlagten, aber noch nicht vereinnahmten Baukostenzuschüsse in Höhe des vollen Bruttobetrags hinzuzurechnen.

7 Forderungen an die Gemeinde

Für Forderungen aus Wasserlieferungen an den Hoheitsbereich oder an andere Betriebe gewerblicher Art gilt Ziffer 5, für Beitragsforderungen an diese Bereiche gilt Ziffer 6.

8 Forderungen aus Umsatzsteuer (Vor Anmeldung oder Abschlußzahlung)

Sowohl Umsatzerlöse als auch bezogene Leistungen werden im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung brutto erfaßt. Daher sind vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer- bzw. Vorsteuerbeträge Betriebseinnahmen. Da die Beträge zu Zeiten der Einnahmen-Überschuß-Rechnung noch nicht erstattet wurden und später im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gewinnneutral zu verbuchen sind, ist eine entsprechende Korrektur erforderlich.

Hinzurechnung der Forderung aus Umsatzsteuer

9 Kasse/Bank

Ein Regiebetrieb verfügt nicht über eine eigene Kasse oder ein eigenes Bankkonto. Im übrigen sind der Kassen- und der Bankbestand bei beiden Gewinnermittlungsarten gewinnneutral.

Keine Hinzu-/Abrechnung

C. Rechnungsabgrenzung

10 Aktive Rechnungsabgrenzung

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten enthalten vorausbezahlte Aufwendungen, die vor dem Bilanzstichtag geleistet wurden, aber auf Zeiträume nach dem Bilanzstichtag entfallen.

Der vorausbezahlte Betrag wurde im Zeitpunkt der Verausgabung in vollem Umfang als Betriebsausgabe behandelt; der abgegrenzte Betrag führt bei der Auflösung des Abgrenzungspostens nochmals zum Aufwand.

Hinzurechnung in Höhe des Bilanzansatzes

Passiva

A. Eigenkapital

11 Allgemeine Rücklage

Diese ist Teil des Eigenkapitals und wird bei der erstmaligen Erstellung einer Eröffnungsbilanz als Differenz zwischen dem Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) ermittelt.

Keine Hinzu-/Abrechnung

B. Baukostenzuschüsse

12 Empfangene Baukostenzuschüsse

Die vereinnahmten Baukostenzuschüsse werden, soweit sie nicht zwingend von den Anlagenzugängen abzusetzen sind, bei beiden Gewinnermittlungsarten mit dem jährlichen Auflösungsbetrag von 5 % als Einnahme/Ertrag erfaßt.

Keine Hinzu-/Abrechnung

Soweit die vereinnahmten Baukostenzuschüsse in den Vorjahren bereits in voller Höhe als Betriebseinnahmen erfaßt wurden oder nach Ziffer 6 hinzuzurechnen sind, scheidet ein Ansatz in der Eröffnungsbilanz aus.

C. Sonderposten mit Rücklagenanteil

13 Rücklage gemäß § 6 b EStG

Eine steuermindernde Rücklage bis zur Höhe der aufgedeckten stillen Reserven aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung gebildet werden (§ 6 c EStG). Zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich besteht somit kein Unterschied.

Keine Hinzu-/Abrechnung

D. Rückstellungen

14 und 15 Rückstellung für Körperschaftsteuer/Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer

Steuern sind im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben; beim Betriebsvermögensvergleich werden sie bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Aufwand erfaßt und sind dann bei Bezahlung gewinnneutral zu verbuchen.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag mindern zwar den handelsrechtlichen, nicht aber den steuerlichen Gewinn (§ 10 Nr. 2 KStG). Daher sind sie außerbilanzmäßig über die Anlage A zur Körperschaftsteuererklärung hinzuzurechnen.

Alternative: Abrechnung nur in Höhe der Gewerbesteuer

16 und 17 Rückstellung für Schadenersatz/Jahresabschlußkosten/sonstige Rückstellungen

Bisher ergab sich mangels Bezahlung/Abfluß keine Gewinnauswirkung. Die spätere Auflösung der Rückstellung wirkt sich hingegen gewinnneutral aus.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

E. Verbindlichkeiten

18 und 19 Verbindlichkeiten aus Sozialversicherung/Lohn- und Kirchensteuer

Sie sind analog den Grundsätzen zu 16 und 17 zu behandeln.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

20 Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer

Umsatzsteuerbeträge sind im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung Betriebsausgaben im Zeitpunkt der Bezahlung (siehe auch 8). Beim Betriebsvermögensvergleich hingegen ist die Umsatzsteuer gewinnneutral. Da die Umsatzsteuer z.B. auf Wassergebühren durch den Bruttoansatz der Gebühreneinnahmen im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als

Betriebseinnahme miterfaßt, vor dem Wechsel zur doppelten Buchführung aber nicht mehr an das Finanzamt weitergeleitet wurde, ist eine Abrechnung erforderlich.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

21 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten aus Waren-/Materialeinkauf

Der Einkauf von Umlaufvermögen ist bei der Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Zeitpunkt der Bezahlung mit dem Bruttobetrag als Aufwand zu erfassen, da die (später vom Finanzamt) erstattete Vorsteuer als Einnahme zu erfassen ist.

Da die Waren erst nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart bezahlt werden und dies im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs gewinnneutral ist, ist eine Abrechnung zwingend.

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

22 Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten im Zusammenhang mit erworbenem Anlagevermögen

Da beim Anlagevermögen keine Gewinnkorrekturen erforderlich sind (vgl. 1 bis 3), ist im Zusammenhang mit entsprechenden Verbindlichkeiten ebenfalls keine Korrektur erforderlich. Dies gilt jedoch nur für den Nettobetrag, nicht aber für die Umsatzsteuer. Diese ist im Rahmen der Einnahmen-Überschuß-Rechnung Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Bezahlung, die aber nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral ist.

Abrechnung in Höhe der Umsatzsteuer

23 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Sowohl die Aufnahme von Darlehen als auch deren Rückzahlung ist bei beiden Gewinnermittlungsarten gewinnneutral.

Keine Hinzu-/Abrechnung

F. Rechnungsabgrenzung

24 Passive Rechnungsabgrenzung

Behandlung analog zum aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

Abrechnung in Höhe des Bilanzansatzes

4. Zusammenfassung

Für diejenigen Betriebe gewerblicher Art, die bisher mangels Gewinnerzielungsabsicht oder wegen zu geringen Gewinns oder Umsatzes nicht buchführungspflichtig waren, besteht nach dem Übergang der Kommune von der kameralen zur doppelten Buchführung auch nach steuerlichen Vorschriften Buchführungspflicht.

Neben einer Eröffnungsbilanz für die gesamte Kommune ist dabei eine separate Eröffnungsbilanz für den/die Betrieb(e) gewerblicher Art aufzustellen. Die im Rahmen der bisherigen Einnahmen-Überschuß-Rechnung im Bereich des Anlagevermögens bestehenden oder fortgeführten steuerlichen Buchwerte können dabei regelmäßig in die doppelte Eröffnungsbilanz übernommen werden (7.1.2 BewertR Bayern - E -). Entscheidet man sich in den Fällen, in denen steuerlich bisher degressiv abgeschrieben wurde, dafür, den Forderungen der Doppik entsprechend künftig steuerlich ebenfalls linear abzuschreiben¹, werden die steuerlichen und doppelten Bilanzansätze bzw. die jeweiligen Aufwand- und Ertragspositionen nur noch in Einzelfällen voneinander abweichen mit der Folge, daß - von einzelnen Ausnahmen abgesehen - eine Überleitungsrechnung vom doppelten zum steuerlichen Jahresergebnis nicht erforderlich sein wird.

Wegen der Systemunterschiede zwischen der (bisherigen) Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuß-Rechnung und der (künftigen) doppelten Buchführung ist jedoch zum Zeitpunkt des Systemwechsels die (einmalige) Berechnung eines sog. Übergangsgewinns (oder auch -verlusts) zwingend erforderlich, um auszuschließen, daß erfolgswirksame Vorgänge entweder überhaupt nicht oder doppelt erfaßt werden. Ein sich hieraus ergebender Übergangsgewinn kann dabei zur Vermeidung von Härten auf Antrag gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden (vgl. R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR 2005).

Bei Auswahl der Software für die doppelte Buchführung ist insbesondere darauf zu achten, daß die Erstellung einer Gesamtbilanz oder eine Gesamtgewinnermittlung für die gesamte Kommune aus steuerlicher Sicht nicht ausreicht. Vielmehr ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art eine gesonderte Bilanz oder Gewinnermittlung zu erstellen. Probleme entstehen vor allem, wenn Vermögensgegenstände sowohl hoheitlich als auch für einen Betrieb gewerblicher Art oder evtl. sogar für mehrere Betriebe gewerblicher Art genutzt werden. Es sollte daher möglich sein, Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) aufzuteilen und bei mehreren Einrichtungen jeweils anteilig zu erfassen.

¹ Nach einem Entwurf zur Unternehmensteuerreform soll ab 2008 steuerlich nur noch eine lineare Abschreibung zulässig sein.

Elektronische Archivierung von Buchungsbelegen in Kommunalkassen (Scan-Dienstanweisung und weitere Fragestellungen)

Verfasser: Herbert **Gruschka**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|--|--------------|
| 1. Einführung | 79 |
| 1.1 Motivation und Ausgangspunkt | 79 |
| 1.2 Rahmenbedingungen und Abhängigkeiten | 79 |
| 1.3 Aufbau und Inhalt der Scan-Dienstanweisung | 80 |
| 1.4 Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen | 81 |
| 2. Eignung von NAS-/SAN-Speichersystemen als Speichermedien | 96 |
| 2.1 Anforderungen an die Speichermedien | 96 |
| 2.2 Anforderungen an den Systembetrieb | 97 |
| Anhang: Muster für eine Dienstanweisung zur elektronischen Archivierung und Aufbewahrung von Belegen im Sinne von § 71 KommHV inkl. Anlagen | 98 |

1. Einführung

1.1 Motivation und Ausgangspunkt

Nach der Veröffentlichung unseres Beitrags „Elektronische Archivierung von Buchungsbelegen in Kommunalkassen“ im Geschäftsbericht des Jahres 2004 (GB 2004) wurden uns vielfach folgende Fragen gestellt:

- Welche Empfehlungen gibt es seitens des BKPV zu Aufbau und Inhalt einer Scan-Dienst-anweisung (Scan-DA)?
- Sind die modernen **NAS¹-/SAN²-Systeme** ein geeignetes Speichermedium für die elektro-nische Archivierung?
- Unter welchen Voraussetzungen können die papiergebundenen Originaldokumente nach dem Scannen **vernichtet** werden?

Hierbei hatten die Frage nach den Inhalten einer Scan-DA und der Wunsch, daß der BKPV doch eine Muster-Dienstanweisung für seine Mitglieder erstellen möge, stets oberste Priorität. Offensichtlich ist es für Kommunen, die elektronische Archivierungssysteme für die elektroni-sche Archivierung von Buchungsbelegen einsetzen, oftmals schwierig, die in unserem GB 2004 und in den Ausnahmegenehmigungen des StMI geforderten organisatorischen Maßnah-men für die ordnungsgemäße Abwicklung der Scan-Vorgänge näher zu konkretisieren und die-se in einer Dienstanweisung festzulegen. Offenbar werfen hierbei vor allem die Vorgaben für die Belegaufbereitung und -ablage, die Qualitätsanforderungen an die Scan-Vorgänge, deren effiziente Überwachung und der Umgang mit den gescannten Papierdokumenten zahlreiche Fragen auf. Mit diesem Beitrag wollen wir den Wünschen der Kommunen nachkommen und Hilfestellung beim Erlaß einer Scan-Dienstanweisung für die Digitalisierung von Buchungsbele-gen und Belegdokumenten³ geben. Zugleich möchten wir uns für die Unterstützung durch den Landkreis Augsburg und die Stadt Ingolstadt bedanken, die uns wertvolle und praxisnahe An-regungen zu den Inhalten und Formulierungen gegeben haben.

1.2 Rahmenbedingungen und Abhängigkeiten

Auch wir können kein „Patentrezept“ für alle Arten oder Einsatzvarianten elektronischer Archi-vierungssysteme geben. Dazu sind die eingesetzten Systeme, deren Konfiguration und techni-sche Ausprägung zu vielfältig. Gleichwohl wollen wir mit dem hier veröffentlichten Muster einer Scan-DA eine **Orientierungshilfe** geben, welche organisatorischen Regelungen getroffen wer-den sollten, um eine ordnungsgemäße Belegführung und -aufbewahrung im Sinne der haus-haltsrechtlichen Vorschriften sicherzustellen.

¹ NAS = **N**etwork **A**ttached **S**torage

² SAN = **S**torage **A**rea **N**etwork

³ Diesen Begriff haben wir bewußt eingeführt, um den Unterschied zwischen einem Beleg im Sinne des § 71 KommHV und dessen Bestandteilen zu verdeutlichen. In der Praxis wird der Begriff „Beleg“ oftmals uneinheitlich verwendet und es ist nicht ganz sicher, was im Einzelfall wirklich gemeint ist.

Außerdem sind die Regelungen in der Scan-DA als Teil des internen Kontrollsystems anzusehen und ergänzen somit die technisch implementierten Kontrollmaßnahmen. Die Wechselwirkung und die gegenseitige Abhängigkeit der technischen und organisatorischen Kontrollmaßnahmen beeinflussen aus unserer Sicht in besonderem Maße den Umfang und den Inhalt der organisatorischen Regelungen. Dabei gilt: „Je leistungsfähiger und zuverlässiger die eingesetzte Technik ist, desto weniger organisatorische Maßnahmen sind für die Abwicklung der Scan-Vorgänge erforderlich.“ Aus Gründen einer effizienten und sicheren Abwicklung der Konvertierungs- und Archivierungsvorgänge⁴ können wir nur empfehlen, bei der Investition in ein elektronisches Archiv- oder Dokumentenverwaltungssystem nicht an der „falschen Stelle“ zu sparen und entsprechend leistungsfähige Digitalisierungs- und Erfassungssysteme⁵ für die Konvertierung papiergebundener Dokumente in elektronische Dokumente einzusetzen.

Auf der Grundlage unserer Ausführungen im GB 2004 haben wir uns beim Aufbau und bei den Regelungsinhalten der Muster-Dienstanweisung an den dort dargestellten Abläufen orientiert, die nach unseren Erfahrungen bei einer Vielzahl von Kommunen, die elektronische Archivsysteme einsetzen, so umgesetzt sind. Wir verkennen nicht, daß zwischenzeitlich eine Reihe von Kommunen neben elektronischen Archivierungssystemen entweder vorgelagerte Dokumentenmanagement- oder Vorgangsbearbeitungssysteme (DMS oder VBS)⁶ oder in die Fachverfahren integrierte elektronische Archivlösungen betreiben. Bei solchen Systemen finden nicht nur einige Abläufe in einer anderen zeitlichen Reihenfolge statt, sondern sind im Detail auch weitere Regelungen zur ordnungsgemäßen Abwicklung der elektronischen Belegablage und zu deren Sicherung notwendig. Die grundlegenden Probleme der **Umwandlung von in Papierform vorliegenden Dokumenten in elektronische Dokumente (Konvertierung)**, die Qualitätssicherung dieses Konvertierungsprozesses⁷ sowie die Fragen zur Aufbewahrung des gescannten Papierguts bis zum Abschluß der örtlichen Rechnungsprüfung oder aus anderen rechtlichen Gründen (Rechtsstreitigkeiten, Verwendungsnachweise) dürften aber auch hier die gleichen sein. Die meisten Regelungen der Muster-Scan-DA können unseres Erachtens auch bei Einsatz solcher Systeme als Grundlage für die notwendigen örtlichen Regelungen herangezogen werden.

1.3 Aufbau und Inhalt der Scan-Dienstanweisung

Mit den kommunalen Spitzenverbänden haben wir uns darauf verständigt, daß die von dort in Kürze veröffentlichten Muster für IT-Dienstanweisungen einen **hierarchischen Aufbau** erhalten sollen. Basis der Regelungen wird eine allgemeine IT-Dienstanweisung (IT-DA) mit grundlegenden Vorschriften für einen sicheren, recht- und ordnungsmäßigen IT-Betrieb sein. Unser Muster einer Scan-DA enthält deshalb keine Regelungen zur Freigabe, Sicherung und Überwachung des elektronischen Archivsystems.

⁴ Im GB 2004 haben wir diese Vorgänge als qualifizierte Archivierung bezeichnet.

⁵ Vielfach werden die dafür verwendeten automatisierten Verfahren auch als „Capture-Programme“ bezeichnet und man spricht bei diesen Vorgängen von „Dokumenten-Capturing“.

⁶ vgl. Definitionen im sog. DOMEA-Konzept, S. 121, 138, www.kbst.bund.de

⁷ Manchmal werden die Begriffe **Konvertierung** und **Transformation** synonym gebraucht - in Anlehnung an die Ergebnisse des Forschungsprojekts „**ArchiSig** - Beweiskräftige und sichere Langzeitarchivierung digital signierter Dokumente“ versteht man unter Transformation die Umwandlung eines papiergebundenen Dokuments in ein elektronisches Dokument mit qualifizierter elektronischer Signatur, während der Begriff Konvertierung eigentlich nur die Umwandlung eines Papierdokuments in ein elektronisches Abbild (ohne Signatur) umfaßt. Bei der Umwandlung originär elektronischer Dokumente in ein anderes elektronisches Format gilt dies sinngemäß.

Aufbauend auf der allgemeinen IT-DA sollen dann die speziellen Regelungen (z.B. für die Nutzung von Internetdiensten und E-Mail oder die Abwicklung der elektronischen Archivierung) in separaten Dienstanweisungen festgelegt werden. Dies führt zu **weniger Wiederholungen**, einer **leichteren Aktualisierbarkeit** sowie einer **leichteren Handhabung und Überschaubarkeit** für den Anwender.

Bei der Gliederung unseres Musters für eine Scan-DA haben wir uns sehr stark an den Arbeitsprozessen orientiert. Diese Arbeitsprozesse einer qualifizierten Archivierung lassen sich in folgende Einzelschritte unterteilen:

- Bearbeitung der Belege durch die Posteingangsstelle, die anordnenden Fachdienststellen und die Anordnungsberechtigten
- Buchung und Sammlung der Belege in der Kasse
- Sichtung, Aufbereitung, Digitalisierung und Indizierung der Belege an den Scan-Arbeitsplätzen
- Aufbewahrung der papiergebundenen Belege in der Kasse oder der Registratur bis zur Vernichtung/Aussonderung
- Aufbewahrung der digitalisierten Belege oder der originär elektronischen Belegdokumente für die Dauer der Aufbewahrungsfristen in einem qualifizierten elektronischen Archivsystem

1.4 Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen

zu § 1 Geltungsbereich

In Absatz 1 wird zunächst klargestellt, daß Buchungsbelege heutzutage in unterschiedlichen Formen vorliegen können. Zugleich wird der Begriff „**Belegdokumente**“ näher definiert, da der Buchungsbeleg in der kommunalen Praxis häufig nur mit der eigentlichen Zahlungs- oder Buchungsanordnung gleichgesetzt wird.

Die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße und vollständige Konvertierung von Papierdokumenten in elektronische Dokumente oder von elektronischen Dokumenten in ein anderes (archivtaugliches) Format werden unseres Erachtens schon bei der Belegbearbeitung in den anordnenden Fachdienststellen und in der Kasse geschaffen. Deshalb sollte die Scan-DA nicht nur Regelungen für die sog. Scan-Arbeitsplätze, sondern auch für alle belegerstellenden und -verarbeitenden Stellen enthalten (Absatz 2).

Der hierarchische Aufbau der IT-Dienstanweisungen wird in Absatz 3 nochmals verdeutlicht.

zu § 2 Beachtung vorrangiger Rechtsvorschriften

In Absatz 1 wird klargestellt, daß durch die elektronische Aufbewahrung nicht gegen die übrigen haushaltsrechtlichen Vorschriften verstoßen werden darf. So müssen die Belege nach wie vor in sachlicher Ordnung angezeigt werden können, und es muß jede Buchung belegbar sein. Wie dies durch gegenseitige Verweise, Verknüpfungen oder Auswertungen innerhalb der automatisierten Verfahren sichergestellt wird, bleibt den Herstellern überlassen und sollte weder

von der physikalischen Speicherung der elektronischen Belege noch den zugrundeliegenden Datenmodellen abhängen.

Die **Ausnahmegenehmigungen nach Art. 117 a GO**⁸ und die künftig zu erwartenden haushaltsrechtlichen Vorschriften schaffen zwar für die Verwaltungen Erleichterungen hinsichtlich der Aufbewahrungsform von Nachweisen über die ordnungsgemäße Buchführung, befreien aber nicht in allen Fällen von der Aufbewahrung der Originaldokumente, da höherrangige bundes- oder landesrechtliche (Form-)Vorschriften der ausschließlich elektronischen Aufbewahrung von Kassenbelegen durchaus entgegenstehen können. In den Absätzen 2 und 3 wird der Vorrang anderer, insbesondere höherrangiger Rechtsvorschriften daher nochmals verdeutlicht.

Wie schon im GB 2004 erläutert, besteht beim „**ersetzenden Scannen**“⁹ weiterhin eine **Rechtsunsicherheit**,

- ob die öffentliche Verwaltung mit gescannten Unterlagen ihrer Aktenführungspflicht¹⁰ nachkommen kann und
- welche Beweiskraft diese gescannten Unterlagen¹¹ vor Gericht haben.

Trotz aller Unwägbarkeiten gehen wir weiterhin davon aus, daß diese juristischen Problematiken in der Praxis bei den Buchungsbelegen relativ selten auftreten werden. Im wesentlichen bestehen die begründenden Unterlagen aus Rechnungen, Zahlungsnachweisen und Verweisen auf die in den Fachdienststellen aufbewahrten Unterlagen, also aus Dokumenten, die selten Urkundencharakter im Sinne der ZPO haben und selten Streitgegenstand sind. Es empfiehlt sich daher, den Buchungsbelegen nur die für das Verständnis und die Überprüfung des Zahlungsvorgangs notwendigen Unterlagen beizufügen. Alle anderen zahlungsbegründenden Unterlagen mit Urkundencharakter (z.B. Verträge, Aktenvermerke etc.) sollten bei den Vorgängen in den Fachdienststellen im Original aufbewahrt werden, soweit nicht vorrangige Rechtsvorschriften ebenfalls die Aufbewahrung dieser Dokumente in elektronischer Form zulassen.

Bei dieser **hybriden Aktenführung** ist durch gegenseitige Verweise sicherzustellen, daß das Verwaltungshandeln vollständig nachvollziehbar bleibt und Akteneinsichtsrechte der Aufsichtsbehörden, Beteiligten oder Bürger dadurch nicht eingeschränkt oder beeinträchtigt werden.

Im Vergleich zu unserem GB 2004 hat sich die Rechtslage bei den **Verwendungsnachweisen für staatliche Fördermittel** zwischenzeitlich etwas geändert. Mit FMBek vom 02.05.2005, Az. 11/17 - H 1007 - 002 - 17 558/05, wurden die VV zu Art. 44 BayHO (Zuwendungen, Verwaltung von Mitteln oder Vermögensgegenständen) mit der neu eingefügten Nr. 15.1 und die VV für Zuwendungen des Freistaates Bayern an kommunale Körperschaften (VVK) - Anlage 3 zu Art. 44 BayHO mit der ebenfalls neu eingefügten Nr. 14.1 dahingehend geändert, daß nunmehr grundsätzlich die Übermittlung elektronischer Dokumente sowie die Ersetzung der Schriftform durch die elektronische Form nach Maßgabe der für die elektronische Kommunikation (insbesondere Art. 3 a BayVwVfG) geltenden Vorschriften zugelassen sind. Allerdings betrifft diese Erleichterung, soweit wir dies beurteilen können, nur die einfachen Verwendungs-

⁸ Gleichlautende Regelungen finden sich in Art. 103 a LkrO und Art. 99 a BezO.

⁹ Dieser treffende Begriff wurde von Roßnagel/Wilke in NJW 2006, S. 2145 für die Umwandlung von Papierurkunden in elektronische Dokumente bei gleichzeitiger Vernichtung der Papieroriginale verwendet.

¹⁰ vgl. Roßnagel/Wilke a.a.O., S. 2147, und BVerfG in NJW 1983, S. 2135, sowie BVerwG in NVwZ 1988, S. 621

¹¹ vgl. Roßnagel/Wilke a.a.O., S. 2147

nachweise für die Projektförderung gemäß Nr. 6.6 AnBest-P und den Verwendungsnachweis für die institutionelle Förderung nach Nr. 7.3 AnBest-I, da hierbei entweder keine Belege vorzulegen sind oder die Aufbewahrung der Nachweise auf Bild- oder Datenträger genügt (vgl. Nr. 7.5 i.V. mit 6.3 AnBest-I). Bei allen anderen Verwendungsnachweisen sind die Einnahme- und Ausgabebelege sowie die begründenden Unterlagen nach wie vor **im Original vorzulegen** (vgl. Nr. 6.5 AnBest-P, Nr. 6.6 AnBest-K), so daß hier ein ersetzendes Scannen derzeit nicht möglich ist. Bei der zugelassenen elektronischen Form ist nach Nr. 14.1 der VVK - Anlage 3 zu Art. 44 BayHO eine fortgeschrittene elektronische Signatur nach BYBN¹² mit besonderen Merkmalen¹³ erforderlich. Dies ist aus unserer Sicht ein Schritt in die richtige Richtung. Es läge im Interesse der Verwaltungsvereinfachung und Modernisierung der Verwaltungsabläufe, nun auch eine adäquate Regelung für die elektronische Archivierung der Einnahme- und Ausgabebelege zu finden.

zu § 3 Aufgaben der Kasse

Mit dieser Vorschrift wird nochmals verdeutlicht, daß die Belegablage und -aufbewahrung gemäß § 42 Abs. 1 Nr. 4 KommHV grundsätzlich eine **Kassenaufgabe** ist und die für die Prüfung, das Scannen und die elektronische Belegaufbewahrung zuständigen Beschäftigten bestimmt werden müssen. Diese klare Aufgabenzuweisung wird nicht nur in den haushaltsrechtlichen Ausnahmegenehmigungen und in unserem GB 2004, S. 42, gefordert, sondern ist auch eine wesentliche Forderung der steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften (GoBS¹⁴, GDPdU¹⁵). Sie dient der Festlegung der Entscheidungsbefugnis für diese Aufgabe und regelt zugleich die **interne Verantwortung** für deren Durchführung, Ergebnis und Kontrolle.

zu § 4 Aufgaben der Scan-Arbeitskraft

Diese Regelung soll den Aufgaben- und Verantwortungsbereich der Scan-Arbeitskräfte klarstellen, um diesen einen schnellen Überblick über die von ihnen zu verrichtenden Aufgaben zu ermöglichen.

zu § 5 Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung

Mit der Regelung wird die Beteiligungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfungsorgane konkretisiert. Die Mitwirkung der örtlichen Rechnungsprüfung bei Planung, Implementierung und vor der Freigabe halten wir für einen wesentlichen Erfolgsfaktor bei der Einführung eines elektronischen Archivsystems. Sie soll einerseits die Nachvollziehbarkeit und Transparenz der Buchführung sicherstellen und andererseits die Belange der örtlichen Rechnungsprüfungsstellen wahren.

Vorbemerkungen zu Abschnitt III (Belegbearbeitung, -ordnung und -sicherung)

Die §§ 6 bis 9 richten sich vor allem an die belegerstellenden und -bearbeitenden Stellen. Sie geben Hinweise zur sicheren und maschinengerechten Aufbereitung des Belegguts vor der Abgabe an die Kasse. Ziel ist es, den Aufwand für die Sichtung und Vorbereitung des Belegguts

¹² BYBN = Bayerisches Behördennetz

¹³ vgl. FMBI Nr. 4 vom 31.05.2005, S. 86, Bayerischer Staatsanzeiger Nr. 20

¹⁴ Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (**GoBS**, vgl. BMF-Schreiben vom 07.11.1995)

¹⁵ Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (**GDPdU**, vgl. BMF-Schreiben vom 16.07.2001)

durch die Scan-Arbeitskräfte möglichst gering zu halten und die maschinellen Abläufe soweit als möglich zu unterstützen. Die elektronische Archivierung wird nur dann ihren vollen Nutzen erbringen, wenn das Beleggut mit vertretbarem Aufwand, zeitnah und vollständig konvertiert und elektronisch archiviert wird.

Dies setzt die weitgehend maschinelle (automatisierte) Abwicklung der Konvertierungs- und Erfassungsvorgänge voraus. Dieser Vorgang wird im DOMEA-Konzept als **Stapelscannen** bezeichnet und erfordert die in Abschnitt III der Scan-DA beschriebene Vorbereitung des Belegguts vor dem Scannen. Der Buchungsbeleg und seine einzelnen Belegdokumente werden in der Regel mit sog. Capture-Programmen automatisch indiziert¹⁶, die einerseits die Umwandlung der papiergebundenen in die gewünschte elektronische Form (bildlich übereinstimmendes digitales Abbild) ermöglichen und andererseits Eingabemasken für die Erfassung der Metadaten eines Buchungsbelegs anbieten oder die beschreibenden Daten aus vorhandenen automatisierten Verfahren (z.B. Buchführungssystem) automatisch übernehmen. Der Buchungsbeleg kann in der Regel vollautomatisch über ein eindeutiges Buchungskennzeichen der betreffenden Buchung zugeordnet werden, das auf dem ersten Belegdokument eines Buchungsbelegs (Leitbeleg) in maschinell lesbarer Form aufgebracht ist. In den gängigen Systemen wird für diesen Zweck ein Barcode auf die Zahlungs- und Buchungsanordnungen aufgedruckt, der eine sichere Zuordnung mittels Barcodeleser oder Dokumentenscanner erlaubt. Diese in der Praxis bewährte Verfahrensweise wird in § 9 Abs. 2 Scan-DA empfohlen. Zugleich wird der Zeitpunkt für die manuelle Nacherfassung von Metadaten festgelegt, falls eine automatisierte Indizierung fehlschlägt oder nicht vollständig ist.

zu § 6 Behandlung und Bearbeitung von Belegdokumenten

Wie bereits in den Ausführungen zu § 1 festgestellt, setzt die „**qualifizierte Archivierung**“ schon bei der Bearbeitung der Buchungsbelege und Belegdokumente durch die für die Erteilung von Zahlungs- und Buchungsanordnungen und die für die Buchführung zuständigen Stellen ein. Insoweit werden in § 6 der Scan-DA Empfehlungen an die belegerstellenden oder belegbearbeitenden Stellen gegeben, um Buchungsbelege zu erhalten, die sich für die Verarbeitung im Stapelbetrieb eignen und von den Scan-Arbeitskräften schnell, einfach und sicher weiterverarbeitet werden können. Dieser „automationsgerechte“ Umgang mit den Buchungsbelegen und Belegdokumenten unterstützt somit die wirtschaftliche Abwicklung der elektronischen Belegablage und -aufbewahrung.

Absatz 2 gibt Anregungen, wie mit bereits **gebundenen, gehefteten oder geklammerten Belegdokumenten** verfahren werden soll. Das Abschneiden der linken oberen Heftecke hat sich bei Scan-Dienstleistern großer Unternehmen bereits bewährt. Entscheidend ist hierbei, daß keine (wesentlichen) Informationen des Originals verloren gehen. Ein geringer Informationsverlust ist, ähnlich wie beim Lochen der Papierbelege für die Ablage in Ordnern, kaum vermeidbar und im Interesse einer effizienten Abwicklung der Scan-Vorgänge auch hinnehmbar.

Absatz 3 behandelt eine physikalische Besonderheit, die vor allem ältere bildverarbeitende Geräte wegen des **Farbspektrums der verwendeten Belichtungslampen** betrifft. Bei den aktuell am Markt befindlichen höherwertigen Geräten sind solche Fehl- und Blindfarben aber regelmäßig nicht mehr vorhanden. Die Verwendung dunkelfarbiger Leuchtmarker ist, insbesondere wenn diese viele Farbpigmente enthalten, nach wie vor nicht unproblematisch. Hier ist etwas mehr Zurückhaltung bei den belegbearbeitenden Stellen geboten, um die Konvertierung der Papierdokumente in die elektronische Form nicht zusätzlich zu erschweren.

¹⁶ manchmal wird hierfür auch der Begriff „Verschlagwortung“ verwendet

zu § 7 Behandlung und Bearbeitung von Spezialdokumenten

Die vorgeschlagene Verfahrensweise bei den **kleinformatigen Belegdokumenten** soll nicht nur eine einfachere Verarbeitung sicherstellen, sondern auch die Bearbeitungsschritte vor dem Scannen, insbesondere eine ordnungsgemäße und vollständige Vervielfältigung der Originale (vgl. Absatz 4), dokumentieren. Diese Sicherheitsmaßnahme ist gerade bei begründenden Unterlagen von besonderer Bedeutung für die Kassensicherheit. Daneben werden dadurch die Transparenz und Nachvollziehbarkeit der vorbereitenden Arbeitsschritte gewährleistet. Die Verwendung lösungsmittelfreier Klebestifte hat sich in der Praxis bewährt, da diese die Belegdokumente physikalisch und chemisch am wenigsten beeinflussen.

Absatz 3 trägt dem Umstand Rechnung, daß es auch nach Einführung eines elektronischen Archivs für die Kassenbelege papiergebundene Belegdokumente geben wird, deren Heftung nicht nur die Einzelblätter zusammenhalten, sondern vor allem die **Integrität und Authentizität des Gesamtdokuments** sicherstellen soll. In diesen Fällen wäre die maschinengerechte Aufbereitung aus unserer Sicht weder zulässig noch zweckmäßig, da dann die (bewährten) Sicherheitsmittel und -merkmale des Originals schon einige Zeit vor dem Scannen entfernt werden würden. Letzteres wäre weder mit einer ordnungsgemäßen Aktenführung noch mit der Kassensicherheit vereinbar. Bei Belegdokumenten, die aufgrund vorrangiger Rechtsvorschriften im Original aufbewahrt werden müssen, gilt sinngemäß die gleiche Erwägung.

Absatz 7 behandelt die heute schon anzutreffende **elektronische Fakturierung von Leistungen** (z.B. der Telekom oder von Energielieferanten), die der Verwaltungsvereinfachung, Kostenreduzierung sowie leichteren Handhabung und Prüfung dient. Wenn solche Rechnungen dann auch noch besondere elektronische Sicherheitsmerkmale (z.B. elektronische Signaturen) tragen, ist es nicht nur effizienter und zweckmäßiger, sondern auch sicherer, diese im elektronischen Original aufzubewahren. In einigen automatisierten Verfahren können diese Dateien bereits bei der HÜL-Führung mit dem jeweiligen Buchungssatz verknüpft und als Binärdatei im Speicherbuchführungssystem oder bereits im DMS, VBS oder elektronischen Archiv gespeichert werden. Anderenfalls ist durch entsprechende Verweise oder Verknüpfungen sicherzustellen, daß die elektronischen Belege mit der schriftlichen Anordnung verbunden bleiben.

zu § 8 Belegordnung und Mappenbildung

Die Regelung in Absatz 1 bezweckt eine einheitliche Ordnung der Belegdokumente und soll die Vollständigkeit der Belege vor Abgabe an die Kasse sicherstellen. Dies ist nach § 49 Abs. 2 KommHV ohnehin erforderlich, da die Kasse sonst ihren Prüfpflichten nicht ordnungsgemäß nachkommen kann. Nicht vollständige oder ordnungsgemäß bearbeitete Belege dürfen von der Kasse grundsätzlich nicht gebucht werden und müssen unverzüglich an die anordnenden Dienststellen zurückgegeben werden.

Die separate Speicherung der Belegdokumente in einzelnen elektronischen Dokumenten hat einen technischen Hintergrund und dient vor allem der schnelleren Anzeige der Dokumenteninhalte und einer effizienten Speicherverwaltung. Bei umfangreichen Belegen dient diese Form der Ablage aber auch der effizienten Auskunft für die Sachbearbeiter. So ist es verhältnismäßig mühsam, einen als Bilddatei gespeicherten größeren Beleg durchzublättern und nach bestimmten Informationen zu suchen. Eine Speicherung in überschaubaren elektronischen Dokumenten erleichtert hier die Suche wesentlich. Daneben trägt die Regelung dem Umstand Rechnung, daß datenbankorientierte Archivsysteme manchmal nur Dokumente bis zu einer bestimmten Größe als Binärdatei (z.B. als binary large object = BLOB) speichern lassen. Insoweit würde eine Forderung, den gesamten Buchungsbeleg in einer Datei abzulegen, womöglich we-

der den technischen Möglichkeiten noch der Praxis gerecht. Weitere Vorteile einer solchen flexiblen Dokumentenablage sind die Wahl des zum jeweiligen Dokument passenden Scanformats (z.B. farbig oder schwarz/weiß) und Speicherformats, die einfachere automatisierte Konvertierung solcher Dokumente (z.B. bei einem Wechsel des Archivsystems oder bei einem aus technischen Gründen notwendigen Wechsel des Speicherformats) und die bequemere Verwaltung solcher Dokumente nach den jeweiligen Dokumentenformaten.

Bei allen Vorteilen, die diese flexible Dokumentenablage bietet, muß aber gewährleistet sein, daß die einzelnen Belegdokumente eines Buchungsbelegs über ein eindeutiges Ordnungsmerkmal (z.B. Buchungs-, Mappen- oder Vorgangsnummer) dauerhaft miteinander elektronisch verbunden werden und hierbei auch die Reihenfolge der einzelnen Belegdokumente erhalten bleibt.¹⁷ Dieser Zusammenhang der einzelnen Belegdokumente muß zumindest während der Aufbewahrungsdauer sichergestellt sein. Erst bei der Aussonderung der Dokumente nach Ablauf der Aufbewahrungsdauer kann dieser Zusammenhang wieder aufgelöst werden.

zu § 9 Sicherheitsvorkehrungen

Die in dieser Regelung festgelegten Sicherheitsmaßnahmen sollen in erster Linie Manipulationen am Beleggut verhindern und die Authentizität und Integrität der papiergebundenen Belegdokumente sicherstellen.

Die in Absatz 1 vorgeschlagene Kennzeichnung kann ein Eingangsstempel mit fortlaufender Numerierung, eine eindeutige Dokumentennummer aus den Dokumentenmanagement- oder Vorgangsbearbeitungssystemen oder ein entsprechender Barcode-Aufdruck/Etikett sein. Es empfiehlt sich, den eingehenden oder selbst produzierten Belegdokumenten bereits frühzeitig bestehende Vorgangsnummern oder Aktenzeichen zuzuordnen. Bei der Anbringung dieser Kennzeichen dürfen die relevanten (beweiserheblichen) Informationen des Dokuments weder überdeckt noch verändert werden.

Absatz 2 soll die eindeutige Zuordnung der Zahlungs- und Buchungsanordnungen zu den in den automatisierten Verfahren gespeicherten Daten sicherstellen. Absatz 2 Satz 3 betrifft die ausschließlich elektronische Abwicklung des Anordnungswesens, wie sie im Rahmen der Experimentierklausel schon bei einer bayerischen Kommune geplant und realisiert wird. Auch bei dieser Variante muß der Zusammenhang zwischen den Anordnungsdaten und den eigentlichen Buchungsdaten gewahrt bleiben.

Absatz 3 gibt Empfehlungen zum Ordnungsmittel für die papiergebundenen Belege. Die für die Belegaufbewahrung bis zum Scannen verwendeten Ordnungsmittel, z.B. Aktenmappen oder -taschen, sollten aus hinreichend reißfestem Material bestehen, mehrfach verwendbar, leicht zu öffnen und zu schließen sein. In der Praxis haben sich für diesen Zweck speziell gestaltete Klarsichthüllen bereits bewährt, da diese den Inhalt des Belegs sofort erkennen lassen und bei entsprechend angeordneten Ausschnitten für die Zeichnungs- und Bearbeitungsfelder eine wenig aufwendige Bearbeitung oder Sichtung unterstützen. Die Wiederverwendbarkeit dieser Ordnungsmittel muß allerdings gewährleistet sein, um nicht an dieser Stelle unnötige Kosten zu verursachen.

Absatz 4 soll verhindern, daß die losen Blätter einer Zahlungs- oder Buchungsanordnung durcheinander geraten oder verloren gehen.

¹⁷ In verschiedenen Systemen wird dieser Vorgang als „Heftung“ bezeichnet.

Absatz 5 soll sicherstellen, daß nach dem Scannen von Belegdokumenten ein elektronisches Sicherungsmerkmal erzeugt wird, mit dem die Integrität der Belegdokumente nachvollziehbar überprüft werden kann (z.B. MD5- oder SHA-1-Hashwert)¹⁸. Von vielen Archivsystemen wird diese technische Sicherungsmaßnahme wohl ohnehin schon unterstützt. Ist dies nicht der Fall, muß bei der Indizierung ein entsprechender Hashwert gebildet und mit einem Verweis zum elektronischen Belegdokument gespeichert werden. Damit Manipulationen des Hashwertes ausgeschlossen sind, ist dieser in verschlüsselter Form in den beschreibenden Daten des jeweiligen Belegs zu speichern.

Der Einsatz elektronischer Archivsysteme wirkt sich auch auf die Arbeitsweise der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung aus. Um Medienbrüche zu vermeiden und die Übereinstimmung zwischen papiergebundenem Originaldokument und dem elektronischen Abbild auf Dauer zu gewährleisten, sind Prüfvermerke in elektronischer Form anzubringen und mit dem gespeicherten Dokument untrennbar zu verknüpfen. Dies bezweckt die Regelung in Absatz 6.

Die in Absatz 8 vorgeschlagene Verfahrensweise soll zum einen sicherstellen, daß die gescannten Papierdokumente nicht durch spätere Sicht-, Prüf- oder Bearbeitungsvermerke in einer Art und Weise verändert werden, die eine nachträgliche Prüfung der Übereinstimmung von Original und gescanntem Abbild erschweren oder gar unmöglich machen. Zum anderen fällt es mit jeder nachträglichen Änderung des Originals schwerer, die Authentizität der elektronischen Abbilder zu beweisen. Unter Umständen wäre womöglich nicht erkennbar, welchen Zustand das Dokument bei der Bearbeitung durch die anordnenden Dienststellen, die Kasse oder die Scan-Arbeitskräfte hatte. Außerdem würden nicht nur wichtige Informationen auf den elektronischen Dokumenten fehlen, sondern mit der Vernichtung der papiergebundenen Belegdokumente für immer verloren gehen, was die Glaubwürdigkeit und die Aussagekraft der elektronischen Dokumente durchaus in Frage stellen könnte.

Mit der Entscheidung, ein elektronisches Archivsystem für die Belegaufbewahrung einzusetzen, wird dieses zum führenden (Nachweis-)System einer ordnungsgemäßen Buchführung. Es widerspräche der angestrebten Verwaltungsmodernisierung, wenn die hybride Aktenführung und Sachbearbeitung nach dem Scannen an den Original-Buchungsbelegen fortgesetzt werden würde. Diese grundsätzliche Erwägung ist bei der Einführung elektronischer Dokumentenverwaltungs- oder Vorgangsbearbeitungssysteme ebenfalls zu berücksichtigen.

Vorbemerkungen zu Abschnitt IV (Konvertierung und Indizierung)

Die §§ 10 bis 15 wenden sich unmittelbar an die Kasse und die Scan-Arbeitskräfte. Die darin enthaltenen organisatorischen Regelungen sollen den in unserem GB 2004 beschriebenen Vorgang der „qualifizierten Archivierung“ sicherstellen und eine Arbeitshilfe für die sichere und ordnungsgemäße Abwicklung der Dokumentenkonvertierung geben.

zu § 10 Zeitpunkt des Scannens

Wie bereits im GB 2004 erwähnt, sollen die Buchungsbelege grundsätzlich erst nach der Buchung durch die Kasse in das elektronische Archivsystem übernommen werden. Dies hat den Vorteil, daß die haushaltsrechtlich vorgeschriebenen Kontrollen grundsätzlich an den Originalen stattfinden und die beteiligten Stellen nach wie vor die Echtheit der Belegdokumente sowie der Sicht-, Prüf- oder Feststellungsvermerke in der gewohnten Weise beurteilen und gegebenenfalls etwaige Manipulationen leichter erkennen können. Insoweit sind die Risiken der elek-

¹⁸ Hashwerte sind eindeutige Kontrollsummen (z.B. 128 BIT lange Werte), die eine Integritätsprüfung der zugrundeliegenden Daten ermöglichen; es handelt sich hierbei sozusagen um den digitalen Fingerabdruck einer Datei.

tronischen Belegaufbewahrung überschaubar und nachträgliche Manipulationen an dem zu scannenden Belegut eher unwahrscheinlich.

Die Forderung, die Scan-Arbeiten zeitnah zum jeweiligen Tagesabschluß zu erledigen, dient aus unserer Sicht der Verwaltungsvereinfachung, da ein wesentlicher Vorteil der elektronischen Archivierung gerade im schnellen und gleichzeitigen Online-Zugriff auf die archivierten Belege liegt. Dies ist nicht nur für die Kasse und Kämmerei, sondern auch für die belegerstellenden und -bearbeitenden Stellen ein wesentlicher Vorteil. Gleichwohl sehen wir auch Ausnahmen von der vorgeschlagenen Verfahrensweise vor, um den örtlichen Bedürfnissen besser gerecht zu werden und einen Spielraum für die optimale Gestaltung der damit verbundenen Verwaltungsprozesse einzuräumen.

Um dem technischen Fortschritt Rechnung zu tragen, haben wir in § 10 Abs. 2 Scan-DA eine Regelung vorgeschlagen, die dem vielerorts begonnenen Einsatz von Vorgangsbearbeitungs- und Dokumentenmanagementsystemen gerecht werden soll. Die Einführung von VBS- oder DMS-Systemen ist nach unseren Erfahrungen in vielen Verwaltungen nicht nur mit einer mehr oder weniger weitgehenden Neuorganisation der bestehenden Verwaltungsabläufe verbunden, sondern schafft teilweise erhebliche Probleme wegen der nicht vermeidbaren Medienbrüche. Hier wird besonders deutlich, daß die gemischte Führung von Papier- und elektronischen Akten (sog. hybride Aktenführung) einen deutlichen Mehraufwand nach sich zieht und die Vorteile der elektronischen Aktenführung und Vorgangsbearbeitung nur teilweise realisiert werden können. Aus diesen Gründen haben wir uns beim Einsatz von VBS- oder DMS-Systemen für eine weitgehend medienbruchfreie Gestaltung des Anordnungswesens entschieden und schlagen ein möglichst frühzeitiges Scannen der Belegdokumente vor. Wir verkennen dabei nicht, daß damit die oben besprochenen Vorteile bei der visuellen und körperlichen Wahrnehmung papiergebundener Belegdokumente verloren gehen. Andererseits können durch die kurz nach dem Posteingang stattfindende Konvertierung und die anschließende Speicherung und Verwaltung der elektronischen Dokumente in VBS- oder DMS-Systemen durch die elektronischen Schutzmechanismen und Zugriffsrechte auch zahlreiche Vorteile hinsichtlich der Authentizität und Integrität von Dokumenten gewonnen werden, die etwaigen Manipulationen wieder vorbeugen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, daß die Belegdokumente zwischen dem Posteinlauf und dem Scannen weder manipuliert noch ausgetauscht oder entfernt werden können.

zu § 11 Sichtung der Buchungsbelege vor dem Scannen

Die Sichtung der Belege vor dem Scannen ist Voraussetzung für eine zügige und fehlerfreie Abwicklung des weitgehend vollautomatischen Scan-Prozesses. Abhängig davon, ob das Beleggut der Kasse automationsgerecht zugeht und welche technischen Leistungsmerkmale die eingesetzten Bilderfassungsgeräte im Hinblick auf den sicheren, störungsfreien Einzug unterschiedlicher Papierformate, -stärken und -größen besitzen, muß diese Kontrolle mehr oder weniger intensiv sein. Es liegt auf der Hand, daß Buchungsbelege mit annähernd gleicher Größe, Papier- und Druckqualität leichter zu verarbeiten sind und weniger manuelle Nacharbeiten durch die Scan-Arbeitskräfte erfordern als stark heterogenes Beleggut. Wir empfehlen den Verwaltungen daher, die Anforderungen an die Qualität und Größe der Rechnungen bereits bei der Auftragsvergabe gegenüber den Lieferanten festzulegen oder sich mit diesen entsprechend abzustimmen.

Absatz 2 dient als Handlungsanweisung für nicht verarbeitbare Buchungsbelege oder Belegdokumente. Jede manuelle Nachbearbeitung an den Scan-Arbeitsplätzen¹⁹ führt nicht nur zu einem erhöhten Aufwand, sondern birgt auch die Gefahr einer unvollständigen und unsicheren Abwicklung der Konvertierungsvorgänge und einer größeren „Kontrolltiefe“ bei den qualitätssichernden Maßnahmen. Die unverzügliche Rückgabe nicht ordnungsgemäß vorbereiteter Buchungsbelege soll die belegerstellenden und -bearbeitenden Stellen sensibilisieren und eine effizientere und sichere Abwicklung der Scan-Vorgänge durch die Scan-Arbeitskräfte ermöglichen.

Das Rückgabeverfahren bei Buchungsbelegen, die bei Vorliegen besonderer Gründe bereits gebucht wurden, aber noch kleinere Mängel aufweisen, die einer endgültigen elektronischen Archivierung entgegenstehen, ist stark formalisiert (Absatz 3). Die organisatorischen Regelungen sollen dem Verlust oder Austausch von Buchungsbelegen vorbeugen, deren Vollständigkeit sicherstellen und Doppelbuchungen gleicher Belege vermeiden helfen.

zu § 12 Konvertierung von Spezialdokumenten und Übernahme elektronischer Belegdokumente

Diese Handlungsanweisungen richten sich ausschließlich an die Scan-Arbeitskräfte und dienen vorrangig der Qualitätssicherung bei der Digitalisierung von Belegdokumenten, die in besonderen Formaten vorliegen oder die nicht in Einzelblätter zerlegt werden dürfen.

Die vorgeschlagenen Ausnahmen bei den kleinformatigen, den im Original aufzubewahrenden oder den für die Stapelverarbeitung nicht geeigneten Belegdokumenten sollen mehreren Aspekten gerecht werden. Erstens soll das Streben nach einer möglichst effizienten Abwicklung der Konvertierungsvorgänge nicht zu einem unverhältnismäßigen Mehraufwand bei den anordnenden Dienststellen führen. Wenn das unmittelbare Scannen der Originale in der Kasse insgesamt wesentlich weniger Aufwand verursacht als das Aufkleben oder Kopieren der Originale in den anordnenden Dienststellen, sollten die Scan-Arbeitskräfte diese Belege ohne aufwendige Zwischenschritte verarbeiten. Zu berücksichtigen ist allerdings, daß in der Kasse eine Vielzahl von Belegen zeitnah verarbeitet werden muß, also grundsätzlich die automationsgerechte Vorbereitung des Belegguts in den anordnenden Dienststellen Vorrang hat. Entscheidend ist hierbei der insgesamt effizienteste und wirtschaftlichste Weg. Zweitens sollen mit dem Scannen nicht teil- oder trennbarer oder schlecht kopierbarer Originale Informations- oder Qualitätsverluste vermieden werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß von außen empfangene Belegdokumente (z.B. Rechnungen von Lieferanten) grundsätzlich in Farbe zu scannen sind, ein Kopieren also ausscheidet, wenn farbige Originalbelege vorliegen.

Absatz 2 bezieht sich auf eine Besonderheit bei elektronischen Belegdokumenten. Abhängig davon, in welchem Umfang die jeweilige Behörde gemäß § 3 a BayVwVfG den Zugang elektronischer Dokumente zugelassen hat, hat die Kasse zu klären, ob für diese Dokumententypen während der Aufbewahrungsfristen geeignete Anzeigeprogramme (sog. Viewer) zur Verfügung stehen. Ist dies nicht der Fall, sollten diese Dokumente vor der elektronischen Archivierung in ein langfristig verfügbares und lesbares Format konvertiert werden. Sind die ursprünglichen Dokumente mit elektronischen Sicherheitsmerkmalen verbunden, sind neben dem konvertierten Dokument auch das elektronische Original und dessen Sicherheitsmerkmale beim betreffenden Beleg zu speichern.

¹⁹ Nach unserem Verständnis wird diese Aufgabe von besonders geschulten Kräften zentral in der Kasse erledigt (vgl. § 42 Abs. 1 Nr. 4 KommHV).

zu § 13 Scanner-Einstellungen (Helligkeit, Kontrast, Farbe und Formate)

Die Erfahrungen mit den ersten erteilten Ausnahmegenehmigungen haben gezeigt, daß die Verwaltungen eine generelle Forderung nach der originalgetreuen Übereinstimmung des Originals mit dem am Bildschirm angezeigten oder gedruckten elektronischen Abbild als zu weitgehend und technisch nur schwer erfüllbar ansehen. Wir stimmen dieser Auffassung zumindest teilweise zu und haben deshalb in Abstimmung mit dem StMI unsere ursprünglich vertretene restriktive Haltung aufgegeben, soweit es die in der Verwaltung selbst erstellten Belege betrifft. Hier genügt uns die bildliche Übereinstimmung ohne Farbinformationen, da wir bei internen Belegdokumenten selten Farbinformationen gesehen haben, die aus Sicht der Rechnungsprüfung eine besondere Beweiskraft oder Bedeutung hatten. Bei den empfangenen Belegdokumenten ist es aber zum einen nicht beeinflussbar, welche beweisrelevanten Informationen der Ersteller des Belegdokuments anbringt, und zum anderen werden häufig innerhalb der Verwaltung farbige Mitzeichnungs- oder Bearbeitungsvermerke angebracht, weshalb wir aus grundsätzlichen Erwägungen in diesen Fällen auf die originalgetreue (farbgetreue) Darstellung nicht verzichten können. Die originalgetreue Übereinstimmung bietet unseres Erachtens im Zweifelsfall auch Vorteile bei der freien richterlichen Beweiswürdigung der gescannten Dokumente.

Die Vorgaben zu den Scanner-Einstellungen haben sich in der Praxis bewährt und zielen darauf ab, gut les- und interpretierbare elektronische Abbilder zu erhalten, die weitgehend automatische Verarbeitung der Belege und deren Vollständigkeit zu gewährleisten und die Konvertierungsverluste der Digitalisierung auf ein Mindestmaß zu begrenzen.

Aufgrund einzelner negativer Erfahrungen in bezug auf die Sorgfalt bei der Konvertierung der Papierbelege haben wir in § 13 Abs. 5 und 6 verdeutlicht, daß ein Verzicht auf die bedruckten Rückseiten von Belegdokumenten sowie ein formatbedingtes Unterdrücken oder Abschneiden von Dokumententeilen beim Scannen unzulässig sind. Die geforderte bildliche Übereinstimmung der Belegdokumente setzt voraus, daß alle sichtbaren Informationen des Originals auch in der elektronischen Kopie wiedergegeben werden. So wäre es beispielsweise unzulässig, wenn Dokumente im US-Format „Letter“ lediglich mit dem (kürzeren) europäischen Format A4 gescannt werden. Geringe, technisch bedingte Konvertierungsverluste werden dagegen als akzeptabel angesehen, wenn sie nicht auf dem Einsatz einer für diesen Zweck ungeeigneten (billigen) Soft- und Hardware oder verlustbehafteten Speicherformaten und Komprimierungsalgorithmen beruhen.

In der Vergangenheit wurden wir mehrfach zu den Einsatzmöglichkeiten von Bildverbesserungsprogrammen auf Hard- oder Softwarebasis (z.B. VirtualReScan von KOFAX, Advanced Dynamic Threshold Control²⁰ oder technisch gleichwertige Produkte) befragt. Grundsätzlich stehen wir dieser technischen Entwicklung positiv gegenüber, wenn diese zu einer verbesserten maschinellen Verarbeitung und einer besseren visuellen Lesbarkeit der Dokumenteninformationen führen. Würde die manuelle oder automatische Bildverbesserung dagegen zu inhaltlichen Veränderungen oder einem Verlust von Bildinformationen führen, wäre dies mit einer qualifizierten Archivierung nicht vereinbar.²¹ Möglicherweise ist in diesen Fällen eine doppelte Konvertierung des Originals (mit und ohne Einsatz von Bildverbesserungsprogrammen und gegebenenfalls in Farbe) zielführender. Wie bei allen anderen ortsspezifischen Besonderheiten

²⁰ Hierbei wird beim Scannen von schwarz/weiß-Dokumenten das Seitenbild für eine sichtbar schärfere Bilddarstellung optimiert, indem unter anderem graue oder farbige Hintergründe in weiße und die darauf befindliche Schrift in schwarze Farbpixel umgewandelt (binarisiert) werden. Dadurch wird nicht nur die Schrift für das menschliche Auge deutlich sichtbarer, sondern auch die maschinelle Weiterverarbeitung (z.B. mittels OCR) erheblich verbessert.

²¹ Wegen der Formulierung in § 13 Abs. 1 Scan-DA kommt der Einsatz von Bildverbesserungsprogrammen eigentlich nur bei intern erstellten Belegdokumenten in Betracht.

sollten die Eignung derartiger Programme und deren Verwendung stets mit den örtlichen Rechnungsprüfungsorganen abgestimmt und einvernehmlich festgelegt werden.

zu § 14 Scan- und Speicherformate

Die zulässigen Speicherformate richten sich vor allem nach der langfristigen Verfügbarkeit und technischen Ablauffähigkeit geeigneter Anzeigeprogramme (Viewer). Welche technischen Merkmale diese besonders qualifizieren, haben wir ausführlich in unserem GB 2004 erläutert. Neben der langfristigen Verfügbarkeit der Viewer kommt es hierbei vor allem auf die format- und farbgetreue Wiedergabe der elektronischen Dokumente an. Die standardisierten XML-Formate werden aus unserer Sicht künftig eine noch stärkere Bedeutung für die elektronische Archivierung erlangen.

zu § 15 Indizierung und Umfang der Metadaten

In Absatz 1 werden die in elektronischen Archivsystemen immer wieder verwendeten Begriffe „Metadaten“, „Primärindex“ und „Sekundärindex“ erläutert, damit diese in den weiteren Regelungen einheitlich und zweifelsfrei verwendet werden können. Die beschreibenden Daten des Sekundärindex können als strukturierte (z.B. Zeit- und Sachbuchdaten) oder nicht strukturierte (z.B. Volltext- oder Memofelder) Daten vorliegen und auch Wiederholungen (z.B. Finanzadresse) aufweisen.

Für die schnelle und sichere Suche nach Belegen sind die Metadaten von entscheidender Bedeutung. Über den Primärindex muß eine eindeutige Verknüpfung mit den Buchungsdaten des Speicherbuchführungssystems gewährleistet sein, damit jede Buchung nachvollziehbar und belegbar ist. Die Daten des Sekundärindex dienen dagegen vor allem der maschinellen Auswertbarkeit und unterstützen die Recherche von Buchungsbelegen und/oder Belegdokumenten nach bestimmten Kriterien, Ordnungsmerkmalen oder Kategorien. Gerade diese Möglichkeit unterscheidet die elektronische Archivierung von der papiergebundenen Belegaufbewahrung und bringt vielseitigen Nutzen für die Verwaltung. Der Zugang zu den Belegen ist somit nicht mehr auf ein eindimensionales, hierarchisches Ordnungssystem (sachliche Ordnung nach Haushaltsjahren) beschränkt, sondern ermöglicht im Gegensatz dazu unterschiedliche, gegebenenfalls „mehrdimensionale“ Sichten auf die Buchungsbelege.

Der Begriff „Indizierung“ bedeutet die vollautomatische Übernahme oder manuelle Eingabe beschreibender Daten (Metadaten) durch die Scan-Arbeitskräfte²² und sollte nicht mit dem technischen Vorgang der Indexerstellung verwechselt werden. Letztere dient lediglich der systeminternen optimierten Datenorganisation (z.B. der schnelleren Suche von Buchungsbelegen oder Belegdokumenten sowie der auf- und absteigenden Sortierung in Tabellen oder Auswertungen).

In Absatz 2 wird festgelegt, welche beschreibenden Daten bei der elektronischen Archivierung von Buchungsbelegen mindestens benötigt werden, um die Nachvollziehbarkeit der Buchführung auch bei elektronischer Belegführung und -aufbewahrung sicherzustellen. Abweichend von unserem GB 2004, S. 46, haben wir auf Metadatenfelder für die Seitenzahl, Reihenfolge und Anzahl der jeweiligen Belegdokumente verzichtet, da die Integrität und Unveränderbarkeit dieser Dokumente von jedem qualifizierten Archivsystem sichergestellt werden muß.

²² gelegentlich wird dies auch mit dem Begriff „Verschlagwortung“ bezeichnet

Der vollständigen und korrekten Erfassung der Metadaten kommt eine hohe Bedeutung zu. Diese wird idealerweise durch eine vollautomatische Zuordnung der bereits im Speicherbuchführungssystem gespeicherten Buchungsdaten gewährleistet (vgl. Absatz 3). Ist dies aus technischen oder anderen Gründen nicht möglich, muß die jeweilige Scan-Arbeitskraft die entsprechenden Daten manuell erfassen und hierbei gewissenhaft arbeiten, damit die Belege oder Belegdokumente nicht auf Dauer im elektronischen Archivsystem verschwinden. Diese besondere Bedeutung der Indizierung für die Wiederauffindbarkeit der Belege soll die Regelung in Absatz 4 verdeutlichen.

Die Regelungen in den Absätzen 6 und 7 sollen der Verwaltung, den Aufsichtsbehörden und den Rechnungsprüfungsorganen eine **effiziente und effektive Auswertung** der gespeicherten Daten ermöglichen.

Vorbemerkungen zu Abschnitt V (Funktions- und Transferkontrolle)

Das in diesem Beitrag und in unserem GB 2004 beschriebene Qualitätsniveau einer qualifizierten elektronischen Archivierung von Buchungsbelegen kann nur mit geeigneten vorausgehenden und nachgehenden Kontrollen sichergestellt und aufrecht erhalten werden. In den §§ 16 bis 18 der Scan-DA wird dieses interne Kontrollsystem (IKS) näher beschrieben, um den Verwaltungen Hinweise für die dafür notwendigen Maßnahmen zu geben. Abhängig von den örtlichen Verhältnissen, können in der Praxis durchaus auch noch andere Maßnahmen genauso erfolgversprechend und effizient sein. Wir haben die von uns vorgeschlagenen Maßnahmen auch an unseren Scan-Arbeitsplätzen erprobt und deren Wirksamkeit festgestellt.

zu § 16 Kontrollen durch die Scan-Arbeitskraft

Die für die Konvertierung der papiergebundenen Belegdokumente am Markt verfügbaren professionellen Bildverarbeitungsgeräte (z.B. Scanner) haben mittlerweile zahlreiche Funktionsmerkmale, die eine sichere, vollständige und automatische Verarbeitung des eingelegten Belegguts unterstützen (z.B. automatische Format-, Vorder- und Rückseitenerkennung, Doppelblatt-Einzugskontrolle, sicherer Papiertransport auch bei unterschiedlicher Größe, Dicke und Gewicht des Papiers). Auf der anderen Seite enthalten aber gerade die Papierzuführeinrichtungen dieser Geräte viele Bauteile, die einem mechanischen Verschleiß (z.B. Pick-Roller, Pad-Assy) unterliegen. Daher können Verschmutzungen (z.B. Papierstaub), Abnutzung oder Defekte die Funktionsfähigkeit dieser mechanischen Transportmechanismen und elektronischen Einzugskontrollen beeinträchtigen oder gar funktionsunfähig machen. Aus diesem Grund fordert Absatz 1 dazu auf, die Bildverarbeitungsgeräte vor Inbetriebnahme auf deren Funktionsfähigkeit und Verschleißzustand zu prüfen. Dafür empfiehlt sich eine vom Hersteller empfohlene Checkliste.

Die Ausstattung mit großformatigen, hochauflösenden Monitoren ist aus unserer Sicht zwingend erforderlich, damit die Scan-Arbeitskräfte die Eingabe effizient visuell kontrollieren können. Nur mit einer ergonomischen Ausstattung sind die im GB 2004 dargestellten Anforderungen an einen qualifizierten Scan-Prozeß umsetzbar. Wir empfehlen, an den Scan-Arbeitsplätzen Monitore mit mindestens 19 Zoll Bildschirmdiagonale einzusetzen, bei denen eine DIN-A4-Seite gut sichtbar und in natürlicher Größe dargestellt werden kann. Bewährt haben sich in diesem Zusammenhang TFT-Monitore mit Pivot-Funktion²³.

²³ ermöglicht die Drehung des Monitors um 90 Grad und damit eine Anzeige einer ganzen DIN-A4-Seite im Hochformat

zu § 17 Qualitätskontrollen durch die Kasse oder eine weitere Scan-Arbeitskraft

Diese Regelungen dienen der Qualitätssicherung des Scan-Prozesses. Sie sind unerlässlich, um die geforderte Qualität der Verarbeitungsergebnisse dauerhaft sicherzustellen und prozeß-immanente Schwachstellen oder fehlerhafte Ergebnisse schnell und rechtzeitig zu erkennen. Auch zuverlässige Scan-Arbeitskräfte können einen „schlechten Tag“ haben oder bemerken Störungen der Bildverarbeitungs- und Datenerfassungsgeräte nicht sofort. Insoweit kommt der nachträglichen visuellen Kontrolle der konvertierten Dokumente eine hohe Bedeutung zu.

Abhängig von der Qualität der technischen Ausstattung kann die nachträgliche Kontrolle auf eine kleine Stichprobe beschränkt bleiben, wenn diese Stichprobe nach den Gesetzen der deskriptiven Statistik ausgewählt wird. Geht man von einer Normalverteilung der Verarbeitungsfehler aus, wofür vieles spricht, läßt eine korrekt gewonnene, kleine Stichprobe einen Rückschluß auf alle verarbeiteten Buchungsbelege (sog. Grundgesamtheit) zu. Allerdings darf es bei dieser Vorgehensweise nicht dem subjektiven Empfinden des Menschen überlassen sein, wie er die Stichprobe wählt. Aus diesem Grund haben wir uns an dieser Stelle für einen mathematisch korrekten Zufallsgenerator ausgesprochen, der die Wahl der Stichprobe steuert. Wir erhoffen uns bei dieser Vorgehensweise sehr ökonomische und dennoch wirksame Kontrollen.

Sind die technischen Voraussetzungen für eine mathematisch korrekte Auswahl der Stichprobe nicht vorhanden, wären alternativ empirische Vorgehensweisen denkbar, die nachvollziehbar und sachgerecht, aber auch effizient sein sollen. Vor allem sollen diese einen Rückschluß auf die Qualität aller Scanvorgänge zulassen. Bei der Stapelverarbeitung hat sich unter anderem in der Praxis eine Kontrolle

- des ersten und letzten Belegs,
- der als problematisch gekennzeichneten Belege,
- der Belege mit den zehn größten Ein- und Auszahlungen und
- von mindestens 5 % der übrigen Buchungsbelege

eines jeden Erfassungstapels bewährt. Dieser Vorschlag gilt für eine Stapelgröße von 200 bis 250 Blatt und eine zufällig gesteuerte Auswahl der prozentualen Stichprobe.

Wir raten aus folgenden Gründen davon ab, bei dieser Verfahrensweise von der von uns vorgeschlagenen Stapelgröße abzuweichen. Bei einem kleineren Stapel nähert sich der Kontrollumfang sehr rasch einer Vollkontrolle, was ökonomisch nicht sinnvoll ist. Bei einem größeren Stapel wird dagegen die Zahl der zu kontrollierenden Beleg schnell unhandlich und ist nicht mehr richtig überschaubar. Würden bei einem größeren Stapel im Rahmen der nachgehenden Kontrollen Verarbeitungsfehler entdeckt, wäre gemäß Absatz 4 außerdem der fehlerhafte Erfassungstapel vollständig zu kontrollieren, was bei einer Stapelgröße von weit mehr als 250 Blatt ein sehr aufwendiges Unterfangen wäre.

Die Regelung in Absatz 5 soll die Transparenz und Vollständigkeit der Buchführung belegen.

zu § 18 Protokollierung

Wie bei vielen anderen datenverarbeitenden Systemen läßt sich die korrekte und vollständige Abwicklung der Konvertierungs- und Übertragungsprozesse ins elektronische Archivsystem nur anhand von Verarbeitungsprotokollen nachvollziehen und feststellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn für Bildverarbeitung und Archivierung getrennte Programme verwendet werden,

wie dies häufig der Fall ist. Diese Anforderungen soll die vorgeschlagene Regelung nochmals unterstreichen.

Die Bedeutung einer aussagekräftigen, vollständigen und dokumentenechten Protokollierung der Scan-, Indizierungs- und Übertragungsvorgänge haben wir bereits ausführlich in unserem GB 2004, S. 47, beschrieben.

Vorbemerkungen zu Abschnitt VI (Aufbewahrungsform und -dauer)

Die §§ 19 und 20 wenden sich an die für die Belegablage und -aufbewahrung zuständige Stelle und sollen Klarheit darüber schaffen, wann und nach welchen Kriterien die Vernichtung der gescannten Originalbelege (sog. ersetzendes Scannen) als zulässig angesehen werden kann. Eine entsprechende Risikoabwägung bleibt der Kasse überlassen. Die Beteiligung des örtlichen Rechnungsprüfungsorgans ist unerlässlich, um dessen Rechte und Pflichten nicht zu beschränken oder faktisch ins Leere laufen zu lassen.

Neben den bereits im GB 2004 dargestellten Überlegungen ist bei der **notwendigen Risikoabwägung** (ersetzendes oder ergänzendes Scannen) zu berücksichtigen, daß mit jeder Konvertierung von Papierdokumenten in elektronische Abbilder auch Sicherheitsmerkmale des originären Papierdokuments, wie z.B. Wasserzeichen, die Unterschrift als solche und die für die Graphologen so wichtige Andruckstärke und Dynamik einer Unterschrift verloren gehen. Ebenso bietet die beim ersetzenden Scannen oftmals zur Steigerung des Beweiswertes vorgeschlagene²⁴, teilweise sogar gesetzlich geregelte²⁵ qualifizierte Signatur nur Vorteile hinsichtlich der Integritätsprüfung der elektronischen Abschrift. Die Übereinstimmungserklärung der Scan-Fachkraft kann aber weder die Manipulation des Originals vor der Konvertierung noch die Manipulation der elektronischen Abschrift nach der Konvertierung und vor der qualifizierten Signatur verhindern. Soweit also allgemeine (vgl. § 371 a Abs. 2 Satz 1 i.V. mit § 435 ZPO) oder spezialgesetzliche Regelungen (vgl. § 239 Abs. 4 und § 257 Abs. 3 HGB oder § 147 Abs. 2 AO) hinsichtlich der Beweiskraft gescannter Unterlagen fehlen, muß wohl im Zweifelsfall das papiergebundene Originaldokument aufbewahrt werden.

zu § 19 Aufbewahrungsformen

Absatz 1 verdeutlicht nochmals, unter welchen Umständen auf die Aufbewahrung der Originale nicht verzichtet werden kann. Davon betroffen sind unter anderem solche Buchungsbelege, die als Nachweis für die zweckbestimmte Mittelverwendung dienen und nach den spezialgesetzlichen Bestimmungen im Original vorzulegen sind sowie Dokumente, bei denen die Aufbewahrung in schriftlicher Form aus Gründen der Beweisführung notwendig erscheint. Zugleich wird die Ablageordnung bei dieser hybriden Aktenführung festgelegt. Da die elektronischen Abschriften dieser Buchungsdokumente bereits nach verschiedenen Kriterien über das Archivsystem gesucht und angezeigt werden können, kann unseres Erachtens im Interesse der Verwaltungsvereinfachung auf die sachliche Ordnung der Originale verzichtet werden. Wenn dies allerdings aus örtlicher Sicht zweckmäßiger erscheint, können die zusätzlich in Papier aufbewahrten Belege selbstverständlich auch in sachlicher Ordnung abgelegt werden. Eine Reihe von Kommunen hat diese Verfahrensweise unter anderem damit begründet, daß die Zusammenstellung von Verwendungsnachweisen ohnehin diese Ablagestruktur erforderlich mache. Für gewöhnlich sind von diesen besonderen Aufbewahrungspflichten Belege des Vermögens-

²⁴ vgl. Roßnagel/Wilke a.a.O., S. 2150

²⁵ vgl. § 110 a SGB IV

haushalts betroffen, also je nach Größenordnung der Kommune ein relativ überschaubares Belegvolumen.

Immer wieder kommt es bei hybrider Belegaufbewahrung und -verwaltung zu Fehleinschätzungen bei den Qualitäts- und Sicherheitsanforderungen. Mit der Einführung eines elektronischen Archiv- oder Dokumentenverwaltungssystems wird dieses auch bei einer vollständigen hybriden Aktenführung wegen der schnelleren und bequemerer Anzeige von Belegdokumenten zum führenden Recherche- und Nachweissystem in der Verwaltung. Außerdem stützen die zugriffsberechtigten Beschäftigten schon nach relativ kurzer Zeit ihre Entscheidungen oder Verwaltungshandlungen auf die Informationen aus dem automatisierten Verfahren. Aus diesem Grund gelten hier grundsätzlich die gleichen Qualitäts- und Sicherheitsanforderungen, die wir an ein ausschließlich elektronisches Archiv stellen. Es wäre aus dieser Sicht geradezu fahrlässig, Abstriche in der Qualität des elektronischen Archivsystems oder bei der Qualitätssicherung der Scan-Vorgänge hinzunehmen. Lediglich von der im GB 2004 geforderten Redundanz der Speicher- und/oder Sicherungsmedien könnte unseres Erachtens abgewichen werden, da die Originale weiterhin zur Verfügung stehen. Allerdings ist fraglich, ob eine vollständig redundante Belegführung und -verwaltung nicht schon aus wirtschaftlicher Sicht abzulehnen wäre.

Die in § 19 Abs. 3 geforderte chronologische Aufbewahrung der Erfassungstapel dient einerseits einer gezielten Suche nach Originaldokumenten und läßt andererseits ein leichteres „Wiederaufsetzen“ bei qualitativen Mängeln (z.B. Vollständigkeit oder Lesbarkeit) zu.

zu § 20 Zeitpunkt der Vernichtung und Freigabeverfahren

Die bisherigen Erfahrungen beim Einsatz elektronischer Archive zeigen, daß der Zeitpunkt für die Vernichtung der gescannten Originalbelege nicht zu früh gewählt werden sollte. Neben den bereits dargestellten rechtlichen Unsicherheiten sind für diese gegenüber dem GB 2004 eher zurückhaltende Empfehlung²⁶ vor allem die nach dessen Veröffentlichung bekannt gewordenen Vorbehalte der örtlichen Rechnungsprüfungsorgane kleinerer und mittlerer Kommunen maßgebend. Insbesondere in den kleinen Kommunen arbeiten die örtlichen Rechnungsprüfungsorgane noch weitaus häufiger mit den Papierdokumenten, als wir dies zunächst gesehen hatten. Mitunter fehlen den örtlichen Rechnungsprüfungsorganen auch der Online-Zugang zu den elektronischen Speicherbuchführungs- und Archivsystemen und/oder eine ausreichende Einweisung und Übung im Umgang mit diesen Verfahren. Um den örtlichen Verhältnissen gerecht zu werden, sollte der Zeitraum für die Aufbewahrung der Originalbelege daher mit den betroffenen Rechnungsprüfern abgestimmt und einvernehmlich festgelegt werden.

Wegen der besonderen Bedeutung der Entscheidung über die Vernichtung der papiergebundenen Originalbelege und um klare Zuständigkeiten zu schaffen, ist die Freigabe der Vernichtung schriftlich zu dokumentieren und darin auch festzuhalten, welche Erfassungstapel davon betroffen sind.

zu § 21 Mitwirkung des Personalrats

Auf der Grundlage des Direktions- und Weisungsrechts des Arbeitgebers regelt die beiliegende Muster-Dienstanweisung zum einen den Umgang der Beschäftigten mit den Buchungsbelegen und den Belegdokumenten und die Ordnung dieser Belege. Zum anderen werden darin die betriebliche Ordnung und die technischen sowie organisatorischen Abläufe in bezug auf die Um-

²⁶ vgl. GB 2004, S. 38, 39

wandlung und Speicherung von Papierdokumenten in elektronische Archivierungssysteme festgelegt. Insbesondere wird näher bestimmt, wann und wie die Konvertierungsarbeiten von den Bediensteten zu erledigen sind.

Regelungen, die Art und Weise der Erledigung von Dienstaufgaben bestimmen, oder diensttechnische Anordnungen, die den Ablauf des Dienstes und die Bedienung der Hard- und Software vorgeben, sind nach der herrschenden Rechtsprechung und Rechtsmeinung²⁷ nicht mitwirkungspflichtig. Die Scan-DA enthält nach unserer Auffassung keine Regelungen, die das (allgemeine) Ordnungsverhalten und soziale sowie persönliche Angelegenheiten der Beschäftigten betreffen, die gemäß Art. 76 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BayPVG beteiligungspflichtig wären.

Wir haben in unserem Muster gleichwohl die Mitwirkung des Personalrats vorgeschlagen, da die Scan-DA wegen des hierarchischen Aufbaus der IT-Dienstanweisung²⁸ Teil des Ganzen ist und die anderen Regelungen, zumindest teilweise, als mitwirkungsbedürftig im Sinne von Art. 76 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BayPVG angesehen werden können. Es obliegt insoweit der jeweiligen Stelle, die vorgeschlagene Formulierung zu verwenden oder zu verwerfen.

Ein Mitbestimmungsrecht des Personalrats, etwa im Sinne von Art. 75 a Abs. 1 BayPVG, ist ebenfalls nicht gegeben, da die Dienstanweisung für sich selbst weder eine technische Einrichtung im Sinne von Art. 75 a Abs. 1 Nr. 1 BayPVG noch ein automatisiertes Verfahren zur Personalverwaltung im Sinne von Art. 75 a Abs. 1 Nr. 2 BayPVG ist.

Bei der Einführung des automatisierten Verfahrens zur elektronischen Archivierung in der technischen Ausprägung, wie wir dies in unserem GB 2004 und in den vorstehenden Ausführungen fordern, wäre allerdings das Mitbestimmungsrecht nach § 75 a Abs. 1 Nr. 1 BayPVG zu beachten, da die maschinellen und organisatorischen Kontrollen so gestaltet sind, daß diese der Leistungs- und Verhaltenskontrolle der Beschäftigten dienen könnten, auch wenn damit primär ein anderer Zweck beabsichtigt ist. Im Vordergrund steht die effiziente Erledigung und Qualitätssicherung der Konvertierungsvorgänge und eben nicht das Verhalten oder die Leistung einzelner Beschäftigter. Auf diese subjektive Zielsetzung kommt es aber nach der herrschenden Rechtsprechung und Rechtsmeinung nicht an. Es genügt, wenn eine technische Einrichtung (z.B. automatisiertes Verfahren) hierzu objektiv geeignet ist, d.h. die Überwachung der Beschäftigten beiläufig mit ermöglicht.²⁹ Im übrigen wird auf die Mitwirkungsrechte des Personalrats nach Art. 76 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 BayPVG bei der Verfahrenseinführung hingewiesen.

2. Eignung von NAS-/SAN-Speichersystemen als Speichermedien

2.1 Anforderungen an die Speichermedien

In unserem GB 2004 haben wir bereits darauf hingewiesen, daß es neben den einmal beschreibbaren optischen Speicherplatten weitere Speichermedien mit WORM-Eigenschaften

²⁷ vgl. Ziffer 70 zu Art. 76 BayPVG, Ballerstedt/Schleicher/Faber, Kommentar zum Bayerischen Personalvertretungsgesetz (BayPVG)

²⁸ vgl. hierzu die Ausführungen in Nr. 1.3

²⁹ vgl. Ziffer 24 ff. zu Art. 75 a BayPVG, Ballerstedt/Schleicher/Faber, Kommentar zum BayPVG, S. 14.4

gibt, die sich für die elektronische Aufbewahrung von Buchungsbelegen eignen.³⁰ Die damalige Aufzählung haben wir ausdrücklich als nicht abschließend bezeichnet, zumal wir die technische Entwicklung auf diesem Gebiet unterstützen und nicht verhindern wollen. Entscheidend sind aus unserer Sicht folgende Eigenschaften der Speichermedien:

- langfristige Verfügbarkeit und Lesbarkeit
- Unveränderbarkeit der darauf gespeicherten Daten (sog. WORM-Eigenschaften)
- hinreichende Robustheit gegenüber elektromagnetischen Einflüssen und Einwirkungen von außen
- bewährte und standardisierte Speichertechnik

Diese wichtigen Eigenschaften können nicht nur die bewährten WORM-Medien, sondern unter gewissen Rahmenbedingungen (vgl. hierzu Ziffer 2.2) auch Festplattensysteme mit WORM-Eigenschaften erfüllen. In der Literatur und Fachpresse werden diese Systeme oftmals als Content Adressed Storage (CAS) bezeichnet. Die Unveränderbarkeit der gespeicherten Daten (sog. fixed content) wird hierbei von den Herstellern auf unterschiedliche Weise sichergestellt. Neben speziellen Festplatten-Controllern (Hardware) kommen hierfür auch spezielle Softwarelösungen (spezielle Betriebssysteme oder Treiber) zum Einsatz. Insoweit vereint diese Technologie die Vorteile der Festplattensysteme (direkter und schneller Zugriff) mit den Vorteilen der nur einmal beschreibbaren optischen Speichermedien (Unveränderbarkeit). Zudem werden durch eine spezielle inhaltsbezogene Zugriffstechnik eine effiziente Verwaltung großer Datenbestände und eine sehr schnelle Suche der Dokumente realisiert. Allerdings besitzt diese Technik auch die Nachteile der traditionellen Plattenspeichersysteme (DAS, SAN oder NAS), da CAS-Systeme von EMC oder technisch vergleichbare Produkte anderer Hersteller auf schnell drehenden, elektromagnetischen Platten aufbauen, die durch starke elektromagnetische Impulse (z.B. Blitzeinschlag) oder durch mechanische Defekte (z.B. Headcrash oder fest-sitzende Spindellager) zerstört werden oder zumindest nicht mehr lesbar sein könnten. Um diese Nachteile auszugleichen, kommt es beim Einsatz solcher Speichersysteme mit WORM-Eigenschaften auf einen professionellen und sicheren Systembetrieb an.

2.2 Anforderungen an den Systembetrieb

Neben der aus Sicherheitsgründen ohnehin zu empfehlenden Redundanz der Speichersysteme (beispielsweise wird das primäre Speichersystem in kurzen periodischen Abständen auf ein sekundäres Speichersystem in einem anderen Brandschutzbereich gespiegelt) kommt es hierbei auf ein ausgereiftes und lückenloses Sicherungskonzept mit einer entsprechend leistungsfähigen Hard- und Software (z.B. Backup-Software, Bandlaufwerke) an. Daneben müssen diese Komponenten professionell betreut und gewartet werden. Aufgrund dieser technischen und organisatorischen Rahmenbedingungen und im Hinblick auf die hierbei anfallenden einmaligen und laufenden Kosten wird der Einsatz von Festplattenspeichersystemen mit WORM-Eigenschaften wohl nur bei größeren Kommunen mit entsprechend qualifiziertem Personal im „closed-shop“ Betrieb, also in Rechenzentren, in Betracht kommen.

³⁰ Die Frage, ob sich für diese Zwecke auch selbstgebrannte CD/DVD-Medien eignen, ist aus unserer Sicht aus den nachfolgenden Gründen zu verneinen. Diese Medien besitzen keine garantierte Haltbarkeit, sind vor Umwelteinflüssen oder unsachgemäßer Handhabung nur unzureichend geschützt und können nur mit viel Aufwand ordnungsgemäß verwaltet werden. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß sie für den schnellebigen Consumer-Markt gedacht sind und unterschiedliche Standards die Lesbarkeit der Medien in Laufwerken der verschiedenen Hersteller nicht gerade erleichtern.

Muster für eine Dienstanweisung zur elektronischen Archivierung und Aufbewahrung von Belegen im Sinne von § 71 KommHV (Scan-Dienstanweisung)

Inhaltsverzeichnis

I. Vorbemerkung

II. Allgemeine Regelungen

- § 1 Geltungsbereich
- § 2 Beachtung vorrangiger Rechtsvorschriften
- § 3 Aufgaben der Kasse
- § 4 Aufgaben der Scan-Arbeitskraft
- § 5 Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung

III. Belegbearbeitung, -ordnung und -sicherung

- § 6 Behandlung und Bearbeitung von Belegdokumenten
- § 7 Behandlung und Bearbeitung von Spezialdokumenten
- § 8 Belegordnung und Mappenbildung
- § 9 Sicherheitsvorkehrungen

IV. Konvertierung und Indizierung

- § 10 Zeitpunkt des Scannens
- § 11 Sichtung der Buchungsbelege vor dem Scannen
- § 12 Konvertierung von Spezialdokumenten und Übernahme elektronischer Belegdokumente
- § 13 Scanner-Einstellungen (Helligkeit, Kontrast, Farbe und Formate)
- § 14 Scan- und Speicherformate
- § 15 Indizierung und Umfang der Metadaten

V. Funktions- und Transferkontrolle

- § 16 Kontrollen durch die Scan-Arbeitskraft
- § 17 Qualitätskontrollen durch die Kasse oder eine weitere Scan-Arbeitskraft
- § 18 Protokollierung

VI. Aufbewahrungform und -dauer

§ 19 Aufbewahrungsformen

§ 20 Zeitpunkt der Vernichtung und Freigabeverfahren

VII. Schlußbestimmungen

§ 21 Mitwirkung des Personalrats

§ 22 Inkrafttreten

Anlagen

Vordruck für Scan-Auftrag an Kasse

Vordruck für Rückgabe unvollständiger oder nicht verarbeitbarer Belege

I. Vorbemerkung

Die Gemeinde/Der Landkreis/Bezirk XY nutzt die elektronische Archivierung für die Ablage und Aufbewahrung von Belegen im Sinne von § 82 KommHV. Diese Dienstanweisung stützt sich insbesondere auf § 86 KommHV und die vom Staatsministerium des Innern am ... auf der Grundlage von Art. 117 a GO, Art. 103 a LKrO, Art. 99 a BezO erteilte Genehmigung einer Ausnahme von haushaltsrechtlichen Ordnungs- und Aufbewahrungsvorschriften. Ziele der elektronischen Archivierung und Aufbewahrung sind neben der Platzersparnis vor allem ein geringerer Sortier- und Ablageaufwand, die verbesserte Auffindbarkeit von Belegen, der schnelle und gleichzeitige Zugriff auf die gespeicherten Belege und die Kontrolle des Zugriffs auf die Belege über das automatisierte Verfahren. Hinzu kommt die automatische Überwachung haushalts- und datenschutzrechtlicher Aufbewahrungs- und Aussonderungsfristen.

Um einen reibungslosen und ordnungsgemäßen Betrieb des elektronischen Archivsystems sowie die Unveränderbarkeit, Verfügbarkeit und Reproduzierbarkeit der darin gespeicherten Belege und sonstigen Daten sicherzustellen, werden in Ergänzung zu den bereits realisierten technischen Maßnahmen die nachfolgenden organisatorischen Regelungen getroffen.

II. Allgemeine Regelungen

§ 1 Geltungsbereich

(1) Die Regelungen dieser Dienstanweisung gelten für Buchungsbelege im Sinne von § 71 KommHV, unabhängig davon, ob diese in papiergebundener oder elektronischer Form vorliegen. Die Bestandteile eines Buchungsbelegs (Kassenanordnung, Auszahlungsnachweis und zahlungsbegründende Unterlagen) werden im folgenden als Belegdokumente bezeichnet.

(2) Diese Dienstanweisung gilt für alle Beschäftigten, die Buchungsbelege, die elektronisch archiviert werden sollen, bearbeiten oder bereitstellen oder das elektronische Archivsystem für die Aufbewahrung von Buchungsbelegen nutzen.

(3) Die nachfolgenden Regelungen ergänzen die Dienstanweisung zur IT-Nutzung (DA-IT) und die Dienstanweisung für die Abwicklung der Kassengeschäfte (DA-Kasse).

§ 2 Beachtung vorrangiger Rechtsvorschriften

(1) Die für die Aufbewahrung und Ordnung von Buchungsbelegen geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sind auch bei der elektronischen Form grundsätzlich zu beachten, soweit sich aus der Ausnahmegenehmigung des StMI nichts anderes ergibt. Die Regelungen dieser Dienstanweisung ergänzen und konkretisieren diese haushaltsrechtlichen Vorschriften im Hinblick auf die örtlichen Besonderheiten und die speziellen Anforderungen des eingesetzten elektronischen Archivierungssystems.

(2) Buchungsbelege, die den handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungs- oder Prüfvorschriften (z.B. HGB, AO oder GDPdU) unterliegen, sind in der von den Finanz- oder Aufsichtsbehörden zugelassenen Form und Ordnung aufzubewahren.

(3) Buchungsbelege, die nach europäischen, bundes-, landesrechtlichen oder örtlichen Vorschriften im Original aufbewahrt werden müssen, dürfen nach dem Scannen nicht vernichtet werden. Durch die elektronische Aufbewahrung darf das Recht der Aufsichtsbehörden, der Beteiligten im Verwaltungsverfahren und der Bürger auf Akteneinsicht nicht beeinträchtigt werden.

§ 3 Aufgaben der Kasse

(1) Die ordnungsgemäße Sammlung und Aufbewahrung der Buchungsbelege ist auch bei elektronischer Archivierung gemäß § 42 Abs. 1 Nr. 4 KommHV Kassenaufgabe, soweit nicht eine andere Stelle damit beauftragt wird. Diese Aufgabe bleibt auch bei Beauftragung einer anderen Stelle in vollem Umfang Kassengeschäft und unterliegt der fachlichen Aufsicht des Kassensleiters (Gesamtverantwortung). Die Kasse legt die dazu notwendigen Kontrollmaßnahmen nach Maßgabe der nachfolgenden Regelungen in Abstimmung mit dem örtlichen Rechnungsprüfungsorgan fest.

(2) Der Leiter der Kasse bestimmt, welche Beschäftigten (Scan-Arbeitskräfte) für die

- Prüfung und Aufbereitung der Buchungsbelege,
- Bedienung des Scanners und der Erfassungssoftware,
- Prüfung und Korrektur der eingescannten Dokumente,
- Übernahme der eingescannten Dokumente in das Archiv,
- Kontrolle der in das Archiv übernommenen Dokumente,
- Prüfung der gebuchten und nicht archivierten Zahlungs- und Buchungsanordnungen

zuständig und zu welchem Zeitpunkt diese Tätigkeiten zu verrichten sind. Für diese Aufgaben dürfen nur zuverlässige, hinreichend qualifizierte und eingewiesene Personen eingesetzt werden. Die Aufgabenzuweisung ist schriftlich festzuhalten.

§ 4 Aufgaben der Scan-Arbeitskraft

(1) Die Scan-Arbeitskraft ist insbesondere verantwortlich für

- die zeitnahe Weiterleitung von Hard- und Softwareproblemen an die Systemverwaltung,
- die Beachtung der zur Sicherheit und Integrität der Daten zu ergreifenden technischen und organisatorischen Maßnahmen und
- die Überwachung der ordnungsgemäßen Aufbereitung der Belege und Datenträger entsprechend dieser Dienstanweisung.

(2) Sie hat dem Leiter der Kasse regelmäßig über die Arbeitsabläufe zu berichten und Fehler und Unstimmigkeiten im System sofort zu melden.

§ 5

Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung

Das örtliche Rechnungsprüfungsorgan ist bei der Planung und vor der Einführung von automatisierten Verfahren zur elektronischen Archivierung von Buchungsbelegen nach § 6 KommPrV zu beteiligen. Vor der Freigabe des Verfahrens ist der für die Rechnungsprüfung zuständigen Stelle Gelegenheit zu geben, sich von der Vollständigkeit und Wirksamkeit der von der Kasse festgelegten Kontrollmaßnahmen sowie der Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Archivierung zu überzeugen.

III. Belegbearbeitung, -ordnung und -sicherung

§ 6

Behandlung und Bearbeitung von Belegdokumenten

(1) Für das vollautomatische Scannen sind lose, ungeheftete Papierdokumente grundsätzlich am geeignetsten. Heftungen oder Bindungen von Buchungsbelegen oder Belegdokumenten, beispielsweise mittels Klebestiften oder durch ein Verkleben des Hefrückens, sind für das Scannen mittels Einzugsscanner ungeeignet und deshalb nicht zulässig.

(2) Liegen die papiergebundenen Belegdokumente bereits in gebundener, geklammerter oder gehefteter Form vor, sind diese Bindungen, Klammerungen oder Heftungen, soweit es sich nicht um besondere Sicherheitsmerkmale im Sinne von § 7 Abs. 3 handelt, vor der Weiterleitung an die Kasse zu entfernen. Hierbei ist darauf zu achten, daß weder Informationen des Belegdokuments unterdrückt oder entfernt werden noch ein Doppeleinzug der vorher zusammengehefteten Einzelseiten, beispielsweise durch die Klammerperforierung, begünstigt wird. In der Regel kann dies bei Heftungen durch das Abschneiden der linken oberen Heftecke erreicht werden.

(3) Kann der eingesetzte Scanner bestimmte Farben nicht erkennen (sog. Fehl- oder Blindfarben), ist die Verwendung solcher Farben für etwaige Bearbeitungsvermerke oder Markierungen auf den Buchungsbelegen nicht zulässig. Markierungen etwa mit Hilfe von Leuchtmarkern sind stets in hellen, durchsichtigen Farben anzubringen, damit die darunterliegenden Informationen beim Scannen nicht überdeckt werden.

§ 7

Behandlung und Bearbeitung von Spezialdokumenten

(1) Kleinformatige Belegdokumente (z.B. Zahlungsbelege von Tankstellen und Kaufhäusern) sollten vor dem Scannen grundsätzlich auf einen größeren, maschinell verarbeitbaren Dokumententräger (z.B. DIN-A4-Blatt) aufgeklebt oder kopiert werden. Beim Aufkleben ist darauf zu achten, daß die Papiere flächig verklebt werden, nicht über die Ränder des Dokumententrägers hinausragen und sich beim Scannen nicht verschieben oder ablösen können. Für die Verklebung sind geeignete Papierklebstoffe (z.B. lösungsmittelfreie Klebestifte) zu verwenden. Bei kleinformatigen Belegdokumenten mit Informationen, Bearbeitungsvermerken oder Unterschriften auf der Rückseite ist zunächst die Rückseite des Originals auf einen maschinell verarbeitbaren Dokumententräger zu kopieren; anschließend ist das Original auf der anderen Seite des Dokumententrägers so aufzukleben, daß dessen Vorderseite sichtbar ist.

(2) Großformatige Belegdokumente (z.B. Pläne oder zusammengeklebte Kalkulationsblätter) sollten grundsätzlich in verkleinerter Form auf einen maschinell verarbeitbaren Dokumententräger kopiert werden.

(3) Belegdokumente, die mit besonderen Sicherheitsmerkmalen zusammengefügt sind (z.B. notarielle Verträge), dürfen nicht getrennt werden und sollten grundsätzlich auf maschinell verarbeitbare Dokumententräger kopiert werden.

(4) Wird aufgrund dieser Regelungen eine Kopie vom Original-Belegdokument erstellt, ist anschließend die Übereinstimmung mit dem Original schriftlich zu bestätigen; die Kopie ist mit dem Aufdruck „Ersatz-Belegdokument - gilt als Original“ zu kennzeichnen und dem Buchungsbeleg beizufügen. Die Entscheidung über die Aufbewahrung der Originale trifft der Leiter der Kasse.

(5) Ist in den Fällen der Absätze 1 bis 3 ein Aufkleben oder Kopieren der Originale wesentlich aufwendiger als das Scannen, gilt § 12 Abs. 1.

(6) Belegdokumente mit Sonderformaten oder einer für den Scanner problematischen Papier- oder Druckqualität sind von den bearbeitenden Dienststellen entsprechend zu kennzeichnen, damit diese bei der maschinellen Verarbeitung gesondert auf Lesbarkeit und Übereinstimmung mit dem Original überprüft werden.

(7) Liegen Belegdokumente im Original bereits in elektronischer Form vor, so ist durch gegenseitige Hinweise zu gewährleisten, daß der Zusammenhang mit dem papiergebundenen Buchungsbeleg erhalten bleibt (hybride Aktenführung).

§ 8

Belegordnung und Mappenbildung

(1) Alle zu einem Buchungsbeleg gehörenden Belegdokumente sind vor dem Scannen zusammenzuführen. Es sind alle notwendigen Sicht- und Bearbeitungsvermerke (z.B. Eingangsstempel, Sicht-, Prüf-, Bestätigungs-, Feststellungsvermerke) und Hinweise nach VV Nr. 3 zu § 38 KommHV anzubringen. Innerhalb eines Buchungsbelegs sind die Belegdokumente in zeitlicher Reihenfolge zu ordnen (sog. Mappenbildung). Die förmliche Zahlungs- oder Buchungsanordnung (sog. Leitbeleg) muß hierbei an oberster Stelle liegen.

(2) Sollen aus Gründen der Anzeigegeschwindigkeit und wegen des Umfangs eines Buchungsbelegs nicht alle Belegdokumente in einer einzigen Datei gespeichert werden, sind vor dem Scannen Dokumententrennblätter in einer einheitlichen Farbe zwischen die einzelnen Belegdokumente zu legen. In diesem Fall ist beim Konvertierungsvorgang dafür Sorge zu tragen, daß nach jedem Dokumententrennblatt eine neue Datei erzeugt wird, das Dokumententrennblatt (Leerseite) selbst nicht umgewandelt oder gespeichert wird und der Zusammenhang des Buchungsbelegs erhalten bleibt.

(3) Müssen Buchungsbelege, die bereits elektronisch archiviert wurden, nachträglich durch weitere Belegdokumente ergänzt oder korrigiert werden, so sind diese Belegdokumente demjenigen Buchungsbeleg zuzuordnen, der die betroffene Zahlungs- oder Buchungsanordnung enthält. Der ursprüngliche Buchungsbeleg muß dabei in vollem Umfang erhalten bleiben.

§ 9 Sicherheitsvorkehrungen

(1) Alle Belegdokumente sollten frühestmöglich (z.B. eingehende Dokumente unmittelbar nach dem Posteingang, selbst erstellte Dokumente spätestens nach ihrer Fertigstellung) mit einem eindeutigen Kennzeichen versehen oder verknüpft werden, um eine Doppelerfassung desselben Dokuments oder Verwechslungen auszuschließen.

(2) Die schriftlichen Zahlungs- und Buchungsanordnungen sind bei ihrem Ausdruck mit einem Kennzeichen zu versehen, das bei der Indizierung eine eindeutige Zuordnung der Buchungsbelege zu den in der Speicherbuchführung gespeicherten Buchungsdaten ermöglicht (vgl. § 15). Aus Gründen der effizienten Verarbeitung sollte dieses Kennzeichen maschinell les- und interpretierbar sein (z.B. Barcode). Auch bei elektronischen Zahlungs- und Buchungsanordnungen ist die in Satz 1 beschriebene Funktion zu gewährleisten.

(3) Die papiergebundenen Buchungsbelege sind bis zum Scannen sicher in einem für diese Zwecke geeigneten Ordnungsmittel (z.B. spezielle Klarsichthülle) aufzubewahren. Hierbei muß gewährleistet sein, daß die Belegdokumente bei den einzelnen Bearbeitungsschritten leicht eingelegt und entnommen werden können. Nach dem Scannen kann das Ordnungsmittel wieder entfernt werden.

(4) Die Zahlungs- und Buchungsanordnungen und ihre begründenden Unterlagen sind bis zum Scannen lose zusammenzufügen (z.B. mittels Büroklammern).

(5) Nach dem Scannen sind die elektronischen Dokumente, soweit dies im qualifizierten Archivsystem nicht ohnehin geschieht, mit einem unveränderbaren elektronischen Sicherheitsmerkmal zu verbinden oder zu verknüpfen, das eine Integritätsprüfung zuläßt. Dieses Merkmal muß in das Archivsystem übernommen werden und für die Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sein.

(6) Prüfvermerke der örtlichen oder überörtlichen Rechnungsprüfungsorgane sollten in elektronischer Form angebracht und mit dem gespeicherten Dokument dauerhaft und untrennbar verbunden werden. Das gespeicherte elektronische Belegdokument darf hierbei nicht verändert werden.

(7) Die Erfassungsgeräte und die Erfassungssoftware sowie die für das Scannen bereitgestellten Dokumente sind vor unbefugter Einsichtnahme und vor Manipulationen zu schützen. Unbefugte dürfen die Räume, in denen sich die für das Scannen bereitgestellten Buchungsbelege befinden, nicht betreten. Die Erfassungsgeräte und die Erfassungssoftware dürfen nur von dem dafür zuständigen und eingewiesenen Personal bedient werden.

(8) Die Originaldokumente und die Ersatzbelege im Sinne des § 7 Abs. 4 dürfen nach der Übernahme in das elektronische Archiv nur noch mit einem Scan-Vermerk der Scan-Arbeitskräfte versehen werden. Andere nachträgliche Änderungen (z.B. Anbringen von Eingangs- oder Paginierstempel, Sicht- oder Prüfvermerke) oder der nachträgliche Austausch der in Stapelform aufbewahrten Belegdokumente (z.B. Original gegen Kopie) sind grundsätzlich unzulässig. Etwaige Ausnahmen sind von der Kasse mit dem örtlichen Rechnungsprüfungsorgan abzustimmen und entsprechend zu dokumentieren.

IV. Konvertierung und Indizierung

§ 10 Zeitpunkt des Scannens

(1) Die Buchungsbelege dürfen erst nach der Buchung durch die Kasse (vgl. §§ 42 und 49 KommHV) gescannt werden. Die Buchungsbelege eines Buchungstages sollten zeitnah zum jeweiligen Tagesabschluß (vgl. § 72 KommHV) gescannt werden. Ausnahmen hiervon sind mit den örtlichen und überörtlichen Prüfungsorganen abzustimmen.

(2) Bei Einsatz von DMS-Systemen kann in Abstimmung mit den örtlichen und überörtlichen Prüfungsorganen ein früherer Zeitpunkt für das Scannen der papiergebundenen Belegdokumente gewählt werden. In diesen Fällen ist in den anschließenden Arbeitsvorgängen ausschließlich das elektronische Dokument zu verwenden und es ist örtlich zu regeln, wie mit dem papiergebundenen Dokument verfahren wird. Die haushaltsrechtlichen oder örtlich vorgeschriebenen Prüf- und Sichtvermerke sind dem elektronischen Dokument beizufügen oder dauerhaft mit ihm zu verknüpfen.

§ 11 Sichtung der Buchungsbelege vor dem Scannen

(1) Nach Eingang der Buchungsbelege in der Kasse ist das zu scannende Beleggut dahingehend zu überprüfen, ob die für eine maschinelle Verarbeitung notwendigen Voraussetzungen (z.B. Entheftung, Sortierreihenfolge, oben aufliegende Zahlungs- oder Buchungsanordnung mit Verknüpfungsmerkmal, Hinweise auf elektronische Belegdokumente etc.) gegeben sind.

(2) Buchungsbelege, die die Kasse nicht verarbeiten kann (z.B. ungeordnete oder unvollständige Buchungsbelege), sind unverzüglich an die anordnende Stelle zurückzugeben.

(3) Wird ein Buchungsbeleg ausnahmsweise nach der Buchung zurückgegeben, sind in einem schriftlichen oder elektronischen Vermerk insbesondere der Rückgabegrund, der Termin für die erneute Vorlage an die Kasse sowie das Rücklaufdatum des zurückgegebenen Belegs festzuhalten. Zugleich ist durch organisatorische oder maschinelle Maßnahmen (z.B. HÜL-Führung) dafür Sorge zu tragen, daß Doppelbuchungen auf der Grundlage eines zurückgegebenen Buchungsbelegs ausgeschlossen sind.

§ 12 Konvertierung von Spezialdokumenten und Übernahme elektronischer Belegdokumente

(1) Spezialdokumente im Sinne von § 7, bei denen der Kopier- oder Klebevorgang zu Informations- oder Qualitätsverlusten führen würde oder zeitlich wesentlich aufwendiger als das Scannen wäre, sind im Original zu scannen. § 19 Abs. 2 ist von der anordnenden Dienststelle zu beachten.

(2) In originär elektronischer Form vorliegende Belegdokumente (z.B. E-Mails, elektronische Abrechnungsbelege etc.) sind, insbesondere wenn sie elektronische Sicherheitsmerkmale (z.B. Hashwerte, Signaturen) enthalten, im Originalformat zu übernehmen. Ist zu erwarten, daß für dieses Format während der vorgeschriebenen Aufbewahrungsfristen keine geeigneten Anzei-

geprogramme (sog. Viewer) zur Verfügung stehen, sind diese Belegdokumente zusätzlich in ein geeignetes, langfristig lesbares Format (z.B. PDF oder PDF/A) zu konvertieren.

(3) Nach der Konvertierung der papiergebundenen Belegdokumente sind die elektronischen Belegdokumente mit den anderen digitalisierten Belegdokumenten eines Buchungsbelegs zusammenzuführen. § 8 Abs. 1 Satz 3 gilt entsprechend (Reihenfolge der Belegdokumente).

§ 13

Scanner-Einstellungen (Helligkeit, Kontrast, Farbe und Formate)

(1) Bei von außen empfangenen Belegdokumenten ist stets die originalgetreue Übereinstimmung des papiergebundenen Dokuments mit der elektronischen Kopie sicherzustellen. Alle Farbinformationen sind hierbei zu übernehmen, soweit sie nicht lediglich als Ausfüllhilfe bei Formularen dienen.

(2) Bei allen anderen papiergebundenen Belegdokumenten genügt ein bildlich übereinstimmendes, nicht farbliches Abbild des papiergebundenen Dokuments.

(3) Die Einstellungen der Scanner sind für das anfallende Beleggut zu optimieren. Auflösung, Helligkeit, Kontrast, Farbeinstellungen und Formate sind so zu wählen, daß die Belegdokumente zuverlässig vollautomatisch konvertiert werden können. Die für die jeweiligen Dokumentenarten optimalen Einstellungen sind zu hinterlegen und von der Scan-Arbeitskraft für das aktuell zu scannende Beleggut auszuwählen.

(4) Die Auflösung für die zu scannenden Belegdokumente sollte mindestens bei 200 * 200 dpi liegen. Belegdokumente, die mit kleinen Schriften bedruckt oder beschrieben sind oder kleinformatige Bearbeitungskennzeichen enthalten, sollten mit mindestens 300 * 300 dpi gescannt werden.

(5) Auf der Vorder- und Rückseite bedruckte oder beschriebene Dokumente sind doppelseitig, also im Duplexbetrieb zu scannen. Diese Einstellung empfiehlt sich auch dann, wenn doppelseitig und einseitig bedruckte Belegdokumente gemischt vorliegen und es nicht zumutbar oder unwirtschaftlich wäre, das zu scannende Beleggut vorher entsprechend zu sortieren und zu kennzeichnen. Das automatische Ausblenden oder Löschen leerer Seiten durch das Erfassungsprogramm (sog. Schwellwert-Erkennung) ist zulässig, wenn dieses zuverlässig nur die leeren Seiten entfernt.

(6) Werden Dokumentenformate nicht zuverlässig vollautomatisch erkannt, muß die Scan-Arbeitskraft sicherstellen, daß die Dokumente im richtigen Format gescannt und vollständig abgebildet werden. Das Unterdrücken oder das Abschneiden von Dokumententeilen bei der vollautomatischen oder manuellen Erfassung ist unzulässig.

(7) Welche der vorstehend beschriebenen Einstellungen je Dokumentenart zu verwenden sind, legt die Kasse in Abstimmung mit dem örtlichen Rechnungsprüfungsorgan bei der Freigabe des automatisierten Verfahrens fest. Hierzu sind entsprechende Tests der Hard- und Software für die Dokumentenerfassung (Scanner und Capture-Programme) zugrunde zu legen. Die nach Dokumentenarten geordnete Liste der zu wählenden, optimierten Einstellungen ist den zuständigen Scan-Arbeitskräften auszuhändigen und zugleich zur Verfahrensdokumentation zu nehmen. Ergeben sich beim Verfahrenseinsatz neue, noch nicht berücksichtigte Dokumentenarten

oder erweisen sich andere Einstellungen als vorteilhafter, ist die Liste entsprechend fortzuschreiben. Gleiches gilt beim Einsatz neuer Hard- und Software für die Dokumentenerfassung.

§ 14 **Scan- und Speicherformate**

(1) Werden Dokumente im Farbmodus gescannt, sollten diese im JPEG-Format gespeichert werden. Hierbei sind verlustfreie Standard-Komprimierungen (z.B. JPEG2000, Part 6) zulässig.

(2) Werden Dokumente lediglich im schwarz/weiß- oder Graustufen-Modus gescannt, können diese bis zu einer Farbtiefe von 24 Bit im TIFF-Format gespeichert werden. Hierbei sind ebenfalls die gängigen, weitgehend verlustfreien Standard-Komprimierungen (z.B. ITU/CCITT Gruppe 4 oder JBIG) zulässig.

(3) Als Speicherformat ist bei Belegdokumenten auch das PDF-Format, insbesondere das PDF/A-Format zulässig, da dieses Format eine Anzeige mittels Standard-Viewer-Programmen gewährleistet und zudem eine effiziente Verwaltung der Dokumenteninformationen erlaubt. Dynamische Inhalte (z.B. Links auf Dokumentenbestandteile) sind nicht gestattet. Die zulässigen Komprimierungsverfahren richten sich nach den Absätzen 1 und 2.

(4) Für bereits auf elektronischem Wege empfangene Belegdokumente gilt § 12 Abs. 2.

§ 15 **Indizierung und Umfang der Metadaten**

(1) Metadaten sind beschreibende Daten, die mit den elektronischen Buchungsbelegen oder den Belegdokumenten unmittelbar verbunden oder logisch mit ihnen verknüpft sind. Sie bestehen aus eindeutigen Identifikations- und Verknüpfungsmerkmalen (Primärindex) und anderen Daten, die eine Suche, Sortierung oder Filterung der Buchungsbelege oder der Belegdokumente ermöglichen (Sekundärindex).

(2) Als Metadaten eines Buchungsbelegs sind mindestens die in § 38 Abs. 1 KommHV aufgeführten Mindestinhalte einer formellen Zahlungsanordnung mit Ausnahme der erforderlichen Unterschriften (§ 38 Abs. 1 Nrn. 7 und 9 KommHV) und der Betragsangabe in Buchstaben (§ 38 Abs. 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz KommHV), ein Verweis auf die zeitliche Buchung, die Hashwerte der einzelnen Belegdokumente und gegebenenfalls Verweise auf die außerhalb des Archivsystems aufbewahrten Belegdokumente zu speichern. Diese Metadaten müssen mit den korrespondierenden Daten der Speicherbuchführung übereinstimmen. Dies ist durch entsprechend vorbelegte Auswahllisten oder die maschinelle Übernahme bereits vorhandener Daten (z.B. Buchungsdaten der Zahlungs- oder Buchungsanordnungen) zu unterstützen. Durch geeignete Plausibilitätsprüfungen ist außerdem sicherzustellen, daß die notwendigen Metadaten vollständig und richtig übernommen oder erfaßt werden.

(3) Bei der vollautomatischen Indizierung (Zuordnung der korrekten Metadaten zu dem elektronischen Buchungsbeleg) muß sichergestellt sein, daß die Leitbelege (vgl. § 8 Abs. 1) mit ihrem Zuordnungskennzeichen zuverlässig erkannt und die im Speicherbuchführungssystem gespeicherten Buchungsdaten korrekt und vollständig abgerufen und als Metadaten gespeichert werden.

(4) Sind die Voraussetzungen des Absatzes 3 nicht erfüllt, muß die Scan-Arbeitskraft die notwendigen Daten für die Indizierung manuell ergänzen. Hierbei muß ebenfalls sichergestellt sein, daß die relevanten Daten korrekt und vollständig erfaßt werden.

(5) Werden über die Mindestinhalte hinaus weitere Metadaten übernommen oder erfaßt, gelten Absatz 2 Sätze 2 bis 4 entsprechend.

(6) Die im elektronischen Archiv gespeicherten Buchungsbelege müssen auf einfache Art und Weise mit Hilfe der gespeicherten Metadaten nach der sachlichen oder zeitlichen Ordnung auswert- und anzeigbar sein.

(7) Für jede Buchung muß auch ein Buchungsbeleg vorhanden sein, der die Buchung nachvollziehen läßt. Dies ist über gegenseitige Verweise oder entsprechende Verknüpfungen zwischen dem automatisierten Buchungsverfahren und dem elektronischen Archivsystem zu gewährleisten.

V. Funktions- und Transferkontrolle

§ 16

Kontrollen durch die Scan-Arbeitskraft

(1) Vor dem Scannen hat sich die Scan-Arbeitskraft in einem Probelauf davon zu überzeugen, daß die Einstellungen der Erfassungsgeräte und -programme gültig und wirksam sind. Daneben sind die mechanischen Transportmechanismen und elektronischen Einzugskontrollen (z.B. Infrarot oder Ultraschall) auf ihren Verschleiß und ihre Funktionsfähigkeit hin zu überprüfen. Bei mechanischen, elektronischen oder programmtechnischen Mängeln muß deren Ursache vor Aufnahme der Scan-Arbeiten beseitigt werden.

(2) Bei der Abwicklung der Scan-Arbeiten muß die Scan-Arbeitskraft durch visuelle Kontrollen laufend überprüfen, ob die Konvertierungsvorgänge korrekt ablaufen und die Unterlagen vollständig (Vorder- und Rückseite, Anzahl der Seiten) eingescannt wurden. Aus diesem Grund ist der Scan-Arbeitsplatz mit geeigneten Monitoren auszustatten, bei denen das Scan-Ergebnis in natürlicher Größe (Vollbild-Modus) angezeigt werden kann.

(3) Werden die Buchungsbelege mit einem speziellen Programm (sog. Capture-Programm) erfaßt, zwischengespeichert und dann erst zu einem späteren Zeitpunkt in das elektronische Archivsystem übertragen, ist von den Scan-Arbeitskräften stets die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit der jeweiligen Übertragung der Erfassungsstapel zu kontrollieren. Der Zeitraum zwischen Erfassung und Übernahme in das Archivsystem sollte einen Werktag nicht überschreiten.

§ 17

Qualitätskontrollen durch die Kasse oder eine weitere Scan-Arbeitskraft

(1) Stichprobenweise ist durch eine weitere Scan-Arbeitskraft oder die Kasse zu prüfen, ob die Buchungsbelege ordnungsgemäß und vollständig gescannt wurden. Aus ökonomischen Gründen kann diese Prüfung auf eine sachgerecht ausgewählte Teilmenge der Buchungsbelege (mindestens ca. 10 % - 15 % der Buchungsbelege eines Erfassungsstapels) begrenzt werden.

(2) Abhängig von der Effizienz der maschinellen Kontrollmaßnahmen (z.B. hochwertige technische Ausstattung in Verbindung mit einer signifikanten Auswahl der zu kontrollierenden Stichprobe mit Hilfe eines Zufallsgenerators) können diese Prüfungen bis auf 5 % der Buchungsbelege eines Erfassungstapels reduziert werden.

(3) Belegdokumente im Sinne von § 7 Abs. 6 sind stets zu prüfen.

(4) Werden anlässlich der Qualitätskontrolle fehlerhafte elektronische Dokumente (z.B. eingeschränkte Lesbarkeit der digitalen Kopie, keine bildliche Übereinstimmung mit dem Original, fehlerhafte Erfassung oder Übernahme von Metadaten) festgestellt, ist der gesamte Scan-Vorgang für den fehlerhaften Erfassungstapel zu wiederholen.

(5) Das Ergebnis der Überprüfungen nach den Absätzen 1 und 2 ist in einem Vermerk festzuhalten und zur Verfahrensdokumentation zu nehmen. Diese Unterlagen sind wie Buchungsbelege aufzubewahren.

§ 18 Protokollierung

(1) Bei der Nutzung des Archivsystems sind grundsätzlich alle sicherheits- und betriebsrelevanten Ereignisse zu protokollieren.

(2) Werden die Dokumente mit separaten Capture-Programmen erfasst, ist die Übernahme der mit dem Capture-Programm gespeicherten Daten in das elektronische Archivsystem lückenlos zu protokollieren. Aus den Protokollen müssen sich mindestens das Importdatum, die Anzahl, das Format und die Größe der Dokumente, das eindeutige Kennzeichen (Primärindex) sowie etwaige Differenzen zwischen den erfassten und tatsächlich übernommenen Daten ergeben.

(3) Die Protokolldateien zählen zur Verfahrensdokumentation und sind wie Buchungsbelege aufzubewahren.

(4) Mit den protokollierten Daten werden keine Leistungskontrollen durchgeführt.

VI. Aufbewahrungsform und -dauer

§ 19 Aufbewahrungsformen

(1) Sind die papiergebundenen Buchungsbelege aus Beweis- und Nachweisgründen oder aufgrund spezialgesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften im Original aufzubewahren, sind diese nach dem Scannen getrennt von den Erfassungstapeln im Sinne von Absatz 3 in zeitlicher oder sachlicher Ordnung abzulegen, soweit sie nicht nach Absatz 2 abgelegt werden.

(2) Benötigt die anordnende Dienststelle das Original des Buchungsbelegs oder Belegdokuments, ist die Kasse hierüber schriftlich zu informieren (vgl. Anlage 1); dieser Buchungsbeleg oder das Belegdokument ist nach der elektronischen Archivierung zurückzugeben.

(3) Die übrigen Buchungsbelege sind nach dem Scannen in chronologischer Reihenfolge und nach Erfassungstapeln geordnet bis zur Freigabe der Vernichtung aufzubewahren. Bis zu die-

sem Zeitpunkt müssen Zusammenhang und Reihenfolge dieser Buchungsbelege gewahrt bleiben. Außerdem müssen alle zu einem Erfassungsstapel gehörenden Buchungsbelege gemeinsam aufbewahrt und entsprechend gekennzeichnet (z.B. Scan-Datum und Stapelnummer) werden.

§ 20

Zeitpunkt der Vernichtung und Freigabeverfahren

(1) Den Zeitpunkt für die Vernichtung der papiergebundenen Belegdokumente legt die Kasse in Abstimmung mit dem örtlichen Rechnungsprüfungsorgan fest. Er sollte nicht vor dem Abschluß der Prüfung des Jahresabschlusses liegen, wenn das örtliche Rechnungsprüfungsamt nicht bereits im laufenden Verwaltungsbetrieb eine Visaprüfung der Ein- und Auszahlungsbelege vornimmt.

(2) Für die Freigabe der Vernichtung ist die Kasse zuständig. In der Freigabe ist schriftlich zu dokumentieren, welche Erfassungsstapel der nach Absatz 1 aufbewahrten Belegdokumente vernichtet werden können. Die jeweiligen Freigabeentscheidungen sind zur Verfahrensdokumentation zu nehmen und wie Buchungsbelege aufzubewahren.

VII. Schlußbestimmungen

§ 21

Mitwirkung des Personalrats

Der Personalrat hat bei der Erstellung dieser Dienstanweisung mitgewirkt.

§ 22

Inkrafttreten

Diese Dienstanweisung tritt am ... in Kraft.

OE-Bezeichnung
- F a c h a m t -

| | |
|---|---|
| OE-Bezeichnung - Kasse - im Hause | Telefon: (999) 9999-0 Durchwahl: Telefax: (999) 999 99 99 E-Mail: amt1@stadt.de Bearbeiter: Unser Zeichen: Datum: |
|---|---|

Buchungsbelege

Anlage: 1 Buchungsbeleg nebst Anlagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der beiliegende Buchungsbeleg (Zahlungs-/Buchungsanordnung und die begründenden Unterlagen)

- sollte aus Beweis- oder Sicherheitsgründen im Original aufbewahrt werden,
- enthält Spezialdokumente im Sinne von § 7 vor, die von uns nicht mit vertretbarem Aufwand auf einen anderen Dokumententräger übernommen werden können,
- sind möglichst bald an uns zurückzugeben.

Mit freundlichen Grüßen

Name
(Funktionsbezeichnung)

OE-Bezeichnung
- K a s s e -

| | |
|--------------------------------|---|
| OE-Bezeichnung im Hause | Telefon: (999) 9999-0 Durchwahl: Telefax: (999) 999 99 99 E-Mail: amt1@stadt.de Bearbeiter: Unser Zeichen: Datum: |
|--------------------------------|---|

Buchungsbelege

Anlagen: 1 Mängelbeschreibung
1 Buchungsbeleg nebst Anlagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der beiliegende Buchungsbeleg (Zahlungs-/Buchungsanordnung und/oder die begründenden Unterlagen) entspricht aus den in der Mängelbeschreibung aufgeführten Gründen nicht den haushaltsrechtlichen Vorschriften und kann deshalb von uns nicht verarbeitet werden.

Wir bitten darum, die Anordnung entsprechend zu berichtigen und umgehend an die Kasse zurückzusenden.

Mit freundlichen Grüßen

Name
(Funktionsbezeichnung)

Mängelbeschreibung

- Mängel der Zahlungs-/Buchungsanordnung
 - Daten der Kassenanordnung sind nicht vollständig
 - Rechnungsbetrag stimmt nicht mit Anordnungsbetrag überein
 - Skonto wurde nicht abgezogen
 - Bankverbindung fehlt oder ist falsch
 - Unterschrift des Feststellers (sachliche und/oder rechnerische Richtigkeit) fehlt
 - Unterschrift des Anordnungsbefugten fehlt
 -

- Mängel der begründenden Unterlagen
 - Originalrechnung fehlt oder ein das Original ersetzendes Belegdokument ist nicht vorhanden
 - Ersatz-Belegdokument ist unvollständig oder nicht lesbar
 - Ersatz-Belegdokument ist maschinell nicht verarbeitbar
 - Verweis auf andernorts aufbewahrte schriftliche Belegdokumente fehlt
 - Verweis auf andernorts gespeicherte elektronische Belegdokumente fehlt
 - Belegdokumente sind nicht geordnet
 - Dokumententrennblätter sind ungeeignet oder unzulässig
 -

- Mängel, die den ordnungsgemäßen Scan-Vorgang verhindern
 - Anordnung ist geklebt oder geheftet (kein Einscannen möglich)
 - Bearbeitungsvermerke und/oder Markierungen sind zu dunkel oder überdecken wesentliche Daten
 - aufgeklebte Unterlagen lösen sich ab oder verschieben sich
 - aufgeklebte Unterlagen überdecken sich oder ragen über den Papierrand hinaus
 -

Vereinbarung von Honoraren für Planungsleistungen bei der Medizin- und Labortechnik

Verfasser: Karl Georg **Wierer**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|--|-------|
| Einleitung | 115 |
| 1. Grundlegende Bestimmungen der HOAI | 115 |
| 1.1 Anwendungsbereich | 115 |
| 1.2 Honorarbestimmungen | 116 |
| 1.2.1 Anrechenbare Kosten nach der DIN 276 | 117 |
| 1.2.2 Nicht anrechenbare Kosten | 121 |
| 2. Hinweise zu Honorarvereinbarungen | 122 |
| 2.1. Leistungen bei Geräten (Kostengruppe 4 nach DIN 276) | 122 |
| 2.2 Leistungen bei betrieblichen Einbauten (Kostengruppe 3.4 nach DIN 276) | 123 |

Einleitung

Bei der Prüfung von Planungsleistungen für Krankenhäuser stellen wir häufig fest, daß für Leistungen bei der Medizin- und Labortechnik Honorare bezahlt werden, die nicht in einem angemessenen Verhältnis zur Leistung des Fachplaners stehen. Die Gründe hierfür liegen überwiegend darin, daß bei der Honorarvereinbarung Kosten angesetzt werden, die nach den Bestimmungen der HOAI nicht zu den anrechenbaren Kosten gehören, oder daß Leistungen nach dem Teil IX der HOAI honoriert werden, die nicht in den Regelungsbereich der HOAI fallen. Eine Korrektur ist selbst bei stark überhöhten Honoraren meistens nicht möglich, weil weite Teile des Honorars frei vereinbar sind und der Ingenieur vortragen kann, der Auftraggeber habe die Höhe des Honorars z.B. in Form einer Musterberechnung bei Vertragsabschluß gekannt.

Um öffentliche Auftraggeber und ihre Gesellschaften vor unverhältnismäßig hohen Zahlungsverpflichtungen zu schützen, haben wir die wesentlichen Honorarbestimmungen im folgenden zusammengestellt und Empfehlungen für künftige Honorarvereinbarungen erarbeitet.

1. Grundlegende Bestimmungen der HOAI

1.1 Anwendungsbereich

Die Planungsleistungen für die Medizin- und Labortechnik sind nach § 68 Satz 1 Nr. 6 HOAI dem Teil IX der HOAI zugeordnet, der die Vergütung von Leistungen bei der Technischen Ausrüstung regelt.

Nach § 68 Satz 1 HOAI umfaßt die technische Ausrüstung die Anlagen folgender sechs Anlagengruppen von Gebäuden, soweit die Anlagen in DIN 276 erfaßt sind, und die entsprechenden Anlagen von Ingenieurbauwerken auf dem Gebiet der

1. Gas-, Wasser-, Abwasser- und Feuerlöschtechnik,
2. Wärmeversorgungs-, Brauchwasserversorgungs- und Raumluftechnik,
3. Elektrotechnik,
4. Aufzug-, Förder- und Lagertechnik,
5. Küchen-, Wäscherei- und chemische Reinigungstechnik,
6. Medizin- und Labortechnik.

In der amtlichen Begründung zur HOAI¹ führt der Verordnungsgeber aus, daß sich der Anwendungsbereich des Teils IX der HOAI auf Anlagen und Einrichtungen der in § 68 genannten sechs Anlagengruppen erstreckt, soweit sie der unmittelbaren Ver- und Entsorgung dienen oder den Bedarf der Nutzer an Wärme, Kälte, Luft, Elektrizität, Wasser oder sonstigen Medien decken.

Was unter dem Begriff „Anlage“ gebührenrechtlich zu verstehen ist, wird weder in den Begriffsbestimmungen des § 3 HOAI noch in anderen Bestimmungen der HOAI erläutert. Neben den in

¹ Bundesratsdrucksache 274/1980, S. 153

Rede stehenden Anlagen der Technischen Ausrüstung kennt die HOAI z.B. Freianlagen, Außenanlagen, Verkehrsanlagen oder integrierte Werbeanlagen. All diesen Begriffen ist zu eigen, daß es sich um bauliche Anlagen handelt, die in den Landesbauordnungen als mit dem Erdboden fest verbundene, aus Bauprodukten hergestellte Werke definiert sind, die nach ihrem Verwendungszweck überwiegend ortsfest benutzt werden.² Nachdem die HOAI in erster Linie die Vergütung für Planungsleistungen regelt, müssen die entsprechenden Werke auf einer individuellen Planung beruhen.

Anlagen im Sinne der HOAI können eigene Objekte (z.B. Freianlagen, Verkehrsanlagen) oder Bestandteile von Objekten (Gebäuden, Ingenieurbauwerken) sein.

Anlagen der Technischen Ausrüstung können danach insbesondere als bauliche Anlagen definiert werden, die auf einer individuellen Planung beruhen, aus Bauprodukten hergestellt und fest eingebaut sind und der unmittelbaren Ver- und Entsorgung dienen oder den Bedarf der Nutzer an Wärme, Kälte, Luft, Elektrizität, Wasser oder sonstigen Medien decken.

Wann Anlagen der Medizin- und Labortechnik vorliegen, beschreibt die Objektliste des § 72 HOAI. Danach geht es um medizinische und labortechnische Anlagen der Elektromedizin, Dentalmedizin, Medizinmechanik und Feinmechanik/Optik, um Röntgen- und Nuklearanlagen, Laboreinrichtungen, Klimakammern, Sondertemperaturräume und Reinräume, Vakuumanlagen, Medienver- und -entsorgungsanlagen, chemische und physikalische Einrichtungen für Betriebe, Forschung und Entwicklung, Klinik und Lehre.

1.2 Honorarbestimmungen

§ 69 Abs. 1 HOAI bestimmt, daß sich das Honorar für Grundleistungen bei der Technischen Ausrüstung nach den anrechenbaren Kosten der Anlagen einer Anlagengruppe nach § 68 Satz 1 Nrn. 1 bis 6, nach der Honorarzone, der die Anlagen angehören, und nach der Honorartafel des § 74 HOAI richtet. Eine unmittelbare Regelung, wie sich die anrechenbaren Kosten zusammensetzen, enthält die HOAI in § 69 nicht.

§ 69 Abs. 4 HOAI regelt die sinngemäße Anwendung des § 10 Abs. 3 und 3 a HOAI. Dort geht es im wesentlichen um die anrechenbaren Kosten bei Eigenleistungen und Eigenlieferungen des Auftraggebers sowie um anrechenbare Kosten für mitverarbeitete Bausubstanz.

§ 69 Abs. 5 HOAI bestimmt, daß die Kosten für Winterschutzvorkehrungen und sonstige zusätzliche Maßnahmen der Kostengruppe 6 nach DIN 276 sowie die Baunebenkosten (Kostengruppe 7) nicht anrechenbar sind.

§ 69 Abs. 6 HOAI enthält eine Regelung, wonach die Parteien in Fällen, in denen Teile der Technischen Ausrüstung in Baukonstruktionen ausgeführt werden, vereinbaren können, daß die Kosten dafür ganz oder teilweise den anrechenbaren Kosten der jeweiligen technischen Anlage hinzugerechnet werden.

Zur Zusammensetzung der anrechenbaren Kosten des wesentlichsten Teils, nämlich der Anlage selbst, bezieht sich der Verordnungsgeber auf die DIN 276 i.d.F. vom 01.04.1981 (§ 69 Abs. 3 HOAI)³.

² z.B. Art. 2 Abs. 1 BayBO

³ Die HOAI stellt grundsätzlich auf die Kostengliederung der DIN 276 i.d.F. vom 01.04.1981 ab.

1.2.1 Anrechenbare Kosten nach der DIN 276

Für die Medizin- und Labortechnik läßt sich aus den o.g. Vorgaben folgendes ableiten:

Anrechenbar sind die Kosten der entsprechenden Kostengruppen der DIN 276 für die medizin- und labortechnischen Anlagen und Einrichtungen, wie sie in § 72 HOAI beispielhaft genannt sind, soweit sie auf einer individuellen Planung beruhen, der unmittelbaren Ver- und Entsorgung dienen oder den Bedarf der Nutzer an sonstigen Medien decken. Dies können die Kosten folgender Kostengruppen nach DIN 276 Ausgabe 1981 sein:

Kostengruppe 3.2 - Installationen

Hierzu gehören nach DIN 276 Teil 2 Ausgabe 1981 die Kosten für alle in das Bauwerk eingebauten, daran angeschlossenen oder damit fest verbundenen Rohrleitungen, Verteilungssysteme, Entnahme- und Anschlußstellen einschließlich aller installierten Objekte, die Bestandteil des Bauwerks werden.

Es sind dies in der Regel

- Installationen für Abwasser, Wasser, Wärme, Raumlufttechnik, Gase, elektrischen Strom, Fernmeldetechnik und Blitzschutz sowie
- Installationen zum Anschluß von betrieblichen Einbauten und ferner
- das zur Bedienung, zum Betrieb oder zum Schutz der Installationen gehörende, erstmalig zu beschaffende nicht eingebaute oder nicht fest verbundene Zubehör.

Ob Anlagen oder Anlagenteile der Kostengruppe 3.2 zuzuordnen sind, richtet sich entsprechend den Einschränkungen in den Fußnoten 4 und 5 der DIN 276 Teil 2 danach, ob sie im Sinne der §§ 93, 94 und 97 BGB als eingebaut, angeschlossen oder fest verbunden gelten oder als Zubehör anzusehen sind.^{4, 5, 6}

Für die Medizin- und Labortechnik spielen die Kosten der Kostengruppe 3.2 nur eine untergeordnete Rolle, da die Installationen regelmäßig den Anlagengruppen 1 bis 3 des § 68 HOAI zugeordnet sind und die Medienversorgung (z.B. Sauerstoff, Stickstoff, Helium, Druckluft, Va-

⁴ **§ 93 BGB Wesentliche Bestandteile einer Sache:**
Bestandteile einer Sache, die voneinander nicht getrennt werden können, ohne daß der eine oder der andere zerstört oder in seinem Wesen verändert wird (wesentliche Bestandteile), können nicht Gegenstand besonderer Rechte sein.

⁵ **§ 94 BGB Wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder Gebäudes:**
(1) Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude, sowie die Erzeugnisse des Grundstücks, solange sie mit dem Boden zusammenhängen. Samen wird mit dem Aussäen, eine Pflanze wird mit dem Einpflanzen wesentlicher Bestandteil des Grundstücks.
(2) Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören die zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen.

⁶ **§ 97 BGB Zubehör**
(1) Zubehör sind bewegliche Sachen, die, ohne Bestandteile der Hauptsache zu sein, dem wirtschaftlichen Zwecke der Hauptsache zu dienen bestimmt sind und zu ihr in einem dieser Bestimmung entsprechenden räumlichen Verhältnis stehen. Eine Sache ist nicht Zubehör, wenn sie im Verkehr nicht als Zubehör angesehen wird.
(2) Die vorübergehende Benutzung einer Sache für den wirtschaftlichen Zweck einer anderen begründet nicht die Zubehöreigenschaft. Die vorübergehende Trennung eines Zubehörstücks von der Hauptsache hebt die Zubehöreigenschaft nicht auf.

kuum) zur Kostengruppe 3.4 gehört. Allenfalls könnten Anschlußleitungen betroffen sein, sofern diese nicht der allgemeinen Gebäudeinstallation zuzuordnen sind.

Kostengruppe 3.3 - Zentrale Betriebstechnik

Hierzu gehören nach DIN 276 Teil 2 Ausgabe 1981 die Kosten für die Teile technischer Anlagen, die zum Betrieb der in Abschnitt 3.2 genannten Installationen erforderlich sind.

Es sind dies in der Regel Anlagenteile zur Erzeugung, Aufbereitung oder Umwandlung, z.B.

- bei zentraler Energieversorgung mit Wärme oder elektrischem Strom die Wärme- oder Stromerzeuger, Wärmetauscher und Pumpen, jeweils mit Schaltanlagen und Zubehör;
- bei zentral betriebenen Anlagen für Raumlufttechnik (RLT) die RLT-Bauelemente mit Schaltanlagen und Zubehör;
- bei privater Wasserversorgung die Vorrats- oder Sammelbehälter, Pumpen und Aufbereitungsanlagen, jeweils mit Zubehör;
- bei Abwasseranlagen, die nicht an das öffentliche Netz angeschlossen sind, die Sammelbehälter und Aufbereitungsanlagen mit Zubehör;
- bei Anlagen für Flüssigkeiten und Gase die zentralen Anlagenteile zu deren Betrieb;
- bei Anlagen für die Fernmeldetechnik Fernsprech-, Brandmelde- und Uhrenzentralen.

Außerdem gehören hierzu Aufzugs- und sonstige Förderanlagen sowie Abfallbeseitigungsanlagen.

Die Zugehörigkeit der Kosten zur Kostengruppe 3.3 richtet sich nach denselben Grundsätzen wie bei der Kostengruppe 3.2 (unter Beachtung der Fußnoten 4 und 5 der DIN 276 Teil 2). Bei der Medizin- und Labortechnik fallen Kosten der Kostengruppe 3.3 nur in seltenen Fällen an, da die Kosten der zentralen Einrichtungen medizintechnischer Anlagen grundsätzlich der Kostengruppe 3.4 zuzurechnen sind.

Kostengruppe 3.4 - Betriebliche Einbauten

Hierzu gehören nach DIN 276 Teil 2 Ausgabe 1981 die Kosten für alle mit dem Bauwerk fest verbundenen Einbauten, die seiner besonderen Zweckbestimmung dienen. Das sind auch Einbauten, die im Zusammenhang mit den Installationen und der Zentralen Betriebstechnik stehen und benutzt werden (siehe Kostengruppen 3.2 und 3.3 der DIN 276 Teil 2). Betriebliche Einbauten werden in Verbindung mit technischen Hilfsmitteln aufgestellt, angebracht oder befestigt.

Für die Abgrenzung gegenüber der Kostengruppe 4 - Gerät - ist maßgebend, daß sie wegen ihrer Beschaffenheit (z.B. Maße, Gewicht, Installationsanschlüsse und Befestigung) technische und/oder bauplanerische Maßnahmen erfordern, z.B. Anfertigen von Werkplänen oder statischen Berechnungen, Anschließen von Installationen, Einsatz von Hebezeugen.

Nachdem bei der Kostengruppe 3.4 ein Verweis auf das Zubehör fehlt, sind die Kosten für das Zubehör von betrieblichen Einbauten nicht der Kostengruppe 3.4 zuzuordnen. Mangels ander-

weiterer Erwähnung sind diese Kosten entweder den Kosten der Kostengruppe 4 (Gerät) zuzuordnen, sofern inhaltliche Übereinstimmungen vorliegen, oder sie sind nicht von der DIN 276 erfaßt.

Aus der beispielhaften Aufzählung von medizin- und labortechnischen Anlagen in § 72 HOAI ergibt sich, daß die Kosten dieser Anlagen nahezu ausschließlich in der Kostengruppe 3.4 - Betriebliche Einbauten - angesiedelt sind. Auch die Versorgungsanlagen für medizinische Gase sind, wie oben dargestellt, dieser Kostengruppe zuzuordnen und nicht den Kostengruppen 3.2 und 3.3.

Im einzelnen geht es beispielsweise um Kosten für folgende medizintechnische Anlagen und Einbauten, für die aufgrund ihrer Beschaffenheit bauplanerische Maßnahmen erforderlich sind:

- Einrichtungen zur Patientenüberwachung
- Anlagen zur Medienversorgung
- Sterilisationsanlagen; Einrichtungen für die Desinfektionstechnik
- Anlagen zur elektromedizinischen Diagnostik und Behandlung, u.a. ortsfeste Sonographieanlagen
- Anlagen zur Wärme-, Lichttherapie usw.
- ortsfeste EEG-Geräte
- ortsfeste EKG-Geräte
- Anlagen zur Funktionsdiagnostik
- Anatomieraumeinrichtungen
- Anästhesieeinrichtungen
- Nuklearmedizinische Anlagen
- Einrichtungen für radiologische Untersuchung und Behandlung
- Anlagen der Elektrochirurgie
- fest eingebautes Operationsmobiliar
- medizinische Leuchten z.B. OP-Leuchten, Untersuchungsleuchten, Wandversorgungseinheiten
- festeingebautes Stationsmobiliar
- Krankenzimmereinrichtungen, soweit aufgrund ihrer Beschaffenheit bauplanerische Maßnahmen erforderlich sind, z.B. in Intensivstationen
- Pathologieeinrichtungen

- Säuglingspflegeeinrichtungen
- Inkubatoren
- Verbrennungstoiletten
- Sanatorien-Einrichtungen, soweit aufgrund ihrer Beschaffenheit bauplanerische Maßnahmen erforderlich sind
- Fußsprüh- und Waschanlagen
- Einrichtungen zur Physikalischen Therapie, z.B. Massageduschen, ortsfeste Massageeinrichtungen, Unterwassermassage-Einrichtungen
- Einrichtungen der Behindertenhilfe
- Arztpraxiseinrichtungen, für die aufgrund ihrer Beschaffenheit bauplanerische Maßnahmen erforderlich sind
- Leichenhalleneinrichtung
- Laboreinrichtungen usw.

Eingeschlossen sind:

- Energieversorgung (Wasser, Abwasser, Heizung, Gase und Medien, elektrischer Strom, Fernmelde- und Schwachstromtechnik, Kälte, Lüftung) ab dem Anschlußpunkt der Versorgungsleitung
- Antriebs- und Steuerungstechnik der betrieblichen Einbauten
- Oberflächenbehandlung der betrieblichen Einbauten
- Hilfskonstruktionen, die ausschließlich den betrieblichen Einbauten dienen
- Erstausrüstung an Betriebsmitteln für die betrieblichen Einbauten
- Funktionsprüfung und Probetrieb der betrieblichen Einbauten
- Firmen-Werkstattzeichnungen und -Bestandspläne

Hinzu kommen die o.g. Kosten nach § 69 Abs. 4 i.V. mit § 10 Abs. 3 und 3 a HOAI (Eigenleistungen, Eigenlieferungen des Auftraggebers, mitverarbeitete Bausubstanz) und die Kosten nach § 69 Abs. 6 HOAI (technische Anlagen in Baukonstruktionen).

1.2.2 Nicht anrechenbare Kosten

Kostengruppen 3.1 und 5

Die Kosten der Kostengruppe 3.1 (Baukonstruktionen) und 5 (Außenanlagen) gehören bis auf die Ausnahmen, die sich aus § 69 Abs. 6 HOAI ergeben⁷, nicht zu den anrechenbaren Kosten, die dem Honorar für Leistungen bei der Medizin- und Labortechnik zugrunde zu legen sind.

Kostengruppen 6, 7 und Winterschutzvorkehrungen

Nach § 69 Abs. 5 HOAI gehören die Kosten für Winterschutzvorkehrungen und die Kosten der Kostengruppen 6 und 7 nach DIN 276 Teil 2 Ausgabe 1981 (Kosten für sonstige zusätzliche Maßnahmen und Baunebenkosten) nicht zu den anrechenbaren Kosten.

Kostengruppe 4 - Kosten des Gerätes

Hierzu gehören nach DIN 276 Teil 2 Ausgabe 1981 die Kosten für alle beweglichen oder zu befestigenden Sachen, die zur Ingebrauchnahme und zur allgemeinen Benutzung des Bauwerks erforderlich werden, soweit sie vom Bauherrn zu beschaffen sind und sofern sie nicht bereits in den Kostengruppen 3.2 bis 3.4 erfaßt sind.

Nachdem die in der Kostengruppe 4 erfaßten Geräte nicht der unmittelbaren Ver- und Entsorgung dienen und nicht den Bedarf an sonstigen Medien decken, nicht fest eingebaut sind und keiner individuellen Planung bedürfen, sind die entsprechenden Kosten **nicht** anrechenbar.⁸

In der Literatur werden zu den Kosten der Geräte zum Teil gegenteilige, unzutreffende Meinungen vertreten. So wird ohne weitere Begründung ausgeführt, die Kosten der Kostengruppen 4.4.3 (Wissenschaftliches Gerät), 4.4.4 (Medizinisches Gerät), 4.4.9 (Sonstiges Arbeitsgerät) und 4.9 (Sonstiges Gerät) seien den anrechenbaren Kosten der medizin- und labortechnischen Anlagen hinzuzurechnen.⁹ Ebenso wird die Auffassung vertreten, die Kosten der Geräte seien anrechenbar, wenn der Auftragnehmer dafür planerische oder überwachende Leistungen erbringe oder an der Beschaffung dieser Geräte mitwirke.¹⁰

Beiden Auffassungen ist nicht zu folgen. Zum einen findet sich weder ein Hinweis in den §§ 68 und 69 HOAI noch in der korrespondierenden DIN 276, daß lose (nicht mit dem Gebäude verbundene) Geräte Teil der Anlage sein sollen. Zum anderen ist der Bezug auf § 10 Abs. 5 Nr. 6 HOAI - wonach die Kosten der Kostengruppen 4 und 5.4 nicht anrechenbar sind, soweit der Auftragnehmer die entsprechenden Einrichtungen weder plant noch bei ihrer Beschaffung mitwirkt noch ihre Ausführung oder ihren Einbau überwacht - nach der Honorarsystematik des Teils IX der HOAI unzulässig. Hätte der Ordnungsgeber gewollt, daß sich die entsprechende Regelung auch auf die Vergütung von Leistungen bei der Technischen Ausrüstung erstrecken soll, hätte er in § 69 HOAI auf § 10 Abs. 5 Nr. 6 HOAI verweisen oder eine entsprechende Bestimmung in den Teil IX der HOAI aufnehmen müssen, wie er es in § 69 Abs. 4

⁷ siehe oben Abschnitt 1.2.; nach § 69 Abs. 6 HOAI können die Parteien in Fällen, in denen Teile der Technischen Ausrüstung in Baukonstruktionen (Kostengruppe 3.1) ausgeführt werden, vereinbaren, daß die Kosten dafür ganz oder teilweise den anrechenbaren Kosten der jeweiligen technischen Anlagen hinzugerechnet werden.

⁸ zutreffend Pott, Dahlhoff, Kniffka, Rath, HOAI-Kommentar, 8. Auflage, § 69 RandNr. 9

⁹ Schürmann in Hartmann: Die neue Honorarordnung für Architekten und Ingenieure, Teil 4, Kapitel 2 § 69 S. 15

¹⁰ Jochem, HOAI-Kommentar, 4. Auflage, § 69 RandNr. 3

(Verweisung auf § 10 Abs. 3 und 3 a HOAI) und in § 69 Abs. 5 und 6 HOAI getan hat. (Die Festlegungen in § 69 Abs. 5 und 6 HOAI, daß die Winterschutzvorkehrungen und die Kosten der Kostengruppe 6 und 7 nicht anrechenbar sind, entsprechen § 10 Abs. 5 Nrn. 10 und 12 HOAI.)

Daher ist davon auszugehen, daß die Kosten der Kostengruppe 4 bei den anrechenbaren Kosten zur Ermittlung des Honorars für Leistungen bei der Medizin- und Labortechnik **nicht** anzusetzen sind.

2. Hinweise zu Honorarvereinbarungen

2.1 Leistungen bei Geräten (Kostengruppe 4 nach DIN 276)

Die Unkenntnis der dargestellten gebührenrechtlichen Regelungen führt häufig zu unangemessenen Honoraren. So wird nicht selten vereinbart, Leistungen des Ingenieurs im Zusammenhang mit neu zu beschaffenden losen medizinischen Geräten, deren Kosten der Kostengruppe 4 nach DIN 276 zuzurechnen sind, nach Teil IX der HOAI zu honorieren und die Kosten der Kostengruppe 4 in voller Höhe den anrechenbaren Kosten zuzurechnen. Wie oben in Abschnitt 1.2.2 dargestellt ist, widerspricht dies der Honorarsystematik der HOAI. Zudem führt eine derartige Vereinbarung zu einem Honorar, das nicht mehr in angemessenem Verhältnis zur beauftragten Leistung steht. Wird der Ingenieur mit Leistungen für die Beschaffung neuer Geräte oder für die Umsetzung vorhandener Geräte beauftragt, richtet sich das Honorar nicht nach der HOAI. Es ist vielmehr **frei vereinbar**.

Würde man die Leistungen unzutreffend nach Teil IX der HOAI honorieren, würde der Ingenieur für die Beschaffung eines mobilen Ultraschallgerätes im Wert von beispielsweise 150.000 €, die er in wenigen Stunden bewältigen kann, das gleiche Honorar erhalten, das ein Ingenieur bekommt, der komplexe und aufwendige Leistungen für eine gleich teure individuell zu erstellende Lüftungsanlage mit geregelter Luftkühlung erbringt. Für den Kauf des Geräts müssen keinerlei planerische Leistungen erbracht werden. Soweit es sich um ein nur umzusetzendes Gerät handelt, müssen nicht einmal Leistungen für das Vorbereiten der Vergabe und das Mitwirken bei der Vergabe erbracht werden. Leistungen für eine Bauüberwachung im Sinne des § 73 Abs. 2 Nr. 8 HOAI fallen für das Besorgen und das Umsetzen des Gerätes ebenfalls nicht oder kaum an. Daraus folgt das krasse Mißverhältnis zwischen Leistung und vereinbartem Honorar. Das Honorar für die individuell geplante Lüftungsanlage im Wert von 150.000 € beträgt ca. 38.000 € brutto. Der Beschaffungsaufwand des Ingenieurs macht einen Bruchteil dieses Honorars aus.

Ein der tatsächlichen Leistung entsprechendes angemessenes Honorar kann für das Besorgen von Geräten erreicht werden, wenn die Parteien ein Pauschalhonorar nach einer Vorausschätzung des voraussichtlichen Zeitbedarfs auf der Grundlage der Stundensätze des § 6 HOAI und - je nach Vertragsgestaltung, ob der Ingenieur für die Eignung des Gerätes einzustehen hat oder nicht - einen entsprechenden Gewährleistungs- und Risikozuschlag vereinbaren.

2.2 Leistungen bei betrieblichen Einbauten (Kostengruppe 3.4 nach DIN 276)

Wie in Abschnitt 1.2.1 dargestellt ist, gehören die Kosten der betrieblichen Einbauten nach der Honorarsystematik des Teils IX der HOAI grundsätzlich zu den anrechenbaren Kosten bei der Ermittlung des Honorars für Leistungen der Medizin- und Labortechnik. Ähnlich wie beim medizinischen Gerät (Kostengruppe 4) gibt es aber betriebliche Einbauten der Medizin- und Labortechnik, die keiner Fachplanung im Sinne der HOAI bedürfen. Bei solchen technischen Einbauten handelt es sich um Planungen des Maschinenbaus im weitesten Sinn. Der Fachplaner für Medizin- und Labortechnik erbringt allenfalls marginale Planungsleistungen für die medizinischen, fest eingebauten Spezialgeräte. Sein Beitrag besteht im wesentlichen darin, Medienver- und Entsorgungseinrichtungen sowie die technischen Voraussetzungen für die zu betreibenden fest installierten medizinischen Geräte (Kostengruppe 3.4) zu planen.

Legt man die Definition der „Anlagen der Technischen Ausrüstung“ zugrunde,¹¹ ergibt sich für die hier in Rede stehenden speziellen Einbauten folgendes: Da § 69 Abs.1 HOAI auf die Kosten der Anlage als solcher abstellt, ist zu folgern, daß die Kosten der fest eingebauten serienmäßig hergestellten medizinischen Geräte nicht als Honorargrundlage für Leistungen bei der Medizin- und Labortechnik herangezogen werden können. Diese Geräte sind nicht individuell geplant. Sie dienen in der Regel zudem nicht der unmittelbaren Ver- und Entsorgung und decken nicht den Bedarf der Nutzer an Wärme, Kälte, Luft, Elektrizität, Wasser oder sonstigen Medien.¹²

Die Rechtsprechung hat sich mit dieser Frage nach unserer Kenntnis noch nicht befaßt. Wir halten die oben dargestellte Schlußfolgerung vor dem Hintergrund, daß die HOAI ein adäquates Verhältnis von Leistung und Vergütung sicherstellen soll, für sachgerecht. Zudem käme es, selbst wenn die Kosten der fest installierten Großgeräte den anrechenbaren Kosten zugerechnet werden müßten, nicht zu einer unzulässigen Unterschreitung der Mindestsätze der HOAI. Da die Großgeräte regelmäßig sehr hohe Kosten verursachen, übersteigen die anrechenbaren Kosten der Medizin- und Labortechnik bei Neu- und/oder Umbauten von Krankenhäusern in aller Regel den obersten Tafelwert des § 74 Abs. 1 HOAI¹³. Nach § 74 Abs. 2 HOAI gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 2 und 3 HOAI für das Honorar des Fachplaners für Technische Ausrüstung sinngemäß; das bedeutet, daß in Fällen, in denen die anrechenbaren Kosten den obersten Tafelwert des § 74 Abs. 1 HOAI von 3.834.689 € übersteigen, das Honorar frei vereinbart werden kann.

Das Kammergericht Berlin hat in seinem Urteil vom 23.05.2000 (BauR 2001, 126) zu einem vergleichbaren Sachverhalt (beim Honorar des Tragwerksplaners) folgendes ausgeführt:

„Die Regelung in § 65 Abs. 2, § 16 Abs. 3 HOAI besagt, daß in solchen Fällen die Vertragspartner nicht an das Preisrecht der HOAI gebunden sind, § 4 HOAI also nicht zur Anwendung kommt. Vielmehr sind die Parteien frei und jede Honorierungsmethode ist zulässig.

Ein Preisrecht, hier dasjenige der HOAI, stellt grundsätzlich einen Eingriff in die Vertragsfreiheit der Parteien dar, und zwar bezogen auf ihr freies Bestimmungsrecht zur Höhe des Honorars.

¹¹ siehe oben Abschnitt 1.1: Anlagen der Technischen Ausrüstung sind bauliche Anlagen, die auf einer individuellen Planung beruhen, aus Bauprodukten hergestellt sind und fest eingebaut sind und der unmittelbaren Ver- und Entsorgung dienen oder den Bedarf der Nutzer an Wärme, Kälte, Luft, Elektrizität, Wasser oder sonstigen Medien decken.

¹² ebenso Lischka, BauR 2001, 29 ff.

¹³ Der oberste Wert für anrechenbare Kosten liegt nach § 74 Abs. 1 HOAI bereits bei 3.834.689 €.

Soweit das Preisrecht also gilt, verstoßen die Parteien bei Über- oder Unterschreitung der vorgesehenen Sätze gegen ein gesetzliches Verbot, was nach § 4 HOAI die Unwirksamkeit der Vereinbarung nach sich zieht.

Gilt das Preisrecht, wie hier, nicht, kommt ein Verstoß dagegen nicht in Betracht.“

Vereinbart werden kann, wie bei den Geräten der Kostengruppe 4, ein Pauschalhonorar, das sich am vorausgeschätzten Zeitbedarf, am Risiko und an den Stundensätzen des § 6 HOAI orientiert.

Elektronische Bauabrechnung unter Verwendung digitaler Geländemodelle

Verfasser: Florian **Funke**
Manfred **Schmid**
Reinhard **Böllmann**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|---|-------|
| 1. Einleitung | 127 |
| 2. Das digitale Geländemodell | 127 |
| 2.1 Was ist ein digitales Geländemodell? | 127 |
| 2.2 Zwangslinien | 129 |
| 2.3 Auswertungen | 130 |
| 2.3.1 Geländeschnitte und Massenberechnungen aus Querprofilen | 131 |
| 2.3.2 Massenermittlungen über Prismen | 132 |
| 2.3.2.1 Massen zwischen zwei Geländestrukturen (GAEB-VB 22.114) | 132 |
| 2.3.2.2 Massen über einem Bezugshorizont (REB-VB 22.013) | 133 |
| 3. Mögliche Fehlerquellen und Gegenmaßnahmen | 134 |
| 3.1 Fehler, Toleranzen und Manipulationen | 134 |
| 3.1.1 Fehler bei der Datenerhebung | 135 |
| 3.1.2 Fehler bei der Datenbearbeitung | 135 |
| 3.1.2.1 Beispiel 1, Baugrube | 136 |
| 3.1.2.2 Beispiel 2, Aufschüttung | 137 |
| 3.2 Maßnahmen gegen Fehler und Manipulationen | 137 |
| 3.2.1 Das Feldbuch als Dokument | 138 |
| 3.2.2 Maßnahmen beim Maßnehmen | 139 |
| 3.2.3 Maßnahmen nach der Datenübergabe | 140 |

| | Seite |
|--|-------|
| 4. Vereinbarungen zur elektronischen Bauabrechnung | 141 |
| 4.1 Vereinbarung als Voraussetzung einer digitalen Abrechnung | 141 |
| 4.2 Übliche Vertragsbedingungen | 141 |
| 4.3 Technische Standards als Grundlage der Abrechnung | 142 |
| 5. Erfahrungen mit der digitalen Abrechnung, Empfehlungen | 144 |
| 5.1 Fehlen von Unterlagen | 144 |
| 5.2 Beispielhafte Liste notwendiger Unterlagen | 145 |
| 6. Zusammenfassung | 146 |
| Literaturverzeichnis | 146 |
| Anlagen | 147 |

1. Einleitung

Erdarbeiten werden zunehmend elektronisch abgerechnet. Gründe dafür sind der Einsatz digitaler Geräte in der Vermessungstechnik und die elektronische Darstellung und Bearbeitung in digitalen Geländemodellen.

Folge dieser Entwicklung ist, daß der Bauherr keine herkömmlichen Aufmaße mehr bekommt, die er mit Meterstab und Taschenrechner überprüfen kann. Ihm werden z.B. Zahlenkolonnen zur Verfügung gestellt, die z.B. aus Geländepunkten mit x-, y- und z-Koordinaten bestehen. Wir stellen immer häufiger fest, daß Bauherrn und die von ihnen beauftragten Architekten und Ingenieure die Mengenermittlungen nicht mehr prüfen können. Statt eine prüfbare Abrechnung nach § 14 Nr. 1 VOB/B zu fordern, nehmen sie die nicht prüfbaren Mengenangaben nach der Devise hin, „der Computer irrt nicht“. Das führt dazu, daß bei Erdbaumaßnahmen große Teile der Baurechnungen ungeprüft bezahlt werden.

Bei der elektronischen Bauabrechnung mit digitalen Geländemodellen gibt es aber, nicht anders als bei traditionellen Abrechnungen, zahlreiche Fehlerquellen und Manipulationsmöglichkeiten. Wir führen im folgenden aus, welche Vereinbarungen öffentliche Auftraggeber treffen sollten und welche Möglichkeiten der Prüfung sie haben, um Fehler zu vermeiden und Manipulationen zu unterbinden. Der Prüfungsverband ist darüber hinaus bereit, im Einzelfall fachkundige Unterstützung zu leisten.

2. Das digitale Geländemodell

2.1 Was ist ein digitales Geländemodell?

Bei jeder Gelände Vermessung wird ein angenähertes Abbild der tatsächlichen Geländeform gebildet. Einzelne Punkte werden nach Lage und Höhe gemessen und daraus Pläne entwickelt, indem man diese Einzelpunkte durch Linien verbindet (Lagepläne, Profilschnitte usw.). Die Genauigkeit des Abbilds hängt vom Abstand der Meßpunkte ab.

Was ist neu am digitalen Geländemodell?

Die Entwicklung der EDV in den beiden letzten Jahrzehnten hat die Arbeitsweise im wesentlichen aus zwei Gründen verändert:

- Zum einen ist durch die Entwicklung leistungsstarker CAD-Programme vielfach an die Stelle der zweidimensionalen „Pläne“ als üblicher Darstellung eines Objekts das dreidimensionale digitale „Modell“ getreten. Bearbeitete früher ein Planer voneinander getrennte Planzeichnungen (deren Zusammenhänge er während der gesamten Bearbeitung im Kopf haben mußte, wobei es in der Praxis zu Differenzen und Widersprüchen zwischen den Plänen kam), so bearbeitet er jetzt ein einziges zusammenhängendes digitales Abbild, ein virtuelles Bauwerk bzw. ein virtuelles Gelände. Die für Baustelle und Dokumentation weiterhin nötigen zweidimensionalen Pläne sind nur Auswertungen desselben digitalen Modells; Schnitte (insbesondere Geländeprofile) lassen sich hieraus an beliebigen Stellen konstruieren.

- Zum anderen ermöglichen moderne Meßverfahren, wie die Fotogrammetrie und die Tachymetrie, die Erfassung vieler Einzelpunkte mit wenig Aufwand. Elektronische Tachymeter peilen die einzumessenden Punkte an und messen in einem Arbeitsgang automatisch den Abstand zwischen dem Meßinstrument und dem angepeilten Punkt sowie die Winkel zwischen den angepeilten Punkten. Damit sind nicht nur das Spannen von Maßbändern im Gelände, das Ablesen am Theodoliten, Aufschreiben, Eintippen usw. entfallen. Die gespeicherten Meßdaten lassen sich unmittelbar digital weiterbearbeiten, und man kann damit z.B. die jeweiligen Koordinaten berechnen - je nach Gerät und Programm später im Büro oder noch an Ort und Stelle.

Beim digitalen Geländemodell (DGM) wird die Geländeoberfläche durch eine Vielzahl einzelner Punkte mit ihren Koordinaten beschrieben. Die Punkte sind durch geradlinige Verbindungen untereinander zu einem Netz vermascht. Die geläufigste Form des digitalen Geländemodells ist das Dreiecksnetz TIN (Triangulated Irregular Network = unregelmäßiges Dreiecksnetz). Die Geländeoberfläche wird näherungsweise als Zusammensetzung aus Dreiecksflächen beschrieben.



Bild 1: Digitales Geländemodell als Dreiecksnetz



Bild 2: Dasselbe Geländemodell in schattierter Darstellung

2.2 Zwangslinien

Durch Zwangslinien (siehe Bilder 3, 4 und 5) werden natürliche und künstliche Grenzlinien zwischen verschiedenen Flächen im Geländemodell dargestellt. Die äußere Begrenzung des abgebildeten Geländes, z.B. einer Aufschüttung, ist der „Umring“. Punkte, die außerhalb des Umrings liegen, werden nicht in die Modellberechnung einbezogen. Das Gegenstück zum „Umring“ ist der „Inring“. Die Punkte innerhalb des Inrings werden ebenfalls bei der Berechnung ausgeklammert. So werden z.B. Gebäude ausgespart, die sich innerhalb des zu bebauenden Geländes befinden. Umring und Inring haben die Form geschlossener Polygonzüge.

Bruchkanten sind Knicke im Geländeverlauf wie z.B. Böschungskanten, Stützmauern etc. Sie liegen nicht auf der geraden Verbindung benachbarter Punkte, sondern müssen für sich gemessen werden. Die Bruchkante begrenzt die Seitenlinie der anschließenden Dreiecke. Werden die Bruchkanten nicht als solche eingegeben, verbindet der Computer fälschlicherweise Geländepunkte durch Dreieckslinien über die Bruchkante hinweg, was in der optischen Darstellung als Querfaltung erscheint (Bild 3).

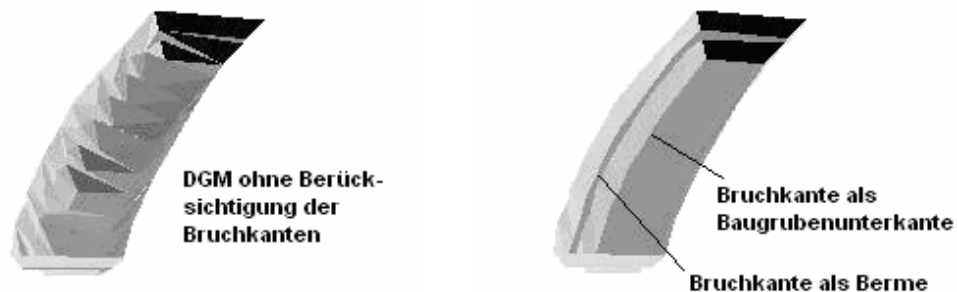


Bild 3: DGM einer Baugrube. Dieselben Koordinatenpunkte links ohne, rechts mit Eingabe der Bruchkanten (Blick von oben, aus technischen Gründen erscheint die Bodenfläche hier dunkler als die Seitenfläche). Ohne Kennzeichnung der Bruchkanten erkennt der Computer die Form der Grube nicht und berechnet die Mengen falsch.

Vorhandene Bruchkanten müssen bei der tachymetrischen Geländeaufnahme im Feldbuch und bei der Punktcodierung korrekt vermerkt werden, damit sie bei der anschließenden Modellerstellung berücksichtigt werden können. Bruchkanten können offene oder geschlossene Polygonzüge sein.

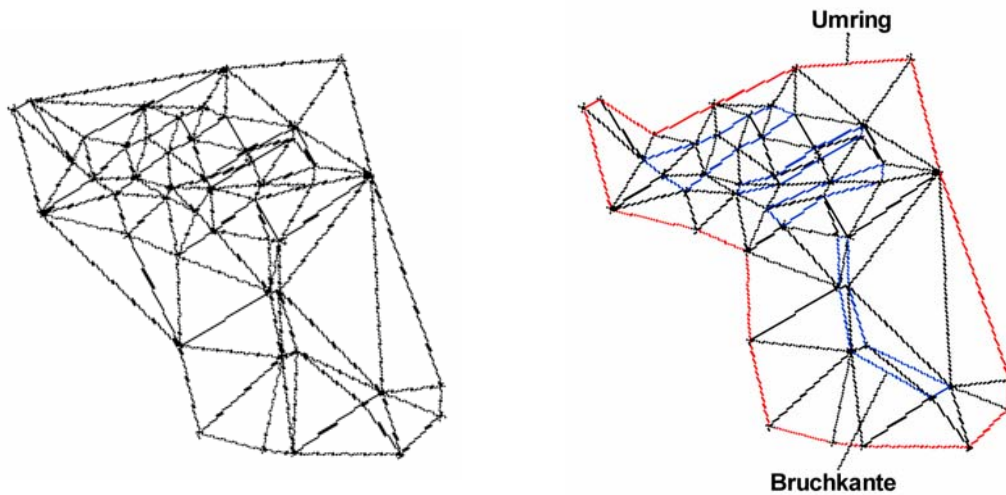


Bild 4: Dreiecksnetz aus Bild 1 im Grundriß, ohne und mit Berücksichtigung von Umring und Bruchkanten

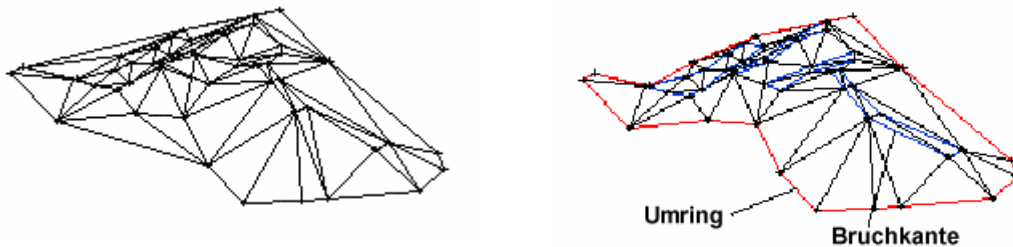


Bild 5: Isometrische Darstellung der Dreiecksnetze aus Bild 4

Nicht nur Geländeformen, sondern auch die Oberflächen von Baukörpern oder anderen großen Gegenständen lassen sich auf diese Weise vermessen und darstellen; man spricht insoweit verallgemeinernd auch vom „digitalen Flächenmodell“.

2.3 Auswertungen

Das digitale Flächenmodell erlaubt es, eine Vielzahl von Darstellungen und Auswertungen zu errechnen. Eine Geländeform kann durch Geländeschnitte, Höhenlinien und Querprofile abgebildet werden. Baugruben können konstruiert werden, um festzustellen, welche Aushubmengen bei vertragsgerechter Ausführung anfallen. Beim Geländeab- oder -auftrag können die Mengen nach verschiedenen Verfahren ermittelt werden.

2.3.1 Geländeschnitte und Massenberechnungen aus Querprofilen

Bei langgestreckten Baumaßnahmen mit trassierten Bauwerksachsen, z.B. bei Straßen und Dämmen, berechnet man die Massen traditionell anhand von Querprofilen. Die Querprofile werden entlang einer abgesteckten Achse an festgelegten Stationen aufgenommen. Für die Massenberechnung wird der Bereich zwischen den Profilen nach dem Verfahren von Elling (REB-VB 21.003) interpoliert.

Beim digitalen Geländemodell werden die gewünschten Profil- oder Geländeschnitte aus den gemessenen Einzelpunkten durch Interpolation gebildet. Die Schnitte können an beliebig vielen Stellen gelegt werden. Der Vorteil des DGMS gegenüber dem konventionellen Einmessen eines Profils ist ein geringerer Aufwand beim örtlichen Aufmessen, weil die Meßpunkte nicht an bestimmten Stellen angeordnet werden müssen. Der Nachteil ist eine geringere Kontrollmöglichkeit durch den Bauherrn, weil die Schnitte durch interne Rechengvorgänge an beliebiger Stelle gewonnen werden können.

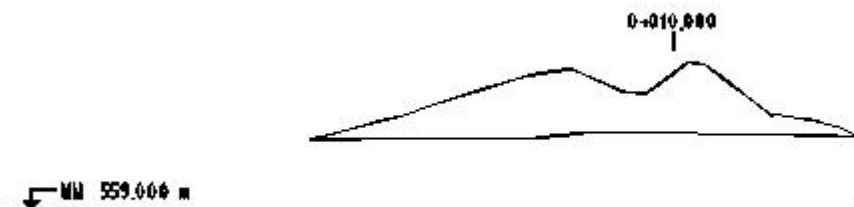


Bild 6: Längsschnitt durch das Modell von Bild 1

Querprofile können durch Begrenzungslinien (REB-VB 21.013) zusätzlich unterteilt werden. Die Begrenzungslinien trennen Bereiche unterschiedlicher Leistungen, z.B. Oberboden, Aushub, Felsabbau etc., und ermöglichen so eine nach Preispositionen getrennte Mengenermittlung (siehe Bild 7).

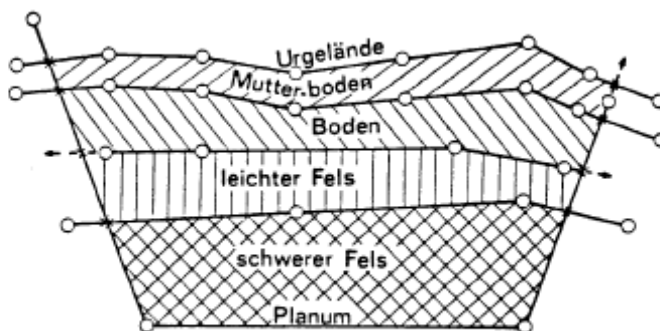


Bild 7: Massenberechnung im Querprofil zwischen Begrenzungslinien (aus REB-VB 21.013)

Der Bauherr kann mit Hilfe eines geeigneten Programms bei digitalen Geländeaufnahmen Querprofile selbst erzeugen und zum Vergleich die Mengen aus diesen Querprofilen ermitteln. Es spielt dann keine Rolle, ob die Baufirma ihre Mengen aus Querprofilen oder aus der Verschneidung zweier Geländeaufnahmen mittels der Prismenmethode (siehe folgender Abschnitt) ermittelt hat.

2.3.2 Massenermittlungen über Prismen

Für die Berechnung der Massen kompakter Erdbaukörper wie Baugruben, Deponieabdeckungen, Überschüttungen usw. ist die Massenermittlung aus Prismen häufig besser geeignet als die Massenermittlung über stationierte Querprofile. Das Gelände wird rechnerisch in Prismen zerlegt, die von den oberen Dreiecksseiten eines digitalen Geländemodells senkrecht bis auf eine vorher festgelegte Ebene (die Bezugsebene) reichen. Das Volumen jedes einzelnen Prismas lässt sich leicht berechnen; die Summe der Volumina ergibt den Rauminhalt des Erdkörpers über der Bezugsebene. Als Unterfläche der Prismen kann anstelle einer waagrechten Bezugsebene auch eine tiefer liegende Geländestructur festgelegt werden. Beide Verfahren werden für die Bauabrechnung angewandt.

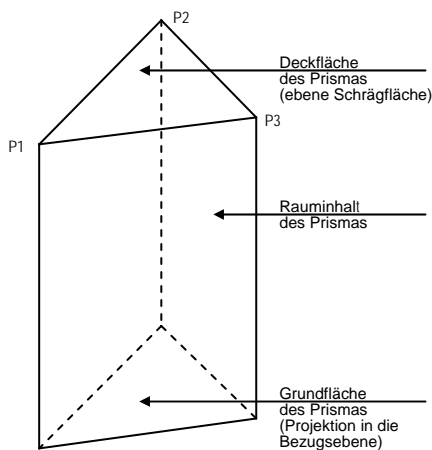


Bild 8: Prisma, das durch Projektion auf die Bezugsebene entsteht (aus REB-VB 22.013)

2.3.2.1 Massen zwischen zwei Geländestructuren (GAEB-VB 22.114)

Bei diesem Verfahren werden zwei Geländestructuren, z.B. das Urgelände und das fertige Gelände, miteinander „verschritten“. Es werden Dreiecksprismen gebildet, die senkrecht zwischen der einen und der anderen Geländeoberfläche stehen.

Da die gemessenen Punkte und Dreiecke beider Ebenen nur selten senkrecht übereinander liegen, müssen die entsprechenden Dreiecke auf der zweiten Fläche durch Interpolation konstruiert werden. Mit der Berechnung können sowohl Auftrags- als auch Abtragsmengen erfaßt werden. Je nachdem, ob die zweite Fläche höher oder tiefer liegt als die erste, erkennt das Computerprogramm, ob ein Auftrag oder Abtrag vorliegt.

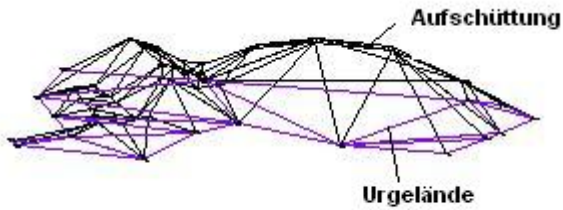


Bild 9: Darstellung der Dreiecksnetze Urgelände und Aufschüttung aus Bild 1

Die Auf- und Abtragsvolumina werden jeweils summiert und in einer Liste nach GAEB-VB 22.114 ausgewiesen.

| *** Mengen *** | | | |
|----------------|---------------------------|------------|---------|
| Position | Grundfläche | Oberfläche | Volumen |
| Auftrag | 432.328 | 497.097 | 668.393 |
| Abtrag | Kein Abtrag vorhanden | | |
| Identisch | Keine identischen Flächen | | |
| ----- | | | |
| Gesamt | 432.328 | 497.097 | 668.393 |

Bild 10: Zusammenstellung der Massen nach GAEB-VB 22.114 zur Aufschüttung aus Bild 1 (die Einheit ist jeweils m² oder m³, die Kommas sind programmbedingt als Punkte gedruckt)

2.3.2.2 Massen über einem Bezugshorizont (REB-VB 22.013)

Bei dieser Berechnungsmethode werden zweimal Prismen berechnet: vom Urgelände zum Bezugshorizont und vom bearbeiteten Gelände zum Bezugshorizont. Für jedes Modell werden die Rauminhalte der Prismen und deren Summen berechnet. Die Differenz aus der Summe der Rauminhalte ist die gesuchte Menge. Sicherzustellen ist, daß der Bezugshorizont der beiden Modelle identisch ist, da sonst fehlerhafte Mengenangaben entstehen.

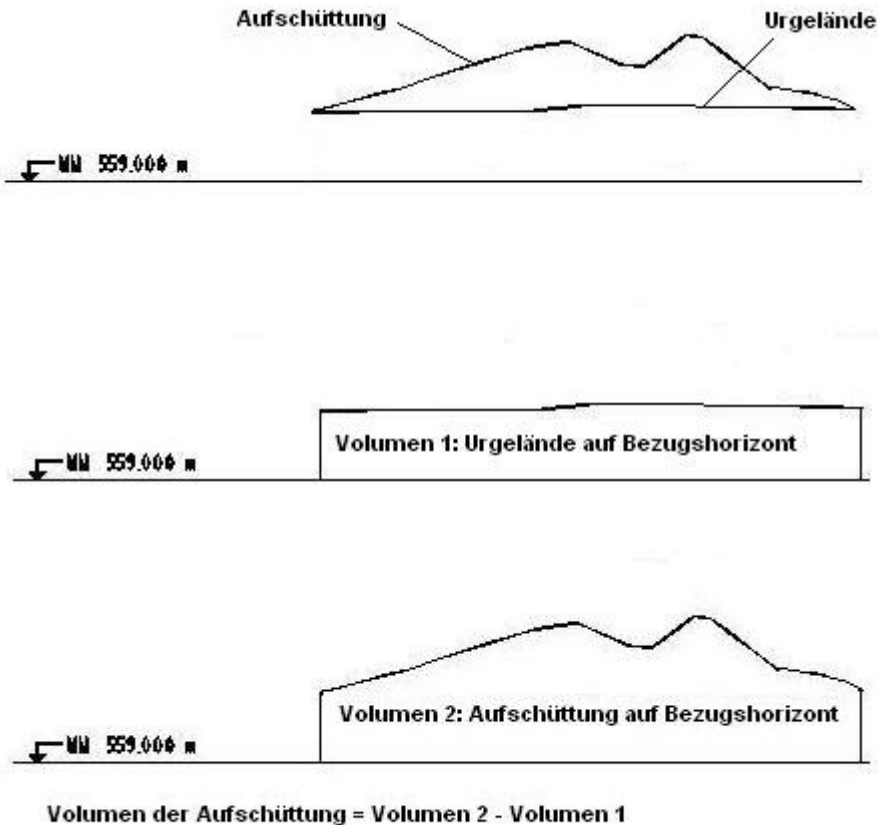


Bild 11: Massenermittlung gegen Bezugshorizont (Längsschnitt durch das Modell von Bild 1)

3. Mögliche Fehlerquellen und Gegenmaßnahmen

3.1 Fehler, Toleranzen und Manipulationen

Auch bei der elektronischen Bauabrechnung mittels digitaler Geländemodelle kann es zu einer Reihe von Fehlern kommen, z.B. zu falschen Eingaben und Meßfehlern. Aber auch Fehler des Rechenprogramms oder Manipulationen am Programm sind möglich.

Im übrigen sind auch bei fehlerfreier Tätigkeit geringe Abweichungen zwischen mehreren Messungen unvermeidlich, da das digitale Geländemodell mit seinen Dreiecken - wie jedes Geländeaufmaß - nur ein angenähertes Bild der Wirklichkeit wiedergibt.

Von Manipulation wird in diesem Zusammenhang gesprochen, wenn

- die Abweichungen auf gezielter Veränderung der Meßdaten beruhen und dadurch
- das Maß der unvermeidbaren zufälligen Abweichungen überschritten wird.

Manipulationen führen zu groben Fehlern und systematischen Abweichungen im Datenmaterial. Die Fehler können vor oder bei der elektronischen Bearbeitung zustande kommen.

Dazu einige Beispiele:

3.1.1 Fehler bei der Datenerhebung

Fehler können bereits bei der Vermessung von Geländeformen und Bauwerken auftreten:

- Fehler bei der Herstellung des Polygonzuges (z.B. schon bei der Übernahme der vom Vermessungsamt übergebenen Festpunktdaten)
- unzutreffende Stationsbestimmung des Tachymeters
- falsche Eingabe der Instrumentenhöhe
- Auswahl nicht repräsentativer Punkte (Vorsprünge, Vertiefungen), die ein unzutreffendes Bild des Objekts ergeben
- unkorrekte Festlegung der Geländehöhe (Meßlatte bzw. Prismenstab auf der Stiefelkappe vor einem Aushub, Einrammen in den Boden vor einer Aufschüttung)

Diese Fehlerquellen waren schon immer ein Grund, Feldaufmaße gemeinsam (Bauherr und Baufirma) zu machen.

Die technische Entwicklung der Meßinstrumente zu Meß-Computern läßt einen vollständigen Datenfluß von der Erfassung bis zur Abrechnung zu. Damit werden einerseits Fehlerquellen reduziert, die sonst bei der Neueingabe der Werte in den Rechner auftreten könnten, andererseits werden neue Manipulationsmöglichkeiten eröffnet:

Die Meßgeräte enthalten Mikroprozessoren, um die Meßwerte sofort weiter bearbeiten zu können. Frei programmierbare Softwaremodule ermöglichen es, in diese Rechenvorgänge steuernd einzugreifen, ohne daß dies von außen erkennbar ist. Es wäre z.B. möglich, auf diese Weise die Instrumentenhöhe oder die Höhe des Prismenstabes über dem Objektpunkt (der Vermesser nennt dies Tafelhöhe) höher oder tiefer zu speichern als sie gemessen wurde, um dadurch das abzurechnende Abtrags- oder Auftragsvolumen zu vergrößern.

Eine Abwehr derartiger Manipulationen ist weder durch bloße Teilnahme am gemeinsamen Aufmaß noch durch nachträgliche Prüfungen möglich. Hierzu sind Kontrollen am Gerät vor dem Aufmaßtermin und eigene Kontrollmessungen erforderlich. Wir gehen darauf in Abschnitt 3.2 ein.

3.1.2 Fehler bei der Datenbearbeitung

Auch bei der elektronischen Bearbeitung der gemessenen Punkte sind Fehler möglich. Dazu gehören unter anderem:

- Eingabe eines anderen als des gemessenen Punktes,
- doppelte Punkteingaben (Eingabe desselben Punktes unter mehreren Bezeichnungen),

- Eingabe mehrerer Punkte mit der gleichen Punktnummer (z.B. wenn bei der Messung des Planums wieder die gleichen Punktnummern vergeben werden wie bei der Messung des Urgeländes),
- Eingabe eines Punktes mit der Höhe 0. Die Tiefe des Prismas reicht dann bis zur festgelegten Nullhöhe.
- Die Geländemodelle durchdringen sich nicht (vgl. das folgende Beispiel 2).
- Bruchkanten werden nicht eingegeben.
- In die Berechnung werden konstruierte oder erfundene Punkte einbezogen (z.B. Geländepunkte nach Abtrag, indem vom gemessenen Urgelände eine willkürliche Höhe, z.B. 30 cm, abgezogen wird).

Diese Fehler lassen sich bei einer nachträglichen Kontrolle aufdecken. Wir zeigen dazu zwei Beispiele:

3.1.2.1 Beispiel 1, Baugrube

Bei der Abrechnung einer Baugrube wurde in das Modell der Baugrube ein Punkt des Urgeländes übernommen. Das digitale Modell bildet in der Baugrube eine Pyramide ab, wie die graphische Darstellung zeigt (Bild 12). Das Raummaß der Pyramide fehlt bei der Aushubmenge. Der Fehler ist zugunsten der Baufirma zu korrigieren. Es wäre andererseits möglich, einzelne Punkte der Baugrube tiefer (z.B. mit der Höhe 0) einzugeben, um so das Abrechnungsvolumen zu vergrößern. Bei einer nur stichprobenweisen Kontrolle der Koordinatenpunkte ohne die graphische Darstellung wird der Fehler nicht erkannt.

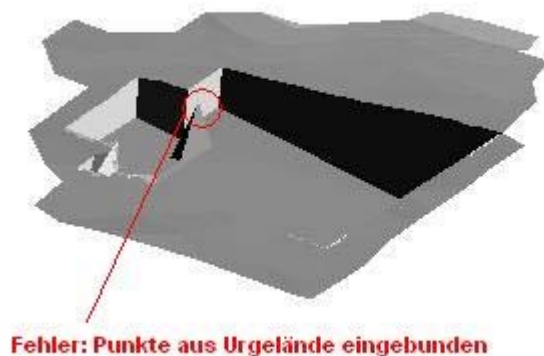


Bild 12: Fehler beim Modell einer Baugrube

3.1.2.2 Beispiel 2, Aufschüttung

Bei einer Baumaßnahme war das Gelände in drei Bauzuständen festzuhalten: vor Humusabtrag, nach Humusabtrag und nach Wiederauftrag mit Überschüttung eines Wasserbehälters.

Tatsächlich gemessen wurden nur das Urgelände vor und die hügelartige Überschüttung nach der Baumaßnahme. Der Rest wurde konstruiert: Das Planum nach dem Abtrag wurde festgelegt, indem vom gemessenen Urgelände 30 cm Höhe abgezogen wurden.

Die grafische Darstellung der Mengenermittlung zeigt eine Überschüttung, die in Teilbereichen über dem um 30 cm vertieften Gelände „schwebt“. Die Aufschüttung des Geländes wurde irrtümlich nicht vom freigelegten Planum, sondern vom Urgelände ab „aufgemessen“. Die Grafik hat den Fehler aufgedeckt (im konkreten Fall wurde der Mengenfehler durch andere Berechnungsfehler annähernd ausgeglichen). Umgekehrt kann es durch Schichtverwechslung zu einem erheblichen Nachteil für den Bauherrn kommen, wenn eine Baugrube ganz oder teilweise ab dem Urgelände gerechnet wird, statt vertragsgerecht nach Humusabtrag ab dem freigelegten Planum.

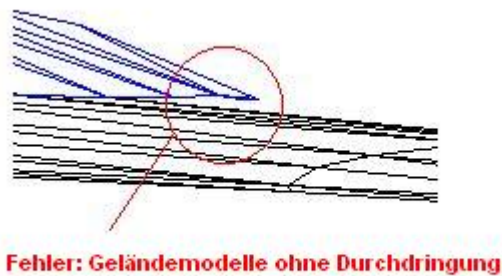


Bild 13: Fehlende Verschneidung der Geländemodelle

3.2 Maßnahmen gegen Fehler und Manipulationen

Die beiden Beispiele verdeutlichen, daß die EDV nicht generell vor Fehlern schützt. In unseren Beispielen wurden die Fehler durch die graphische Darstellung aufgedeckt, die aus den übergebenen Abrechnungslisten im Zuge einer Prüfung nicht, jedenfalls nur sehr schwer zu erkennen gewesen wären. Solche Fehler können auch bewußt eingebaut werden.

Die Bauleitung hat es in der Hand, diese Fehler zu verhindern durch

- eine zuverlässige Meßanordnung, d.h. eine Meßanordnung, die Redundanzen enthält,
- Teilnahme an den Messungen (gemeinsames Aufmaß),
- eigene, stichprobenweise und einfache Kontrollmessungen,
- Dokumentation der Meßergebnisse durch Übergabe der Feldbuchdaten.

Nachfolgend erläutern wir diese Hinweise genauer.

3.2.1 Das Feldbuch als Dokument

Traditionell hat das Feldbuch die Form einer Skizze, die im Gelände erstellt wird. Im Feldbuch trägt der Vermesser wesentliche Punkte der Geländeaufnahme (Fest-, Polygon- und Tachymeterpunkte) und Linieninformationen (Bruchkanten, Umring etc.) ein, um anhand dieser Informationen die gemessenen Einzelpunkte zu einem Modell zu verbinden. In den letzten Jahren hat sich das „elektronische Feldbuch“ eingebürgert: Bei den modernen elektronischen Tachymetern werden die Meßergebnisse gespeichert und sofort als Böschungskante, Baum, Straßenbordstein etc. gekennzeichnet („codiert“) und anschließend in ein CAD-Programm zur Weiterverarbeitung übertragen. Da beginnt die eigentliche Planerstellung: Punkte mit gleicher Codierung werden durch Linien verbunden und ergeben dann beispielsweise den Verlauf von Böschungs- oder Bordsteinkanten.

Die Weiterentwicklung des elektronischen Feldbuchs ist das „grafische Feldbuch“. So bezeichnet man den mobilen Kleinrechner („Handheld-PC“), über den der Tachymeter gesteuert wird. Er erfaßt nicht nur die notwendigen Geometrieinformationen und Sachdaten, sondern erzeugt daraus schon eine dreidimensionale Zeichnungsdatei. Gemessene Punkte werden sofort am Display dargestellt, und der Vermesser kann vorhandene Bruchkanten vor Ort eintragen. So lassen sich die Meßergebnisse schon während der Geländeaufnahme optisch darstellen und auf Stimmigkeit überprüfen. Eine gesonderte Übernahme von Punktdateien (elektronisches Feldbuch) in eine Zeichnungsdatei entfällt; aus der vom graphischen Feldbuch erzeugten Zeichnungsdatei können durch Vermaschung die digitalen Geländemodelle gebildet werden.

Unabhängig davon, in welcher Form das Feldbuch geführt wird, sollte sofort nach der Messung eine Kopie der Dateien an den Auftraggeber übergeben werden. Sie sollte alle drei notwendigen Informationen enthalten: die Punkte, die Codierung und das Protokoll des Meßvorgangs.

| Pkt-Nummer | Y-Wert | X-Wert | Z-Wert | Code |
|-------------------|---------------|---------------|---------------|-------------|
| 1208-1017 | 4992.693 | 5010.124 | 499.508 | 40 |
| 1208-1016 | 4992.612 | 5010.003 | 499.542 | 41 |
| 1208-1015 | 4991.394 | 5007.843 | 499.549 | 41 |
| 1208-1014 | 4991.313 | 5007.721 | 499.624 | 40 |
| 1208-1013 | 4986.544 | 5010.429 | 499.818 | 40 |
| 1208-1012 | 4983.677 | 5008.930 | 499.753 | 30 |

Bild 14: Beispiel eines Feldbuchauszugs mit Punktdatei (asc.-Datei). Die Punkte sind mit Nummern bezeichnet, mit Koordinaten lokalisiert und mit Codes - z.B. als Straßenrand oder Böschungskante - charakterisiert.

| Pkt-CODE | LAYERNAME | SYMBOL |
|----------|-------------------------|----------|
| 40; | G_GEBAEUDE__P; | SYMB6010 |
| 41; | G_GEB_EINGANG__P; | SYMB6042 |
| 30; | G_ZAUN__P; | SYMB6010 |
| 180; | G_KANAL_D__P; | SYMB6180 |
| 166; | G_WLTG_OFH__P; | SYMB6166 |
| 160; | G_WLTG_SSCH__P; | |
| 330; | G_BEL_BITUMEN__P; | SYMB6010 |
| 53; | G_EINF_G_ZWEIZEILER__P; | SYMB6010 |
| 900; | G_GRENZE__P; | SYMB6900 |
| 7; | G_PP__P; | SYMB6007 |
| 1; | G_STDPKT__P; | SYMB6001 |

Bild 15: Beispiel desselben Feldbuchauszugs mit Entschlüsselung der verwendeten Codes (cod.-Datei). Erst dieser Schlüssel ermöglicht es, die Bedeutung der angegebenen Einzelpunkte nachzuvollziehen.

3.2.2 Maßnahmen beim Maßnehmen

Die Teilnahme am gemeinsamen Aufmaß gehört zu den Leistungen der Objektüberwachung. Da die digitale Vermessung und Abrechnung dazu dienen, den Aufwand für Erstellen und Prüfen des Aufmaßes zu reduzieren, sollte es kein Problem sein, die Leistung des Bauleiters an die geänderte Arbeitsweise beim Aufmessen anzupassen. Auf folgendes wäre bei der Teilnahme an den gemeinsamen Aufmaßen zu achten:

Vor der Aufnahme des Geländes müssen die Sensordaten bereinigt sein, d.h. die Meßergebnisse dürfen nicht durch vorab gespeicherte Formeln umgerechnet und dadurch verfälscht werden können. Daß die notwendigen Schritte hierzu unternommen worden sind, wird kontrolliert, indem man mehrere bekannte Festpunkte aufnimmt. Die gemessenen örtlichen Koordinaten dieser Kontrollpunkte lassen sich in Landeskoordinaten umrechnen. Sie müssen mit den bekannten Landeskoordinaten der Festpunkte übereinstimmen.

Sodann ist für eine zuverlässige Meßanordnung zu sorgen. Eine Meßanordnung muß Redundanzen hinsichtlich der Koordinaten (insbesondere der Höhen) enthalten, um eine unabhängige Überprüfung zu ermöglichen.

Mögliche Bruchkanten sind bereits bei der tachymetrischen Geländeaufnahme im Feldbuch und bei der Punktcodierung zu vermerken, damit sie bei der anschließenden Modellerstellung korrekt berücksichtigt werden können.

Bei den gemeinsamen Aufmaßterminen sind mehrere Punkte einer Vermessung gemeinsam abzulesen. So könnte z.B. jeder 100. oder 500. Punkt (abhängig von der Gesamtpunktzahl) der Vermessung gemeinsam abgelesen und im Feldbuch als gemeinsames Aufmaß vermerkt werden.

Damit eine Geländeaufnahme die Qualität eines gemeinsamen Aufmaßes für die Abrechnung hat, müssen die Meßprotokolle unmittelbar nach der Geländeaufnahme dem Auftraggeber auf Datenträger übergeben werden.

Unabhängig davon ist dem Bauherrn anzuraten, in geeigneten Fällen selbst Kontrollmessungen zeitnah durchzuführen. Stichprobenweise sollten einzelne wichtige Punkte mit eigenen einfachen Geräten (z.B. mit Bandmaß und mit Nivelliergerät) gemessen und einfache Kontrollmessungen während der Meß- und Bauarbeiten durchgeführt werden. Nur zusätzliche Kontrollmessungen von Auftraggeberseite bieten letztlich Gewähr, daß die übergebenen Zahlen der Realität entsprechen (ebenso wie bei der Straßenherstellung nur Bohrkernentnahmen Klarheit über die Qualität der Bauausführung geben). Sollten sich größere Differenzen zwischen der Vermessung des Auftragnehmers und den Kontrollmessungen des Bauherrn ergeben, müssen diese aufgeklärt und die Punkte gemeinsam erneut gemessen werden, gegebenenfalls mit den Gerätschaften des Bauherrn.

Wegen der geschilderten Schwierigkeiten läge es nahe, daß der Bauherr durch ein unabhängiges Vermessungsbüro Meßurkunden erstellen läßt und diese dem Auftragnehmer aushändigt. Dies sollte allerdings auf Sonderfälle beschränkt bleiben, da es mit zusätzlichen Kosten für den Bauherrn verbunden ist, im Vertrag mit der Baufirma geregelt werden müßte (Verbindlichkeit und Vorgehensweise bei Differenzen) und vom System der VOB abweicht: Grundsätzlich ist es Sache des Auftragnehmers, seine Leistung prüfbar nachzuweisen. Er ist verpflichtet, die gemeinsamen Feststellungen rechtzeitig zu beantragen und prüfbare Aufmaße zu erstellen.

Der Bauleiter des Auftraggebers darf nicht abwarten, bis gemeinsame Feststellungen aufgrund des Baufortschritts nicht mehr möglich sind. Aufgabe des Auftraggebers ist es, sich vom Bauleiter regelmäßig informieren und die Daten übergeben zu lassen.

3.2.3 Maßnahmen nach der Datenübergabe

Technische Voraussetzung für eine Prüfung der digitalen Abrechnung ist, daß die Datenpunkte in digitaler Form übergeben werden. Durch stichprobenartige Kontrollen (Vergleich der übergebenen mit den selbst gemessenen Daten) ist sicherzustellen, daß die übergebenen Meßdaten mit denen übereinstimmen, die während der Messung entstanden sind.

Bei der Rechnungsprüfung sind Prüfberechnungen für die aus den Koordinaten abgeleiteten Größen - z.B. für die Flächen und Volumina - durchzuführen. Die vom Auftragnehmer und vom Bauherrn getrennt voneinander berechneten Werte dürfen nur um einen im Rahmen von Meßtoleranzen liegenden Betrag voneinander abweichen. Bei Abweichungen außerhalb des Toleranzrahmens sind die zweifelhaften Punkte gemeinsam nachzumessen.

Detaillierte Empfehlungen zur Rechnungsprüfung bei der elektronischen Abrechnung enthalten die Richtlinien des Vergabehandbuchs Bayern und des HIV-Kom und HAV-Kom. Sie sind für Straßen- und Hochbau unterschiedlich, da sie auf den beiden Vergabehandbüchern des Bundes beruhen - Handbuch für die Vergabe und Ausführung von Bauleistungen im Straßen- und Brückenbau (HVA B-StB) einerseits, Vergabehandbuch für die Durchführung von Bauaufgaben des Bundes im Zuständigkeitsbereich der Finanzbauverwaltungen (VHB) andererseits. Dieser Darstellung sind sie in Auszügen beigelegt als

- Anlage 1 Abrechnung mit DV-Anlagen, Abschnitt 3.3 aus Teil 3 - Richtlinien für das Abwickeln der Verträge - des HVA B-STB und
- Anlage 2 Richtlinien zur Anwendung der Datenverarbeitung im Bauvertragswesen (Ri DV) aus dem VHB (aus Abschnitt V, sonstige Richtlinien und Hinweise für die Finanzbauverwaltungen).

4. Vereinbarungen zur elektronischen Bauabrechnung

4.1 Vereinbarung als Voraussetzung einer digitalen Abrechnung

Rechtliche Voraussetzung für die digitale Abrechnung von Bauleistungen ist, daß sie vertraglich vereinbart wurde. Diese Selbstverständlichkeit wird erfahrungsgemäß häufig nicht beachtet.

„Der Auftragnehmer ist verpflichtet, seine Leistungen prüfbar abzurechnen“ (§ 14 VOB/B). Es ist Sache des Auftraggebers, schon bei der Ausschreibung zu regeln, auf welcher Grundlage abgerechnet wird, d.h. ob und unter welchen Voraussetzungen eine digitale Abrechnung zugelassen wird. Die konventionelle (manuelle) Abrechnung sollte weiterhin zugelassen werden, um kleinere Firmen nicht zu benachteiligen (soweit sie noch nicht über entsprechende Vermessungsgerätschaften und Abrechnungssoftware verfügen). Sagt die Ausschreibung darüber nichts aus, darf der Bieter und spätere Auftragnehmer nicht davon ausgehen, daß der Auftraggeber eine digitale Abrechnung prüfen kann.

Die Prüfung der Firmenrechnungen, die Teilnahme am gemeinsamen Aufmaß und die Prüfung der Aufmäße, seien sie konventionell oder digital erstellt, sind Grundleistungen der örtlichen Bauüberwachung (§ 57 HOAI) und der Objektüberwachung (§ 15 Abs. 2 Nr. 8 HOAI).

In der Regel wird mit der Ausschreibung und der örtlichen Bauüberwachung bzw. der Objektüberwachung dasselbe Büro beauftragt. In diesen Fällen darf es bei korrekter Vertragserfüllung nicht dazu kommen, daß der Ingenieur sich außerstande erklärt, die digitale Abrechnung des Auftragnehmers zu prüfen. Es ist seine Sache, in den von ihm erarbeiteten Verdingungsunterlagen das digitale Aufmaß in Abstimmung mit dem Bauherrn gegebenenfalls auszuschließen und bei der Rechnungsprüfung Rechnungen zurückzuweisen, die die vorgegebene Bedingung nicht erfüllen. Ein Problem kann allerdings entstehen, wenn der Auftraggeber ohne Rücksprache mit dem Ingenieur den Verdingungsunterlagen Zusätzliche Vertragsbedingungen beilegt, die das digitale Aufmaß zulassen. Das sollte unterbleiben.

4.2 Übliche Vertragsbedingungen

Wer seinen Ausschreibungen das Vergabehandbuch Bayern, das HAV-KOM oder das HIV-KOM zugrunde legt, kann auf einheitliche Muster zurückgreifen, die auf die erwähnten Handbücher des Bundes zurückgehen.

- Für Straßen- und Brückenbauarbeiten sind Regelungen zur Bauabrechnung mit DV-Anlagen in den Einheitlichen Zusätzlichen Vertragsbedingungen, Ergänzung für den Straßen- und Brückenbau (ZVB/E-StB), unter Nr. 115 enthalten (siehe Anlage 3).
- Für Hochbaumaßnahmen empfiehlt sich die Verwendung des Musters 243 „Ergänzung der Einheitlichen Verdingungsmuster - Anwendung der Datenverarbeitung“ (EVM-Erg DV - siehe Anlage 4 - im Vergabehandbuch Bayern Muster 2430).

Beide ZVB-Muster enthalten etwas unterschiedliche Regelungen zur Abrechnung nach § 14 VOB/B. Inhaltlich stimmen sie darin überein, daß

- die verwendeten Datenformate und Programme bestimmten Standards entsprechen müssen (auf diese gehen wir im folgenden Abschnitt ein),
- die Daten in digitaler Form auf Datenträger zu übergeben sind und
- vor den ersten Aufmaßen im Detail geklärt und schriftlich vereinbart werden muß, welche Leistungen nach welchen Verfahren abgerechnet werden.

Für die Abrechnungsvereinbarung, die als Vorbereitung oder erster Schritt der gemeinsamen Leistungsfeststellung („gemeinsames Aufmaß“) zu verstehen ist, enthalten die Richtlinien des HVA B-StB ein Muster „Vereinbarung zur Bauabrechnung“ (Anlage 5). Im Hinblick auf die unterschiedlichen technischen Möglichkeiten der Firmen wurde offenbar davon abgesehen, schon ins Leistungsverzeichnis detaillierte Abrechnungsvereinbarungen aufzunehmen. Wir halten diese Regelung aufgrund der technischen Entwicklung für überholt. Der Auftraggeber sollte schon in der Ausschreibung seine Anforderungen an die elektronischen Abrechnungsverfahren festlegen. Das Vereinbarungsmuster kann dafür als Anhaltspunkt dienen.

In einem wesentlichen Punkt weichen die oben beschriebenen Vertragsbedingungen voneinander ab. Die allgemeine Regelung (Muster 243 und 2430) verlangt: *„Die Abrechnung ist so aufzustellen, daß sie sowohl mit DV als auch manuell geprüft werden kann.“* Die Ergänzung für den Straßen- und Brückenbau (ZVB/E-StB) läßt dagegen die alleinige digitale Abrechnung zu. Wer digitale Abrechnungen nicht prüfen kann, sollte die digitale Form der Abrechnung ausdrücklich in den vorrangigen Besonderen Vertragsbedingungen ausschließen.

4.3 Technische Standards als Grundlage der Abrechnung

Die Anwendung der EDV im Baubereich setzt voraus, daß die verschiedenen Beteiligten gemeinsame Standards vereinbaren und einhalten, so daß die übergebenen Daten vom Computer stets in gleicher Weise verstanden und nach den festgelegten Formeln bearbeitet werden: Bei gleichen Ausgangsdaten muß das gleiche Ergebnis herauskommen, jedenfalls im Rahmen einer festgelegten Toleranzgrenze.

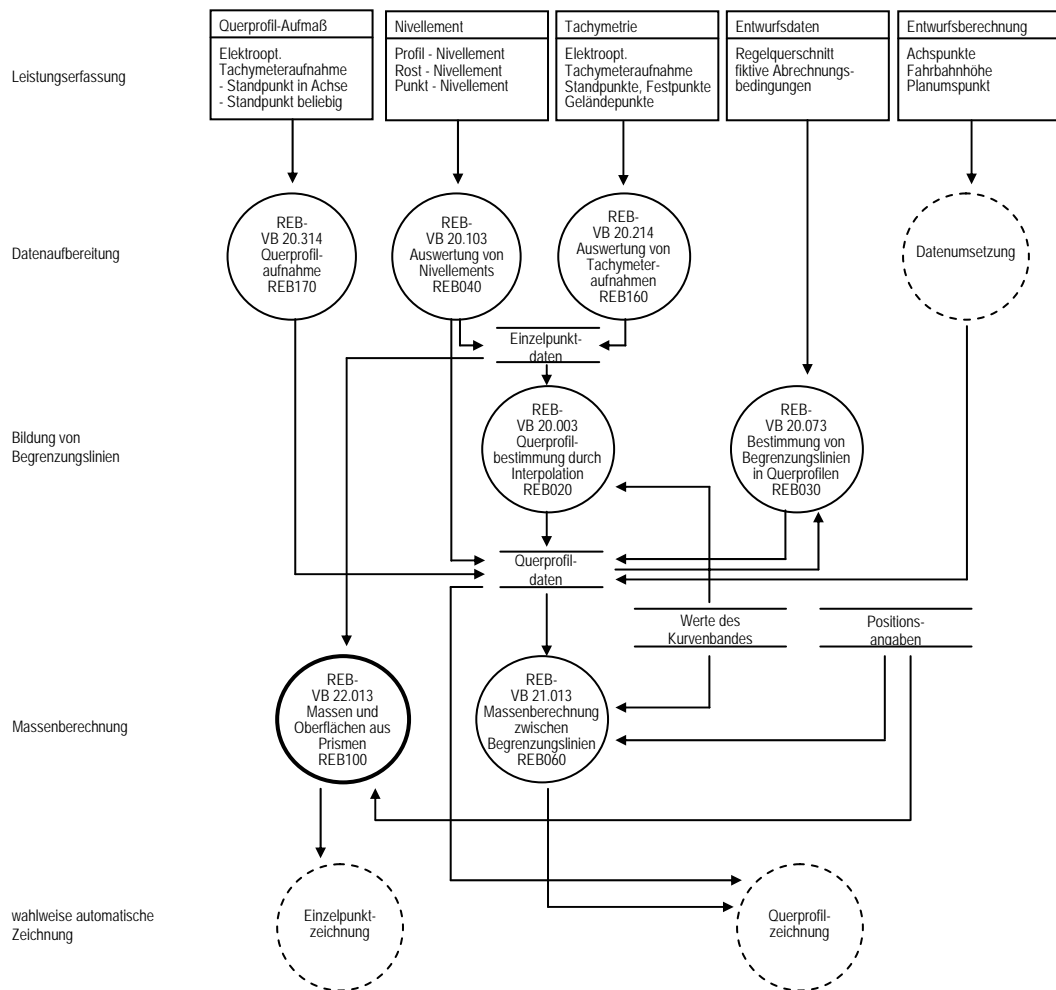


Bild 16: Verfahrensbeschreibung zur Querprofilbestimmung durch Interpolation nach REB-VB 20.003 als Ablaufdiagramm dargestellt

Dieser Standardisierung dienen Verfahrensbeschreibungen, die erstmals 1979 von der Forschungsgesellschaft für Straßen- und Verkehrswesen (FGSV) der Bundesanstalt für Straßenwesen (BASt)¹ eingeführt wurden: Die „Sammlung der Regelungen für die elektronische Bauabrechnung“ (Sammlung REB) enthält unter anderem Allgemeine Bedingungen (REB-Allg.) und Verfahrensbeschreibungen (REB-VB). Diese Regelungen wurden ergänzt und weiterentwickelt durch die Verfahrensbeschreibungen des „Gemeinsamen Ausschusses Elektronik im Bauwesen“ (GAEB-VB)². Folgende Verfahrensbeschreibungen sind insbesondere auch für Kommunen von praktischer Bedeutung:

¹ Die BASt ist ein technisch-wissenschaftliches Institut des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung (BMVBS). Sie unterstützt das Ministerium in technischen Fragen und wirkt bei der Ausarbeitung von Vorschriften und Normen mit.

² Der Gemeinsame Ausschuss Elektronik im Bauwesen (GAEB) setzt sich aus Vertretern der öffentlichen und privaten Bauherren, der Architekten und Ingenieure und der Bauwirtschaft zusammen und arbeitet für die Rationalisierung des Bauwesens durch Datenverarbeitung. Er definiert unter anderem einheitliche Schnittstellen und Standards für Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung (AVA).

| Verfahrensbeschreibung | Inhalt |
|---------------------------------|--|
| GAEB-VB 20.404 | Erstellung Digitales Geländemodell: Automatische Dreiecksvermaschung als Delauney-Triangulation |
| GAEB-VB 22.114 | Mengen aus dem DGM: Ermittlung von Rauminhalten und Flächen aus Horizonten |
| REB-VB 22.013 | Mengen aus dem DGM: Ermittlung von Rauminhalten aus Prismen |
| GAEB-DA 81-86, 11 REB 23.003 | Mengen aus dem CAD-Lageplan: Mengenermittlung von Flächen-, Längen- und Stückpositionen mit Zuordnung zu LV-Positionen und Übergabe zum Aufmaß |
| REB-VB 21.013 | Querprofile: Erzeugung von Begrenzungslinien |
| REB-VB 21.003 | Querprofile: Mengenermittlung über Querschnittsflächen nach Elling |
| REB-VB 21.013 | Querprofile: Mengenermittlung aus Begrenzungslinien |
| REB-VB 21.033 | Querprofile: Oberflächenberechnung aus Querprofilen nach Elling |
| REB-VB 21.023 | Querprofile: Oberflächenberechnung aus Querprofilen aus Begrenzungslinien |

Diese Regelungen liegen auch den Vergabehandbüchern zugrunde, d.h. den oben in Abschnitt 4.2 dargestellten Vertragsbedingungen und den Handhabungsrichtlinien hierzu. Die gewünschte Regelung ist jeweils zu vereinbaren. Der Auftraggeber und sein Bauleiter haben es also in der Hand, keine Zahlungen ohne prüfbare Unterlagen für die digitale Abrechnung freizugeben.

5. Erfahrungen mit der digitalen Abrechnung, Empfehlungen

5.1 Fehlen von Unterlagen

Konkrete Erfahrungen des Prüfungsverbandes bei der Prüfung elektronischer Bauabrechnungen liegen seit Sommer 2006 mit dem Programm VESTRA Civil-3D vor. Den größten Aufwand verursachte bisher die Beschaffung der für die Prüfung notwendigen Daten. Insbesondere bei bereits abgeschlossenen Bauvorhaben war es schwierig, vollständige und prüfbare Unterlagen zu erhalten.

Wie oben dargelegt, setzt die Überprüfung digitaler Geländemodelle voraus, daß der Auftraggeber die Daten auf Datenträger bekommt. Dies sehen die oben genannten Vertragsbedingungen auch vor. Punktlisten auf Papier genügen nicht, weil sie zur digitalen Weiterverarbeitung nicht geeignet sind.

Ferner müssen die richtigen Daten vorliegen. Bei unseren Prüfungen fanden wir teilweise nur Ergebnisdateien vor, z.B. nach REB-VB 22.013, oder Abrechnungszeichnungen als DWG- oder DXF-Dateien ohne die zugehörigen Punktdateien. Ohne die Daten der tatsächlich ge-

messenen Punkte sind diese Unterlagen wertlos. Umring und Bruchkanten mußten aus Abrechnungszeichnungen übernommen werden, fehlten aber manchmal völlig. Zum Teil konnte wegen der fehlenden Informationen kein Prüfmodell erstellt werden. Ein Feldbuch hätte weiterhelfen können, wurde aber bisher in keinem Fall vorgefunden. Liegen prüfbare Unterlagen nicht vor, ist die Vergütung nicht fällig.

In der Praxis lassen sich Abrechnungen über digitale Geländemodelle am besten nachvollziehen, wenn geeignetes Fotomaterial zur Verfügung steht. Der Bestand (z.B. Urgelände oder Bruchkanten) kann nachträglich ohne geeignete Fotodokumentationen nicht mehr überprüft werden.

5.2 Beispielhafte Liste notwendiger Unterlagen

Der Auftraggeber darf vom objektüberwachenden Ingenieurbüro freigegebene Rechnungen ohne geprüfte Aufmaße nicht akzeptieren. Im Fall eines digitalen Aufmaßes muß der Auftraggeber dafür sorgen, daß folgende Unterlagen vorliegen:

- Aufmaßvereinbarungen: Nach den bisher üblichen Vertragsbedingungen sollen vor den ersten Aufmaßen Vereinbarungen darüber geschlossen werden, welche Daten zum Aufmaß in welchen Formaten zu übergeben sind. Meist werden diese Vereinbarungen versäumt. Besser noch wäre eine Vereinbarung bereits im Leistungsverzeichnis.
- Eingabedaten: Die Eingabedaten (Koordinatenpunkte) für das Berechnungsverfahren müssen digital in den für die Prüfung notwendigen Datenarten übergeben werden. Die Datenart sollte bereits in den Verdingungsunterlagen, spätestens vor der Ausführung der Leistungen schriftlich festgelegt werden. Welche Datenart für welche Verfahrensbeschreibung benötigt wird, kann der Übersicht über die definierten Datensatzformate im „Merkblatt zur elektronischen Bauabrechnung“ des GAEB entnommen werden. Beispielsweise werden für die Mengenermittlung nach Prismen (REB-VB 22.013) die Datenarten 45, 57, 58 und 59 benötigt.
- Feldbuch der Geländeaufnahme: die Übergabe ist in einem Protokoll festzuhalten.
- Modelle: Die für die Massenberechnung verwendeten digitalen Geländemodelle sind der Rechnung ebenfalls auf Datenträger beizulegen. Das zu liefernde Datenformat sollte bereits im Bauvertrag schriftlich festgelegt werden.
- Berechnungsergebnisse: Die Berechnungsergebnisse (Flächen, Volumina) sind der Rechnung sowohl in REB-konformen Listen in Papierform als auch auf Datenträger beizufügen.
- Fotos: Es ist zu empfehlen, daß der Auftraggeber oder sein Bauleiter vor und während der Baumaßnahme Fotos macht, aus denen die Lage und Anordnung von Baugruben, Rampen, Bermen usw. in Bezug zu Grenzen, Bauwerken, Bäumen usw. hervorgeht.

6. Zusammenfassung

Die Abrechnung von Erdarbeiten mittels digitaler Geländemodelle ist nicht weniger fehler- und manipulationsanfällig als frühere Abrechnungsverfahren. Um sie prüfen zu können, ist vertraglich unter Verwendung bereits zur Verfügung stehender Vertragsbedingungen dafür zu sorgen, daß geeignete Datenformate und Verfahrensbeschreibungen eingesetzt werden. Der Bauherr oder sein Architekt oder Ingenieur muß über das notwendige Know-how zu diesen Verfahren verfügen.

Der Objektüberwacher und der örtliche Bauleiter dürfen digitale Abrechnungen nicht ohne Prüfung zur Zahlung freigeben. Abrechnungen, die nicht den Vertragsbedingungen entsprechen, sind zurückzuweisen.

Der Auftraggeber muß sicherstellen, daß die übergebene Rechnung vom Architekten/Ingenieur geprüft wurde. Er muß gegebenenfalls nachfragen und sich die Daten in digitaler Form übergeben lassen.

Viele Kommunen werden nicht das nötige Know-how haben, die digitale Abrechnung und ihre Prüfung durch das Bauleitungsbüro auf Plausibilität zu prüfen. Wir bieten unseren Mitgliedern an, im Rahmen unserer Beratungsleistungen diese Rechnungen zu prüfen. Wir haben dafür zwei Spezialisten im Einsatz.

Es ist wichtig, daß eine derartige Beratung möglichst frühzeitig angefordert wird, damit die Weichen für eine sach- und fachgerechte DV-Prüfung schon weit vor der eigentlichen Abrechnung richtig gestellt werden können.

Literaturverzeichnis

Katrin Ramm, Heiner Kuhlmann: Schutz vor Datenmanipulation beim Aufmaß für die Bauabrechnung, Stuttgart 2002 (Kurzbericht zum Forschungsprojekt im Auftrag der BAST FE-Nr. 2.210/2001/CGB am Institut für Geodäsie im Bauwesen)

Katrin Ramm, Heiner Kuhlmann: Manipulationspotenzial bei der Bauabrechnung durch den Einsatz von frei programmierbaren Messsystemen (Allgemeine Vermessungs-Nachrichten 11-12/2003, S. 384-391)

3.3 Abrechnung mit DV-Anlagen

Allgemeines

(1) Die Abrechnung mit DV-Anlagen sollte immer vereinbart werden, wenn eine Prüfung auf Seiten des Auftraggebers mit einem geeigneten Programm möglich ist.

Für die Abrechnung mit DV-Anlagen gilt Abschnitt 3.2 „Abrechnung“, soweit nachstehend nichts anderes festgelegt ist.

(2) Bei der Bauabrechnung mit DV-Anlagen sind

- die Aufstellung der Abrechnung durch den Auftragnehmer und deren Prüfung durch den Auftraggeber getrennt und unabhängig voneinander vorzunehmen,
- vom Auftraggeber die Übereinstimmung der Dateien mit den Ausführungsunterlagen sowie die Plausibilität und Vollständigkeit vor Übergabe an den Auftragnehmer zu prüfen. Dateien sind wie die übrigen Unterlagen zur Ausführung freizugeben.

Stellt der Auftraggeber dem Auftragnehmer für die Abrechnung Daten der elektronischen Entwurfsberechnung auf maschinell lesbaren Datenträgern zur Verfügung, so sind diese Daten vom Auftraggeber vorher aufzulisten und für die Abrechnung freizugeben; wenn möglich, sind die Daten in maschinell gefertigten Zeichnungen darzustellen.

(3) Für die Abrechnung mit DV-Anlagen sind insbesondere Nr. 115 ZVB/E-StB und Nr. 5 der „Besonderen Vertragsbedingungen“ (siehe Abschnitt 1.3 „Besondere Vertragsbedingungen“) zu beachten. Der Auftragnehmer hat die Festlegungen der „Sammlung der Regelungen für die elektronische Bauabrechnung (Sammlung REB)“ einzuhalten (Nr. 115.1 ZVB/E-StB).

Vereinbarung zur Bauabrechnung

(4) Es ist darauf zu achten, dass die „Vereinbarung zur Bauabrechnung“ (siehe Muster 3.3 - 1) rechtzeitig vor Beginn der Baumaßnahme abgeschlossen wird. Darin sind die organisatorischen Bedingungen beim Auftraggeber (z. B. Zuständigkeiten, Verfahrensablauf für die Prüfung der Eingabedaten) zu regeln.

(5) Bei Anwendung des Vordrucks HVA B-StB-Vereinbarung zur Bauabrechnung „Vereinbarung zur Bauabrechnung“ ist Folgendes zu beachten:

- Die im Bauvertrag vereinbarten Bedingungen dürfen nicht geändert werden.
- Sachverhalte, die noch nicht bei Baubeginn geregelt werden können, sind später zu vereinbaren. Die Verantwortung des Auftragnehmers gemäß § 14 VOB/B bleibt unberührt.
- Zu Nr. 4 (Vorgesehene Abrechnung wesentlicher Positionen):
Es ist darauf zu achten, dass die nach den Vertragsbedingungen vorgesehene Leistungserfassung nicht verändert wird.
- Zu Nr. 9 (Übergabe Auftragnehmer an Auftraggeber):
Datenübergaben des Auftragnehmers sollen in der Regel nach Fertigstellung der Teilleistung erfolgen (§ 14 Nr. 2 VOB/B und Nr. 111.2 ZVB/E-StB).
- Zu Nr. 10 (Rechnungen):
Rechnungen sollen vom Auftragnehmer in der Regel zweifach eingereicht werden. Dem Auftragnehmer kann eine Kopie der geprüften Rechnung übergeben werden.

Leistungsberechnung des Auftragnehmers

(6) Nach Eingang der Leistungsberechnung beim Auftraggeber ist diese zunächst auf Vollständigkeit und formale Richtigkeit zu prüfen; dabei ist festzustellen, ob

- die zur Messwertaufbereitung durchgeführten Berechnungen beigelegt sind, sofern keine anderen Verfahren vereinbart sind,
- die Berechnung nach den vereinbarten REB-VB durchgeführt wurden,
- alle zur Prüfung der Eingabedaten erforderlichen Unterlagen beigelegt sind (z. B. Zeichnungen),
- Daten vorliegen, die die Eingaben für die Prüfberechnung in REB-gerechter Form enthalten.

Entspricht die Leistungsberechnung nicht diesen Anforderungen, so ist deren Ergänzung bzw. Berichtigung vom Auftragnehmer schriftlich anzufordern; gegebenenfalls ist die Leistungsberechnung zurückzugeben.

Vor Durchführen der Prüfberechnung sind die Ergebnisse der Leistungsberechnung auf offensichtliche Fehler zu überprüfen (z. B. durch Vergleich mit den Mengensätzen des Leistungsverzeichnisses). Werden dabei nicht erklärbare Abweichungen festgestellt, so sind diese mit dem Auftragnehmer aufzuklären; gegebenenfalls ist die Leistungsberechnung zurückzugeben.

Ist die Lieferung eines Datenträgers vereinbart, so muss auf eine eindeutige Kennzeichnung und sorgfältige Behandlung dieser Unterlagen geachtet werden.

Prüfung der Eingabedaten durch den Auftraggeber

(7) Die Eingabedaten für die Prüfberechnung sind auf Übereinstimmung mit den Daten der Leistungserfassung (Daten aus anerkannten Unterlagen oder aus gemeinsamen Feststellungen) zu prüfen.

Dabei ist auch zu prüfen, ob das vereinbarte Urgelände und die freigegebenen Querprofile der Abrechnung zu Grunde gelegt wurden. Zur Prüfung der Plausibilität sollten die zur Ausführung freigegebenen Querprofile mit den Abrechnungsprofilen mit Hilfe von Programmen graphisch verglichen werden. Das Ergebnis der Prüfung ist zu dokumentieren. Die zugehörigen Datenträger sind unter Angabe der verwendeten Programme der Schlussrechnung beizufügen.

(8) Bei der Prüfung der Eingabedaten ist die Vereinbarung gemäß Nr. 115.2 ZVB/E-StB zu beachten.

Die Prüfung erfolgt in der DV-Liste „Eingabe und Fehlerprotokolle“ des Auftraggebers nach folgendem Ablauf:

Der Auftraggeber übernimmt vom Auftragnehmer die Leistungsberechnung und einen Datenträger mit den Eingabedaten für die Prüfberechnung. Er prüft die Unterlagen auf Vollständigkeit und formale Richtigkeit (siehe Nr. (6)) und auf offensichtliche Fehler.

Er listet mit dem REB-Prüfprogramm oder einem anderen vereinbarten Programm den Inhalt des Datenträgers in einem „Eingabe- und Fehlerprotokoll“ auf und führt gleichzeitig mit den Daten eine vorläufige Berechnung durch. Die Prüfung der Eingabewerte kann mit unterschiedlichen Methoden auch unter Einsatz anderer Software ausgeführt werden. Die Methode ist beim Einsatz Dritter zur Prüfung der Mengenermittlung mit dem Auftraggeber abzustimmen und von diesem zu bestätigen. Die Ergebnisse der Prüfung der Eingabewerte sind in einem Prüfvermerk festzuhalten.

(9) Ergeben sich bei der Prüfung der Eingabedaten Fehler, so sind diese dem Auftragnehmer schriftlich mitzuteilen.

Bei erheblichen Fehlern ist vom Auftragnehmer eine Korrektur der Eingabedaten und gegebenenfalls eine Wiederholung der Leistungsberechnung zu verlangen. In diesem Fall ist eine erneute Prüfung der Eingabedaten für die Prüfberechnung erforderlich.

Prüfberechnung des Auftraggebers

(10) Für die Prüfberechnungen sind neben den REB-Prüfprogrammen auch andere Programme zulässig, die die gleiche Ergebnisqualität liefern.

(11) Werden vom Auftragnehmer für die Leistungsberechnung auch Eingabedaten verwendet, die durch Berechnungen zur Messwertaufbereitung ermittelt wurden, so sind auch diese Berechnungen mit den jeweiligen Prüfprogrammen zu prüfen und die Ergebnisse daraus als Eingabedaten für die weitere Prüfberechnung (Mengenberechnung) zu verwenden.

(12) Die Ergebnisse der Prüfberechnung (Eingabe-, Fehler- und Berechnungsprotokolle, Ergebnislisten) sind in fachtechnischer Hinsicht zu prüfen. Dabei sind Fehlermeldungen in der Prüfberechnung aufzuklären.

Danach sind die Ergebnisse der Prüfberechnung mit denen der Leistungsberechnung zu vergleichen. Bei Abweichungen ist entsprechend Nr. 115.5 ZVB/E-StB zu verfahren.

Die Prüfberechnung kann bei wenigen Änderungen manuell berichtigt werden. Bei einer größeren Anzahl von Änderungen ist die Mengenermittlung durch den Auftragnehmer zu wiederholen.

Feststellungen und Bescheinigungen

(13) Es ist zu beachten, dass die in den Haushaltsbestimmungen enthaltenen Regelungen für Feststellungen und Bescheinigungen der Richtigkeit auch bei der Abrechnung mit DV-Anlagen gelten.

Für besondere Bescheinigungen gelten die folgenden Regelungen.

(14) Bei der Prüfung der Eingabedaten in dem vom Auftraggeber mit dem REB-Prüfprogramm oder anderen vereinbarten Programmen erstellten „Eingabe- und Fehlerprotokoll“ (siehe Nr. (8) Abs. 4) ist auf dem letzten Blatt folgende Bescheinigung abzugeben:

„Die Eingabedaten wurden geprüft.“

.....
(Unterschrift, (Name), Datum)“

(15) Die Tätigkeiten der vom Auftraggeber eingesetzten verwaltungseigenen DV-Rechenstellen sind „Nachrechnungen“ im Sinne der Rechnungslegungsbestimmungen.

(16) Je nach durchgeführter Tätigkeit bei der DV-mäßigen Bearbeitung sind entsprechende Bescheinigungen abzugeben.

(17) Die weitere Prüfung stützt sich auf die in den Nrn. (13) und (15) genannten Bescheinigungen.

(Stand: 03/06)

Richtlinien zur Anwendung der Datenverarbeitung im Bauvertragswesen (Ri DV)

1 Allgemeines

1.1 Verpflichtung zur Anwendung der Datenverarbeitung (DV)

Soweit die Voraussetzungen bestehen, sind

- die von der jeweiligen Obersten Technischen Instanz zur Anwendung freigegebenen DV-Programme in den einzelnen Stufen des Vergabeverfahrens, bei der Vertragsabwicklung und der Abrechnung anzuwenden,
- mit den Unternehmern Daten auf maschinenlesbaren Datenträgern nach den Regelungen für den Datenaustausch Leistungsverzeichnis des Gemeinsamen Ausschusses Elektronik im Bauwesen (GAEB) bzw. EDIFACT sowie die Verfahrensbeschreibungen der Regelungen für Elektronische Bauabrechnung (REB-VB) auszutauschen.

1.2 Überlassung von Datenträgern

Disketten sind als Datenträger den Unternehmern und den am Datenaustausch teilnehmenden Bauverwaltungen und anderen Stellen kostenlos zur Verfügung zu stellen. Bei anderen Datenträgern ist im Regelfall die gegenseitige Rückgabe zu vereinbaren.

1.3 Verwendung von EVM und EFB

EVM und EFB dürfen nur dann mittels eines Textverarbeitungsprogramms erstellt und ausgefüllt werden, wenn eine DV-Bearbeitung im Rahmen der gem. 1.1 freigegebenen DV-Programme (z.B. AVA oder Haushaltsvollzug-Bau) nicht oder noch nicht möglich und sichergestellt ist, daß

- die im VHB vorgegebenen Muster oder Formblätter inhaltlich vollständig und richtig übernommen werden und das Layout weitgehend angepaßt wird,
- eine Veränderung der vorgegebenen Texte bei der Bearbeitung ausgeschlossen ist,
- die Eintragung sich von dem Muster- und Formblatttext abheben.

2 Angebotsanforderung

Den Vergabeunterlagen sind beizufügen:

- das Einheitliche Verdingungsmuster Ergänzung Datenverarbeitung - EVM-Erg DV - der Datenträger
- die Ergänzung Datenträger Angebotsanforderung - EFB-A DV
- die Ergänzung Datenträger Angebotsabgabe - EFB-Ang DV.

3 Prüfung der Angebote

3.1 Rechnerische Prüfung mit DV

Die rechnerische Prüfung der Angebote hat das Bauamt durchzuführen.

3.2 DV-technische Vorgaben

Die Daten des für die Angebotsanforderung erstellten Leistungsverzeichnisses (Stammleistungsverzeichnis) sind in einem besonders gesicherten Dateibereich zu halten. Für die rechnerische Prüfung darf nur eine Kopie des Stamm-Leistungsverzeichnisses verwendet werden.

3.3 Fehlende Preise und Erklärungen

Wird bei der rechnerischen Prüfung festgestellt, daß im Leistungsverzeichnis Preise oder geforderte Erklärungen fehlen, dürfen keine Änderungen oder Ergänzungen vorgenommen werden.

Über die weitere Behandlung des Angebotes entscheidet der für die Wertung zuständige Bedienstete.

3.4 Prüfung ohne Datenträger

Stellt ein Bieter keine oder keine geeigneten Datenträger zur Verfügung, sind der Einheitspreis und der Gesamtbetrag der Position einzugeben. Ergibt die rechnerische Prüfung einen abweichenden Gesamtbetrag, so sind die eingegebenen Werte zu überprüfen. Bei falscher Eingabe sind die Daten neu einzugeben. Ein fehlerhafter Gesamtbetrag ist im Angebot zu streichen.

3.5 Prüfung mit Datenträger

Die auf Datenträger zur Verfügung stehenden Angebotsdaten sind einzulesen, und der Prüflauf ist durchzuführen. Erfolgt der Prüflauf ohne Fehlermeldung und stimmen errechnete Summe und Angebotssumme überein, ist die rechnerische Prüfung abgeschlossen. Stimmen errechnete Summe und Angebotssumme nicht überein, sind die Abweichungen aufzuklären.

3.6 Abschluß der Prüfung

Über die rechnerische Prüfung sind Ergebnislisten zu erstellen und dem Angebot beizufügen. In das Angebot, auf das der Zuschlag erteilt werden soll, sind sämtliche Fehlerkorrekturen aus der Ergebnisliste zu übertragen.

Die rechnerische Prüfung schließt mit folgendem Stempelaufdruck im Angebot ab:

*Rechnerische Prüfung mit DV
DV-Ergebnisliste ist beigelegt
Berichtigte Angebotssumme
..... €
Bearbeitet:.....
(Datum, Unterschrift)*

4 Erteilung des Zuschlags

Bei der Ermittlung der Auftragssumme sind vor der Auftragserteilung alle Veränderungen gegenüber dem Leistungsverzeichnis aufgrund der Vergabeentscheidung, z.B. Entscheidungen über die Beauftragung von Wahlpositionen und sonstigen Änderungen, in eine für die Ermittlung der Auftragssumme und für die Abrechnung maßgebende Datei zu übernehmen. Danach ist durch einen weiteren Rechenlauf die Auftragssumme zu ermitteln, die in das Auftragschreiben zu übernehmen ist.

5 Abrechnung

5.1 Festlegungen für die Abrechnung

Rechtzeitig vor Beginn der ersten für die Abrechnung notwendigen Feststellungen sind, soweit erforderlich, ggf. getrennt für einzelne Teilleistungen, mit dem Auftragnehmer gem. EVM-Erg DV schriftlich zu vereinbaren:

zum Abrechnungsablauf

- der zeitliche Ablauf der Abrechnung
- die Aufteilung der Abrechnungsabschnitte

zur Leistungserfassung

- die Art der Leistungserfassung
- die zu verwendenden Formblätter
- Festlegungen für besondere geometrische Bedingungen

zur Leistungsberechnung

- die im Einzelfall zu verwendenden REB-Verfahrensbeschreibungen oder
- andere Rechenprogramme

- zu den Datenträgern
 - der Datenaustausch
 - die zu verwendenden Datenträger und ihre Beschriftung
 - die notwendigen Angaben zu den Dateien
 - die Übergabe der Datenträger

5.2 Gemeinsame Leistungsfeststellung und -erfassung

Die für die Abrechnung notwendigen Feststellungen und die Leistungserfassung sollen gemeinsam mit dem Auftragnehmer durchgeführt werden (z.B. gemeinsame Leistungserfassung auf Formblatt oder gemeinsame elektronische Leistungserfassung).

5.3 Vorbereitung der Nachrechnung

Wurde die Leistung nach Nr. 5.2 gemeinsam festgestellt und erfaßt, ist der Auftragnehmer verpflichtet, die Rechnung aufzustellen und alle zur Prüfung der Eingabedaten erforderlichen Unterlagen (Formblätter, Zeichnungen etc.) sowie ggf. zu übergebende Datenträger beizufügen. Das Bauamt hat diese auf Vollständigkeit zu prüfen und festzustellen, ob die Mengenberechnungen nach den vereinbarten Rechenprogrammen durchgeführt worden sind.

Liegen diese Voraussetzungen vor, so sind - bevor die Rechnung nachgerechnet wird - die Mengenergebnisse der Rechnung durch Vergleich mit den Mengenansätzen des Leistungsverzeichnisses auf Plausibilität zu überprüfen, nicht plausible Abweichungen aufzuklären, und die Richtigkeit der Eingabedaten der Leistungserfassung ist zu bescheinigen.

Eine mittels DV erstellte Leistungsberechnung darf in Einzelfällen manuell deutlich erkennbar und lesbar ergänzt oder berichtigt werden.

5.4 Nachrechnung

Es ist sicherzustellen, daß die Nachrechnung unabhängig von der des Auftragnehmers durchgeführt wird.

5.5 Nachrechnung ohne Datenträger

Stellt ein Auftragnehmer keine oder keine geeigneten Datenträger zur Verfügung, sind die geprüften Daten der Leistungserfassung einzugeben. Ergibt die Nachrechnung bei einer Position einen abweichenden Gesamtbetrag gegenüber der Rechnung des Auftragnehmers, so sind die eingegebenen Werte zu überprüfen. Bei falscher Eingabe ist diese berechtigt zu wiederholen. Fehlerhafte Werte in der Rechnung und in den begründenden Unterlagen sind zu streichen; die zutreffenden Werte sind einzutragen.

5.6 Nachrechnung mit Datenträger

Die auf Datenträger zur Verfügung stehenden Daten sind einzulesen, und der Rechenlauf ist durchzuführen. Erfolgt der Rechenlauf ohne Fehlermeldung und stimmen errechnete Summe und die Rechnungssumme überein, ist die Nachrechnung abgeschlossen. Stimmen errechnete Summe und Rechnungssumme nicht überein, sind die Abweichungen aufzuklären. Abweichungen, die innerhalb der mit EVM-Erg DV vereinbarten Toleranzregelung liegen, bleiben unberücksichtigt.

5.7 Abschluß der Nachrechnung

Über die Nachrechnung sind Ergebnislisten zu erstellen und der Rechnung beizufügen. In der Rechnung und den sie begründenden Unterlagen sind sämtliche in der Ergebnisliste ausgewiesenen Fehler zu berichtigen. Die Nachrechnung schließt mit folgendem Stempelaufdruck in der Rechnung und den begründenden Unterlagen ab:

*Nachrechnung mit DV
 DV-Ergebnisliste ist beigelegt
 Berichtigte Rechnungssumme
 €
 Bearbeitet:.....
 (Datum, Unterschrift)*

B. Ergänzungen für den Straßen- und Brückenbau (März 2006)

Hinweis

Die §§ beziehen sich auf die Allgemeinen Vertragsbedingungen für die Ausführung von Bauleistungen (VOB/B), die Nummern auf Regelungen der ZVB/E-StB, A. Einheitliche Fassung.

...

115 Bauabrechnung mit DV-Anlagen (§ 14)

Führt der Auftragnehmer die Abrechnung ganz oder teilweise mit DV-Anlagen aus (Leistungsberechnung), so gelten zusätzlich folgende Bedingungen:

115.1 Rechenverfahren / DV-Programme:

Die verwendeten DV-Programme müssen den in der „Sammlung der Regelungen für die elektronische Bauabrechnung (Sammlung REB)“ enthaltenen Allgemeinen Bedingungen (REB-Allg.) und Verfahrensbeschreibungen (REB-VB) entsprechen. Andere Rechenverfahren dürfen nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung des Auftraggebers verwendet werden.

115.2 Vereinbarung:

Rechtzeitig vor Beginn der ersten Abrechnungsarbeiten (z.B. Aufmaße) ist, gegebenenfalls getrennt für einzelne Ordnungszahlen (Positionen), eine Vereinbarung zur Bauabrechnung schriftlich abzuschließen.

115.3 Datenübergabe:

Eingabedaten sind auf Datenträgern zu liefern. Diese sind erst nach Durchführung der Leistungsberechnung herzustellen und eindeutig zu kennzeichnen.

115.4 Berichtigung der Leistungsberechnung:

Werden bei Prüfung der Leistungsberechnung fehlerhafte Eingabedaten oder falsche Rechenergebnisse festgestellt, so ist die Leistungsberechnung vom Auftragnehmer im erforderlichen Umfang zu wiederholen.

115.5 Toleranz-Regelung:

Wird die vom Auftragnehmer aufgestellte Abrechnung vom Auftraggeber mittels DV-Anlagen geprüft und werden dabei Unterschiede zwischen den jeweiligen Ergebnissen festgestellt, dann gelten bei Abweichungen vom Ergebnis der Prüfberechnung bis zu 0,2 vom Tausend bei jeder Ordnungszahl (Position) eines Berechnungsabschnitts die vom Auftragnehmer berechneten Werte.

Liegen Abweichungen außerhalb der Toleranz von 0,2 vom Tausend, teilt der Auftraggeber zunächst dem Auftragnehmer die abweichenden Ergebnisse der Prüfberechnung mit und gibt ihm Gelegenheit zur Einsichtnahme in die Prüfberechnung. Es gilt in diesem Falle das jeweils kleinere Ergebnis, falls nicht aufgrund einer vom Auftragnehmer verlangten Aufklärung der Abweichungen, Fehler in der Leistungs- bzw. Prüfberechnung festgestellt und berichtigt werden.

...

Ergänzung der Einheitlichen Verdingungsmuster - EVM -

Anwendung der Datenverarbeitung

1 Bearbeitungsphasen, Datenaustausch, allgemeine Regelungen

1.1 Bearbeitungsphasen

Datenaustausch ist vom Bauamt für die Bearbeitungsphasen

- Angebotsanforderung (vgl. Nr. 2)
- Angebotsabgabe (vgl. Nr. 2)
- Abrechnung (vgl. Nr. 3)

vorgesehen.

1.2 Datenaustausch

Soweit der Unternehmer für die Angebotsbearbeitung oder Abrechnung die DV einsetzt, ist er grundsätzlich zum Austausch von Daten auf maschinenlesbaren Datenträgern verpflichtet. Der Datenaustausch für die Angebotsabgabe ist nach den Regelungen des Gemeinsamen Ausschusses Elektronik im Bauwesen (GAEB) für den Datenaustausch „Leistungsverzeichnis“, Kennung 83, 84 und 85 durchzuführen. Der Datenaustausch für die Abrechnung ist nach den Verfahrensbeschreibungen der Regelungen für Elektronische Bauabrechnung durchzuführen. Der Datenaustausch nach anderen Regelungen (z.B. Edifact) ist im Einzelfall zu vereinbaren.

Die Datenträger sind durch Klebeetiketten zu kennzeichnen. Diese müssen mindestens enthalten:

- die Bezeichnung der Vergabestelle (Kurzfassung)
- die Bezeichnung des Unternehmers (Kurzfassung)
- die Bezeichnung der Baumaßnahme
- die Bezeichnung des Fachlozes
- die Bearbeitungsphase

1.3 Abweichungen zwischen dem Inhalt des Datenträgers und schriftlicher Fassung

Die maschinenlesbaren Datenträger gelten in allen Datenaustauschphasen als Arbeitsmittel. Bei Abweichungen zwischen dem Inhalt des Datenträgers und der schriftlichen Fassung der Verdingungs- oder Abrechnungsunterlagen gilt die schriftliche Fassung. Inhaltliche Unterschiede gegenüber dem Datenträger sind vom Unternehmer in der schriftlichen Fassung zu kennzeichnen.

1.4 Überlassung von Datenträgern

Disketten als Datenträger werden sowohl vom Bauamt wie auch vom Unternehmer kostenlos zur Verfügung gestellt. Andere Datenträger werden gegenseitig zurückgegeben.

2 Ergänzung der Aufforderung zur Abgabe eines Angebotes

Den Vergabeunterlagen liegt der Datenträger für die Angebotsanforderung bei. Die weiteren Informationen hierzu ergeben sich aus dem Einheitlichen Formblatt EFB-A DV.

Der Datenträger ist mit dem Einheitlichen Formblatt EFB-Ang DV zurückzugeben. Soweit er für die Angebotsbearbeitung verwendet wurde, sind im EFB-Ang DV vom Bieter die geforderten Angaben zu machen.

3 Ergänzung der Zusätzlichen Vertragsbedingungen für die Abrechnung

3.1 Prüfbarkeit

Die Abrechnung ist so aufzustellen, dass sie sowohl mit DV als auch manuell geprüft werden kann; auch bei Anwendung der DV sind alle Berechnungen nachvollziehbar darzustellen und die vollständigen Ansätze und Zwischenwerte auszudrucken.

3.2 Vereinbarung

Rechtzeitig vor Beginn der ersten Abrechnungsarbeiten sind schriftliche Vereinbarungen zu treffen - soweit erforderlich, getrennt für einzelne Teilleistungen - über:

- den Abrechnungsablauf (z.B. den zeitlichen Ablauf der Abrechnung, die Aufteilung der Abrechnungsabschnitte),
- die Leistungserfassung (z.B. die Art der Leistungserfassung, die zu verwendenden Formblätter, Festlegungen für besondere geometrische Bedingungen),
- die Leistungsberechnung (z.B. die Art der Leistungsberechnung, die im Einzelfall zu verwendenden REB-Verfahrensbeschreibungen bzw. anderen Rechenprogramme),
- die Datenträger (z.B. den Datenaustausch, die zu verwendenden Datenträger und ihre Beschriftung, die notwendigen Angaben zu den Dateien, die Übergabe der Datenträger).

3.3 Leistungserfassung

Die Eingabeunterlagen sind zweifach aufzustellen. Dem Auftraggeber sind jeweils die Originale unmittelbar nach der Aufstellung zu übergeben. Dabei ist das Einheitliche Formblatt Datenträger Abrechnung EFB-Abr DV zu verwenden.

3.4 Berichtigung einer Leistungsberechnung

Eine mit DV erstellte Leistungsberechnung darf vom Auftragnehmer in Einzelfällen manuell deutlich erkennbar und lesbar ergänzt oder berichtigt werden; bei einer größeren Zahl von derartigen Änderungen ist die Leistungsberechnung im erforderlichen Umfang zu wiederholen.

3.5 Fehlermitteilung

Stellt der Auftragnehmer nach Übergabe der Eingabeunterlagen an den Auftraggeber Fehler fest, so hat er diese und die vorgenommenen Berichtigungen dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen. Dasselbe gilt für die nach Übergabe der Leistungsberechnung darin festgestellten Fehler und vorgenommenen Berichtigungen. Der Auftraggeber wird die bei der Prüfung festgestellten Fehler ebenfalls dem Auftragnehmer umgehend mitteilen.

3.6 Toleranzregelung

Wird die vom Auftragnehmer aufgestellte Abrechnung vom Auftraggeber mittels DV geprüft und werden dabei Unterschiede zwischen den jeweiligen Ergebnissen festgestellt, dann gelten bei Abweichungen vom Ergebnis der Nachrechnung bis zu 0,2 vom Tausend bei jeder Position (OZ) eines Abrechnungsabschnittes die vom Auftragnehmer berechneten Werte.

Liegen Abweichungen außerhalb dieser Toleranz von 0,2 vom Tausend, teilt der Auftraggeber zunächst dem Auftragnehmer die abweichenden Ergebnisse der Nachrechnung mit und gibt ihm Gelegenheit zur Einsicht in die DV-Ergebnisliste. Es gilt in diesem Fall das jeweils kleinere Ergebnis, falls nicht Fehler in der Leistungsbeschreibung beziehungsweise in der Nachrechnung festgestellt und berichtigt werden.

(VHB Ausgabe 2002 - Stand 01.11.2006)

Muster 3.3 - 1

HVA B-StB-Vereinbarung zur Bauabrechnung 1 (03/06)

Vereinbarung zur Bauabrechnung

Verteiler: AG, AN,

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|-----------|-----------|---------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|--|--|--|--|--|---|-------------------------------------|--------------------------------------|--|--|---------------------------------------|---|---|--|---------------------------------------|---|--|--|
| Projekt: AG: AN: | Auftrags-Nr. (AG): Projekt-Nr. (AN): | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Datenübergabe AG an AN (Haftungsansprüche sind ausgeschlossen) | | Termine/ Bemerkungen | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Auftrags-Leistungsverzeichnis: <input type="checkbox"/> GAEB 90 <input type="checkbox"/> GAEB 2000 <input type="checkbox"/> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Ausführungs-/Entwurfsunterlagen: <table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 30%;"></td> <td style="width: 30%; text-align: center;">DA/Format</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">DA/Format</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">DA/Format</td> </tr> <tr> <td>Pläne (z.B. DWG, DXF, PDF):</td> <td><input type="checkbox"/> Lage</td> <td><input type="checkbox"/> Höhen</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td colspan="3"><input type="checkbox"/> Ausbauquerschnitt</td> </tr> <tr> <td>Profile (z.B. DA 66, OKSTRA cte):</td> <td><input type="checkbox"/> Quer</td> <td><input type="checkbox"/> Längs</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Unterlagen (z.B. DA 040; 021; OKSTRA cte):</td> <td><input type="checkbox"/> Achsen</td> <td><input type="checkbox"/> Gradienten</td> <td><input type="checkbox"/> Aufweitungen</td> </tr> <tr> <td></td> <td><input type="checkbox"/> Planum</td> <td><input type="checkbox"/> Deckenbuch</td> <td></td> </tr> </table> | | | DA/Format | DA/Format | DA/Format | Pläne (z.B. DWG, DXF, PDF): | <input type="checkbox"/> Lage | <input type="checkbox"/> Höhen | | | <input type="checkbox"/> Ausbauquerschnitt | | | Profile (z.B. DA 66, OKSTRA cte): | <input type="checkbox"/> Quer | <input type="checkbox"/> Längs | | Unterlagen (z.B. DA 040; 021; OKSTRA cte): | <input type="checkbox"/> Achsen | <input type="checkbox"/> Gradienten | <input type="checkbox"/> Aufweitungen | | <input type="checkbox"/> Planum | <input type="checkbox"/> Deckenbuch | | |
| | DA/Format | DA/Format | DA/Format | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Pläne (z.B. DWG, DXF, PDF): | <input type="checkbox"/> Lage | <input type="checkbox"/> Höhen | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | <input type="checkbox"/> Ausbauquerschnitt | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Profile (z.B. DA 66, OKSTRA cte): | <input type="checkbox"/> Quer | <input type="checkbox"/> Längs | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Unterlagen (z.B. DA 040; 021; OKSTRA cte): | <input type="checkbox"/> Achsen | <input type="checkbox"/> Gradienten | <input type="checkbox"/> Aufweitungen | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | <input type="checkbox"/> Planum | <input type="checkbox"/> Deckenbuch | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Verzeichnisse: (z.B. DA 001; 045) <input type="checkbox"/> Lage-FP <input type="checkbox"/> Höhen-FP | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Geländeaufnahmen: (z.B. DA 001; 45; 58; 54; 66; OKSTRA cte) weitere Koordinaten (z.B. DA 001; OKSTRA cte) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <input type="checkbox"/> Digital <input type="checkbox"/> Querprofile <input type="checkbox"/> Bauwerke <input type="checkbox"/> Sonstige | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Sonstiges: <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2. Vermessung | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Übergabe-Termine: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Sicherung der Festpunkte/Grenzsteine: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Sonstiges: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3. Abrechnung mit DV-Anlagen | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| REB-VB / GAEB-VB | Programm | Aufsteller | Datenübergabe im REB/GAEB-Format | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Muster 3.3 - 3

HVA B-StB-Vereinbarung zur Bauabrechnung 3 (03/06)

| | | | | | | |
|---|--|-----------------------------|------------------------------------|---|-------------------------------|---------------------------------------|
| 8. Nachweise: Dicken, Gewichte, Höhen | | | | | | Termine/ Bemer- kungen |
| Einbauschicht | Schnurmess. | Niv. | Tachym. | Elektromagn. | Wiegescheine | |
| OZ: | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| OZ: | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| OZ: | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | |
| | | | | | | |
| Höhenanschluß Brücke Bauwerk Nr.: | | | | | | |
| Sonstige Höhen: | | | | | | |
| 9. Übergabe AN an AG | | | | | | |
| Mengenberechnungen: | | Allg. Bauabrechnung | | Profil-/Prismenmethode | | |
| Anzahl der Exemplare: | | | | | | |
| Rückgabeexemplar für AN (zusätzlich): | | <input type="checkbox"/> Ja | <input type="checkbox"/> Nein | <input type="checkbox"/> Ja | <input type="checkbox"/> Nein | |
| Datenübergabe nach Fertigstellung Teilleistung: | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | |
| Datenübergabe nur zur Schlussrechnung: | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | |
| Sonstiges (Termine für Datenübergabe, Freistellungsbescheinigungen etc.): | | | | | | |
| Abrechnungspläne: | | | | | | |
| Anzahl und Form: | | | | | | |
| Bestandspläne: | | | | | | |
| Datenübergabe: | | <input type="checkbox"/> Ja | <input type="checkbox"/> Nein | Format: | <input type="checkbox"/> DXF | <input type="checkbox"/> DWG |
| | | | | | | |
| Sonstiges: | | | | | | |
| | | | | | | |
| 10. Rechnungen | | | | | | |
| Abschlagsrechnungen: Anzahl Exemplare: | | | | | | |
| Schlussrechnung: Abgabe nach Abnahme/Fertigstellung: Wochen gem. § 14 Nr. 3 VOB/B | | | | | | |
| Anzahl der Exemplare: | | | | | | |
| Rückgabeexemplar für AN: <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein | | | | | | |
| 11. Zuständigkeiten | Auftraggeber / -vertreter: Tel., Fax, Mail | | | Auftragnehmer / -vertreter: Tel., Fax, Mail | | |
| Vermessung: | | | | | | |
| Aufmaße: | | | | | | |
| Abrechnung / Prüfung: | | | | | | |
| Für den Auftraggeber: | | | Für den Auftragnehmer: | | | |
| | | | | | | |
| Datum / Unterschrift / Klarschrift | | | Datum / Unterschrift / Klarschrift | | | |

(Stand: 03/06)

Abwasserentsorgung im ländlichen Raum mit Kleinkläranlagen

Verfasser: Hans-Peter **Plank**
Peter **Hofmann**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|--|--------------|
| 1. Einleitung | 160 |
| 2. Einsatzbereiche für Kleinkläranlagen | 160 |
| 3. Rechtliche Grundlagen für Kleinkläranlagen | 161 |
| 4. Reinigungsklassen von Kleinkläranlagen | 163 |
| 5. Technische Möglichkeiten zur Abwasserbehandlung in Kleinkläranlagen | 165 |
| 5.1 Mechanische Reinigung | 165 |
| 5.2 Biologische Abwasserbehandlung | 165 |
| 6. Fördermöglichkeiten für öffentliche Abwasseranlagen und Kleinkläranlagen | 168 |
| 6.1 Fördermöglichkeiten für öffentliche Abwasseranlagen | 168 |
| 6.2 Fördermöglichkeiten für Kleinkläranlagen | 170 |
| 7. Investitions- und Betriebskosten von Kleinkläranlagen | 170 |
| 8. Kostenvergleichsberechnungen | 172 |
| 9. Zusammenfassung | 177 |
| Anlagen | 178 |

1. Einleitung

In Bayern sind mehr als 95 % aller Anwesen an öffentliche Abwasseranlagen angeschlossen. Für die restlichen Anwesen sind technisch einwandfreie, dauerhafte und wirtschaftliche Lösungen der Abwasserentsorgung sicherzustellen. Ist ein Anschluß an eine öffentliche Abwasseranlage nicht möglich, bietet sich eine Abwasserbehandlung in Kleinkläranlagen an. Auf Dauer angelegte Kleinkläranlagen müssen einen vergleichbaren Gewässerschutz wie öffentliche Kläranlagen gewährleisten. Die in den letzten Jahren entwickelten Kleinkläranlagen erfordern - neben sorgfältiger Planung, Bemessung und Ausführung - auch eine gewissenhafte Eigenkontrolle und regelmäßige Wartung.

Viele Kommunen stehen derzeit vor der Entscheidung, ob die Abwasserentsorgung kleiner Ortschaften und von Ortsteilen oder Einzelanwesen künftig mit einem Anschluß an öffentliche Abwasseranlagen oder durch Kleinkläranlagen sichergestellt werden soll.

Die Baukosten für den Anschluß abgelegener Ortsteile oder von Einzelanwesen an eine öffentliche Abwasseranlage können die Kosten für Kleinkläranlagen um ein Vielfaches übersteigen. Dagegen liegen die Betriebskosten für Kleinkläranlagen in der Regel über denen einer öffentlichen Abwasserentsorgung. Um eine Entscheidung treffen zu können, ist ein Wirtschaftlichkeitsvergleich zwischen den beiden Möglichkeiten durchzuführen, der sowohl die Investitions- als auch die Betriebskosten berücksichtigt.

Uns ist bewußt, daß es keine Musterlösung für alle Sonderfälle gibt und daß die Kommunen einen Beurteilungsspielraum haben. Angesichts der vielfältigen Fragestellungen wollen wir im folgenden versuchen, den in den Gemeinden verantwortlichen Bediensteten und Entscheidungsträgern Hilfestellungen an die Hand zu geben, die die sachgerechte Beurteilung einer wirtschaftlichen Lösung der Abwasserbeseitigung in möglichst vielen Einzelfällen erleichtern.

Das Landesentwicklungsprogramm Bayern 2006 enthält Vorgaben für die Abwasserbeseitigung im ländlichen Raum. Im Landesentwicklungsprogramm wird zwischen Zielen und zu berücksichtigenden, abwägungsfähigen Grundsätzen unterschieden. Als Ziel ist vorgegeben: *„Die mit vertretbarem Aufwand noch an Sammelkanalisation und kommunale Kläranlagen anschließbaren Ortsteile sollen angeschlossen werden. Soweit wasserwirtschaftlich möglich und wirtschaftlich vorteilhaft sollen ortsnahe Lösungen realisiert werden.“*

Als Grundsatz ist folgendes festgelegt: *„Es ist anzustreben, daß noch anstehende Maßnahmen der abwassertechnischen Ersterschließung im ländlichen Raum überwiegend mit mechanisch-biologischen Kleinkläranlagen erfolgen.“*

Weitere Hinweise für die Abwasserentsorgung von Einzelanwesen sind auch in verschiedenen Broschüren des Bayerischen Landesamtes für Umwelt enthalten.

2. Einsatzbereiche für Kleinkläranlagen

Früher waren Kleinkläranlagen nur Provisorien bis zu einem Anschluß an eine öffentliche zentrale Abwasserbehandlungsanlage. Heute sind sie technisch gleichwertige Alternativen zur zentralen Abwasserbehandlung, und das nicht nur bei unproblematischen wasserwirtschaftli-

chen Verhältnissen, sondern auch in wasserwirtschaftlich empfindlichen Bereichen, die eine Stickstoff- und Phosphorelimination sowie weitgehende Entfernung von Bakterien und Keimen erfordern. So sind nach der Abwasserbehandlung in Kleinkläranlagen je nach Reinigungsverfahren Einleitungen möglich z.B.

- in abflußschwache Gewässer,
- in stehende Gewässer,
- in oberirdische Gewässer mit besonderen hygienischen Anforderungen und
- in das Grundwasser (z.B. im Karst).

3. Rechtliche Grundlagen für Kleinkläranlagen

Für den Bau und den Betrieb von Kleinkläranlagen sind eine Reihe von Gesetzen und Verordnungen zu beachten. Dies sind insbesondere

- das Wasserhaushaltsgesetz (WHG),
- das Bayerische Wassergesetz (BayWG),
- die Abwasserverordnung (AbwV) mit Anhang 1,
- die Eigenüberwachungsverordnung (EÜV),
- die Verordnung über private Sachverständige in der Wasserwirtschaft (VPSW) sowie
- die Entwässerungs- und Fäkalschlammungsatzungen der Kommunen und Zweckverbände.

Nach § 18 a Abs. 2 WHG i.V. mit Art. 41 b BayWG obliegt die Pflicht zur Abwasserbeseitigung einschließlich der Fäkalschlammungsatzung den Gemeinden oder Zweckverbänden. Durch Satzung können Gemeinden und Zweckverbände bestimmen, daß die Übernahme des Abwassers abgelehnt werden darf,

- wenn das Abwasser wegen seiner Art und Menge besser von demjenigen behandelt wird, bei dem es anfällt,
- wenn eine gesonderte Behandlung des Abwassers wegen der Siedlungsstruktur das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt oder
- solange eine Übernahme des Abwassers technisch oder wegen des unverhältnismäßig hohen Aufwands nicht möglich ist.

Eine Verpflichtung der Gemeinden, selbst abgelegene Einzelanwesen an eine öffentliche Abwasserentsorgungsanlage anzuschließen, besteht nicht.

Nach § 7 a WHG darf eine Erlaubnis für das Einleiten von Abwasser in ein Gewässer nur erteilt werden, wenn die Schadstofffracht des Abwassers so gering gehalten wird, wie dies bei Ein-

haltung der jeweils in Betracht kommenden Verfahren nach dem Stand der Technik möglich ist. Die näheren Voraussetzungen regelt die Abwasserverordnung.

Eine beschränkte Erlaubnis im vereinfachten Verfahren nach Art. 17 a BayWG für die Einleitung von in Kleinkläranlagen behandeltem Hausabwasser in ein Gewässer wird bis zu einer Menge von 8 m³ pro Tag erteilt, wenn¹

- das zu entsorgende Bauvorhaben außerhalb eines Wasser- und Heilquellenschutzgebietes liegt,
- das zu entsorgende Bauvorhaben im Geltungsbereich eines Bebauungsplanes liegt,
- das zu entsorgende Bauvorhaben in einem von der Kreisverwaltungsbehörde im Einvernehmen mit dem Wasserwirtschaftsamt bezeichneten Gebiet liegt oder
- für das zu entsorgende Bauvorhaben ein Vorbescheid erteilt worden ist, der auch über die Abwasserentsorgung entschieden hat,

und durch ein Gutachten eines privaten Sachverständigen in der Wasserwirtschaft (PSW) nachgewiesen wird, daß die Abwasserbeseitigung den behördlichen Vorgaben und den allgemein anerkannten Regeln der Technik entspricht.

Die beschränkte Erlaubnis im vereinfachten Verfahren nach Art. 17 a BayWG gilt als erteilt, wenn die Kreisverwaltungsbehörde sie nicht innerhalb eines Monats nach Eingang der Antragsunterlagen ablehnt.

Treffen die o.g. Voraussetzungen nicht zu, ist eine beschränkte Erlaubnis nach Art. 17 BayWG zu beantragen. In diesen Fällen wird die Abwasserbeseitigung durch das zuständige Wasserwirtschaftsamt begutachtet. Die beschränkte Erlaubnis wird schriftlich durch Bescheid erteilt.

Nach § 18 b WHG sind Abwasseranlagen so zu errichten und zu betreiben, daß die Anforderungen an das Einleiten von Abwasser insbesondere nach § 7 a WHG eingehalten werden.

Seit August 2002 gelten die Anforderungen, die für die Größenklasse 1 (< 1.000 EW) im Anhang 1 zur Abwasserverordnung festgelegt sind, auch für Kleinkläranlagen. Das bedeutet, daß mindestens folgende Ablaufwerte bei der qualifizierten Stichprobe bzw. der 24-Stunden-Mischprobe einzuhalten sind: für CSB < 150 mg/l bzw. 100 mg/l und für BSB₅ < 40 mg/l bzw. 25 mg/l.

Aus wasserwirtschaftlichen Gründen können weitergehende Anforderungen an die Einleitung gestellt werden. Kleinkläranlagen, die auf Dauer bestehen bleiben sollen, müssen mit einer biologischen Stufe ausgestattet sein oder mit einer solchen nachgerüstet werden.

Die Ablaufwerte sind durch Messungen zu belegen. Nach Anhang 1 zur Abwasserverordnung Abschnitt C Abs. 4 ist dies entbehrlich, „*wenn eine durch allgemeine bauaufsichtliche Zulassung, europäische technische Zulassung nach den Vorschriften des Bauproduktengesetzes oder sonst nach Landesrecht zugelassene Abwasserbehandlungsanlage nach Maßgabe der Zulassung eingebaut und betrieben wird.*“

¹ zu den Voraussetzungen im Detail siehe Art. 17 a BayWG

Mit der Zweiten Verordnung zur Änderung der Eigenüberwachungsverordnung (EÜV) vom 19.11.2003 wurde dem Anhang 2 der EÜV ein neuer Teil 4 „Kleinkläranlagen“ angefügt. Die Ergebnisse der Eigenüberwachung sind in ein Betriebsbuch einzutragen. Ein Wartungsvertrag entfällt, wenn die Arbeiten selbst ordnungsgemäß erledigt werden können. Ein privater Sachverständiger in der Wasserwirtschaft hat die Funktionstüchtigkeit der Anlage, die ordnungsgemäße Eigenkontrolle und die fachgerechte Wartung alle zwei Jahre zu bestätigen.

4. Reinigungsklassen von Kleinkläranlagen

Das Deutsche Institut für Bautechnik (DIBt), Berlin, hat Zulassungsgrundsätze für die allgemeine bauaufsichtliche Zulassung serienmäßig hergestellter Kleinkläranlagen nach DIN EN 12566-3 (Januar 2005) erarbeitet. Die Ablaufqualität ist in fünf Reinigungsklassen unterteilt:

Klasse C: Anlagen mit Kohlenstoffelimination (dies entspricht den Mindestanforderungen gemäß Anhang 1 der Abwasserverordnung)

Klasse N: Anlagen mit zusätzlicher Nitrifikation

Klasse D: Anlagen mit zusätzlicher Denitrifikation

Klasse C, N, D, +P: Anlagen mit zusätzlicher Phosphorelimination

Klasse C, N, D, +H: Anlagen mit zusätzlicher Hygienisierung

Die einzuhaltenden Ablaufwerte der einzelnen Reinigungsklassen sind in folgender Tabelle dargestellt:

| Klasse | Chemischer Sauerstoffbedarf CSB (mg/l) | Biochemischer Sauerstoffbedarf BSB ₅ (mg/l) | Ammonium-Stickstoff NH ₄ -N (mg/l) | Anorganischer Stickstoff N _{anorg} (mg/l) | Phosphor P (mg/l) | faecal coliforme Keime in 100 ml (KBE) | Abfiltrierbare Stoffe AFS (mg/l) |
|---|--|--|---|--|-------------------|--|----------------------------------|
| C | 150* / 100** | 40* / 25** | | | | | 75* |
| N | 90* / 75** | 25* / 15** | 10** | | | | 50* |
| D | 90* / 75** | 25* / 15** | 10** | 25** | | | 50* |
| +P | | | | | 2** | | |
| +H | | | | | | 100* | |
| * ermittelt aus der qualifizierten Stichprobe, bei faecal coliformen Keimen einfache Stichprobe | | | | | | | |
| ** ermittelt aus der 24-Stunden-Mischprobe | | | | | | | |

Je nachdem, ob in ein Fließgewässer, in einen Graben oder in den Untergrund eingeleitet wird, werden unterschiedliche Reinigungsklassen gefordert.

Hinweise, welche Anforderungen an die Reinigungsleistung von Kleinkläranlagen gestellt werden, enthält das Merkblatt des Bayerischen Landesamtes für Umwelt, „Anforderungen an Abwassereinleitungen - Anlage 2: Kleinkläranlagen“ vom 4. Oktober 2005.

| Einleitung in ein Fließgewässer | | |
|--|--|--|
| | Verdünnungsverhältnis Abfluß Vorfluter/Abwasserabfluß > 50 | Verdünnungsverhältnis Abfluß Vorfluter/Abwasserabfluß < 50 |
| ohne kritische hygienische Situation ² | C | N |
| mit kritischer hygienischer Situation ² | C + H | N + H |

| Einleitung in stehende Gewässer | | |
|--|---|---|
| | Verdünnungsverhältnis Zu-/Abfluß des Gewässers/Abwasserabfluß > 50 | Verdünnungsverhältnis Zu-/Abfluß des Gewässers/Abwasserabfluß < 50 |
| ohne kritische hygienische Situation ² | C + P | N + P |
| mit kritischer hygienischer Situation ² | C + P + H | N + P + H |

| Einleitung in den Untergrund „Normalgebiete“ | |
|--|--|
| Versickerungsfläche > 1.000 m ² pro EW ³ | Versickerungsfläche < 1.000 m ² pro EW ³ |
| C | D |

| Einleitung in den Untergrund Karstgebiete oder Gebiete mit klüftigem Untergrund | |
|--|--|
| Versickerungsfläche > 2.000 m ² pro EW ³ | Versickerungsfläche < 2.000 m ² pro EW ³ |
| C + H | D + H |

² Beurteilung durch Gesundheitsbehörde

³ auf einer Fläche von 500 m auf 500 m abzüglich Acker- und Sonderkulturfächen

5. Technische Möglichkeiten zur Abwasserbehandlung in Kleinkläranlagen

Es ist zwischen mechanischer und biologischer Abwasserbehandlung zu unterscheiden.

5.1 Mechanische Reinigung

Mehrkammer-Ausfaulgruben nach DIN 4261 Teil 1 Nr. 6.1.3 können nur noch als Übergangslösung oder zur mechanischen Vorbehandlung verwendet werden. Mehrkammer-Ausfaulgruben benötigen ein Nutzvolumen von 1,5 m³ pro EW, mindestens jedoch 6 m³ pro Anlage.

Mehrkammer-Absetzgruben nach DIN 4261 Teil 1 Nr. 6.1.2 können nur zur mechanischen Vorbehandlung verwendet werden. Das erforderliche Nutzvolumen beträgt 0,5 m³ pro EW, jedoch mindestens 2 m³ pro Anlage.

Einkammer-Absetzgruben nach DIN 4261 Teil 1 Nr. 6.1.1 eignen sich zur Grobentschlammung. Das erforderliche Nutzvolumen beträgt 0,3 m³ pro EW, mindestens jedoch 2 m³ pro Anlage.

5.2 Biologische Abwasserbehandlung

Bei der biologischen Abwasserbehandlung kann zwischen Anlagen ohne technische Belüftung (naturnahe Anlagen) und Anlagen mit technischer Belüftung (technische Anlagen) unterschieden werden.

5.2.1 Naturnahe Anlagen

Abwasserteiche sind nach dem DWA-Arbeitsblatt A 201 zu bemessen. Die Mindestfläche beträgt 10 m² pro EW, jedoch mindestens 100 m² pro Anlage bei einer Wassertiefe von ca. 1,20 m. Es ist eine Teichdichtung vorzusehen.

Pflanzenbeete können entweder horizontal oder vertikal durchströmt ausgebildet werden. Horizontal durchströmte Anlagen benötigen eine Mindestfläche von 5 m² pro EW, jedoch mindestens 20 m² pro Anlage. Die Bodenkörperschicht ist mindestens 50 cm dick auszubilden. Für vertikal durchströmte Anlagen sind eine Fläche von 4 m² pro EW, jedoch mindestens 16 m² pro Anlage, und eine Bodenkörperschicht mit einer Mindestdicke von 70 cm ausreichend. Bei Pflanzenbeeten ist zum Schutz des Untergrunds ebenfalls eine Abdichtung erforderlich.

In Filterschächten wird das Abwasser über ein Verteilersystem möglichst gleichmäßig verteilt. Es durchströmt die Filterschichten in vertikaler Richtung. Filterschächte sind derzeit noch nicht genormt. Es sind nur werkmäßig hergestellte Anlagen mit einer allgemeinen bauaufsichtlichen Zulassung durch das Deutsche Institut für Bautechnik zulässig.

Der Vorteil der naturnahen Anlagen ist der geringe Energiebedarf bei der Abwasserreinigung. Bei günstigen topographischen Verhältnissen kann das Abwasser die Anlagen im freien Gefälle durchlaufen, und es fallen keine Stromkosten an.

Die Nachteile von Pflanzenbeeten und Abwasserteichen sind der große Platzbedarf und der große Aufwand für die Erdarbeiten beim Bau der Anlagen. Bei Pflanzenbeeten besteht die Gefahr, daß sie in heißen Sommern bei zu geringer Beschickung austrocknen.

5.2.2 Technische Anlagen

Technische Anlagen (Anlagen mit Abwasserbelüftung) sind nach DIN 4261 Teil 2, nach den Zulassungsgrundsätzen des Deutschen Instituts für Bautechnik sowie nach herstellerspezifischen Vorgaben zu bemessen. Werkmäßig hergestellte Anlagen benötigen eine allgemeine bauaufsichtliche Zulassung durch das Deutsche Institut für Bautechnik.

Als werkmäßig hergestellte Anlagen werden derzeit

- Belebungsanlagen (Durchfluß-, SBR-Verfahren),
- Tropfkörper,
- Tauchkörper,
- Membrananlagen und
- Festbett- und Wirbelschwebbettenanlagen

angeboten.

Belebungsanlagen im Durchflußverfahren werden seit vielen Jahren bei kommunalen Kläranlagen verwendet. Dieses Reinigungsprinzip wird auch bei Kleinkläranlagen genutzt. Der Reinigungsprozeß verläuft an verschiedenen Stellen der biologischen Stufe zur gleichen Zeit und kontinuierlich. Beim SBR-Verfahren verläuft der Reinigungsprozeß am gleichen Ort, jedoch zeitversetzt.

Für Belebungs- und SBR-Anlagen ist bei einer Anlagengröße von 4 EW nur ein Behälter, meist mit einem Durchmesser von 2 m und einer Höhe von rd. 3 m erforderlich. Vorteile der Belebungs- und SBR-Anlagen sind der geringe Platzbedarf und die Möglichkeit, die gesamte Anlagentechnik in einer bereits vorhandenen Mehrkammergrube zu installieren.

Der Energiebedarf ist wegen der erforderlichen Abwasserbelüftung höher als bei naturnahen Anlagen und bei den Tropf- und Tauchkörperanlagen.

Das Tropfkörperverfahren gehört zu den ältesten Abwasserreinigungsverfahren. In der biologischen Stufe wird das Abwasser über eine Tropfkörperschüttung (Lavasteine, Kunststoffröhrchen) verrieselt. Das Abwasser tropft durch das Schüttgut und wird dann in die Nachklärung befördert.

Tauchkörperanlagen verwenden das gleiche Reinigungsprinzip wie Tropfkörperanlagen. Tauchkörper sind auf Rollen oder Kreiseln angebrachte Kunststoffröhrchen, die ähnlich einem Wasserrad mit einer Hälfte in das Abwasser eintauchen und gedreht werden.

Für Tropf- und Tauchkörperanlagen ist keine technische Belüftung des Abwassers erforderlich. Ein Vorteil der Tropf- und Tauchkörperanlagen ist der gegenüber den Belebungsanlagen um ca. 30 % - 40 % niedrigere Energiebedarf. Für Tropf- und Tauchkörperanlagen sind jedoch zwei Behälter erforderlich. Selbst wenn eine vorhandene Mehrkammergrube weitergenutzt werden kann, fallen für den Bau des zweiten Behälters zusätzliche Erdarbeiten an.

Die biologische Stufe von Membrananlagen besteht aus einer Einheit, die Luft in das Abwasser einbläst, und einer Membraneinheit. Das Abwasser wird mit der Luft zusammen an die Membranoberfläche geleitet. Die Membranporen haben einen Durchmesser von wenigen Tausendstel Millimetern. Alle Stoffe mit größerem Durchmesser (Bakterien, Pilze etc.) können die Mem-

bran nicht durchdringen und werden herausgefiltert. Die Luft, die durch das restliche Abwasser sprudelt, bewirkt ähnlich wie beim Belebungsverfahren eine zusätzliche Abwasserreinigung.

Für Membrananlagen ist bei einer Anlagengröße von 4 EW ebenfalls nur ein Behälter erforderlich. Vorteile von Membrananlagen sind die hohe Reinigungsleistung, der geringe Platzbedarf und die Möglichkeit, bestehende Mehrkammergruben mit einem Einbausatz nachzurüsten. Nachteile der Membrananlagen sind der höhere Energiebedarf sowie die höheren Investitions- und Wartungskosten. Im Wartungsvertrag ist der jährliche Austausch der Membranen eingeschlossen, so daß ein allzeit funktionierender Betrieb der Anlage gewährleistet ist.

Die biologische Stufe von Festbetтанlagen besteht in der Regel aus Kunststoffröhren mit einer großen Oberfläche, die vollständig in das Abwasser tauchen. Das Festbett wird zusätzlich belüftet.

Das Wirbelschwebbett ist dem Festbettverfahren sehr ähnlich. Der Unterschied besteht in der Befestigung des Kunststoffmaterials. Beim Festbettverfahren wird es fest montiert, beim Wirbelschwebbett schwimmt bzw. „schwebt“ es frei im Abwasser.

Wirbelschwebbett- und Festbetтанlagen mit einer Größe von 4 EW können in einem Behälter installiert werden. Vorteile sind der geringe Platzbedarf der Anlagen und die gute Reinigungsleistung auch bei ungleichmäßigem Abwasserzufluß. Der Energiebedarf ist höher als bei Tauch- und Tropfkörperanlagen, jedoch geringer als bei Belebungs- und Membrananlagen.

Das Bayerische Landesamt für Wasserwirtschaft hat 2005 die erreichbare Ablaufqualität gängiger Behandlungsverfahren wie folgt beurteilt:

| | C | N | D | +P | +H |
|-------------------------------------|----------|----------|----------|-----------|-----------|
| Abwasserteich | x | (x) | ((x)) | | |
| Pflanzenbeet | x | (x) | ((x)) | | |
| Tropfkörper | x | (x) | | | |
| Tauchkörper | x | (x) | | | |
| Belüftetes Festbett | x | (x) | | | |
| Belebung konventionell | x | x | (x) | | |
| Belebung SBR | x | x | (x) | | |
| Belebung Membran | x | x | (x) | | x |
| Sandfiltergraben | x | | | | |
| Filterschacht | x | | | | |
| Ergänzende Phosphatfällung | | | | x | |
| Versickerung über belebte Bodenzone | | | | | (x) |

x Standard
(x) nur bei besonderer Bemessung/Betriebsweise
((x)) nur sehr eingeschränkt

6. Fördermöglichkeiten für öffentliche Abwasseranlagen und Kleinkläranlagen

Der Freistaat Bayern unterstützt sowohl den Bau öffentlicher Abwasseranlagen als auch den Bau von Kleinkläranlagen. Öffentliche Abwasseranlagen werden nach den Richtlinien für Zuwendungen zu wasserwirtschaftlichen Vorhaben (RZWas 2005) und Kleinkläranlagen nach den Richtlinien für Zuwendungen zu Kleinkläranlagen (RZKKA) gefördert.

6.1 Fördermöglichkeiten für öffentliche Abwasseranlagen

Nach den Richtlinien für Zuwendungen zu wasserwirtschaftlichen Vorhaben können u.a. für noch nicht entsorgte, bestehende Siedlungsgebiete

- der erstmalige Bau der Ortsentwässerung,
- der erstmalige Bau und die Erweiterung von Regenbecken, Regenüberläufen und Bodenfiltern,

- der erstmalige Bau und die anteilige Kapazitätserweiterung von Kläranlagen nach dem Stand der Technik sowie
- der erstmalige Bau von Pumpwerken und Verbindungsleitungen

gefördert werden.

Zuwendungsvoraussetzung ist bei Abwasseranlagen für öffentliche Entsorgung, daß die zuwendungsfähigen Kosten 50.000 € übersteigen.

Nicht zuwendungsfähig sind nach Nr. 5.3 der RZWas 2005 u.a. die Kosten für die Erschließung neuer Baugebiete mit Leitungen oder Kanälen, die Kosten für Abwasserhausanschlüsse und Grunderwerbskosten.

Nach Anlage 3 b zur RZWas 2005 werden die zuwendungsfähigen Kosten des Vorhabens im Förderjahr in aller Regel aus der Summe der nach Kostenrichtwerten ermittelten zuwendungsfähigen Nettokosten, der gesetzlichen Umsatzsteuer und einer 10%igen Pauschale für Ingenieurleistungen berechnet. Bei Investitionskosten über 5 Mio € beträgt die Pauschale 9 %.

Die gesamten für die Zuwendung anrechenbaren Kosten sind die Kosten, die für das Gesamtvorhaben ab dem Jahr 1990 angefallen sind, im Förderjahr anfallen und in den fünf Jahren nach dem Förderjahr anfallen werden.

Für die Vergangenheit werden 80 % aller in den Jahren 1990 bis zum Förderjahr getätigten Gesamtinvestitionen als zuwendungsfähige Kosten anerkannt, soweit diese nicht bereits bei anderen staatlichen Förderungen berücksichtigt wurden oder berücksichtigt werden sollen.

Die anrechenbaren zuwendungsfähigen Kosten für die Zukunft sind wie die Kosten im Förderjahr als Kostenpauschalen zu ermitteln.

Aus den gesamten anrechenbaren zuwendungsfähigen Kosten sind die Ausbaurkosten je Abwasseranteil (€/AA) zu ermitteln. Sie ergeben sich aus der Summe

- des Quotienten der zuwendungsfähigen Kosten der Kläranlage und der Einwohnerwerte⁴ und
- des Quotienten der zuwendungsfähigen Kosten der sonstigen Abwasseranlage (Kanäle, Regenbecken) und der Zahl der anzuschließenden Einwohner der Gemeinde.⁵

Die Förderung beginnt bei Ausbaurkosten von 1.278 €/AA mit einem Zuwendungssatz von 10 % und steigt bei Ausbaurkosten von 4.090 €/AA bis zu einem Zuwendungssatz von 70 % der gesamten anrechenbaren zuwendungsfähigen Kosten an. Übersteigen die Ausbaurkosten 4.090 €/AA, bleibt der Zuwendungssatz konstant bei 70 %. Die RZWas 2005 gelten zunächst bis zum 31.12.2008.

⁴ Einwohnerwerte, die der Bemessung der Kläranlage zugrunde gelegt wurden

⁵ Einwohner, die im gemeindlichen Einwohnerverzeichnis mit Hauptsitz gemeldet sind und an die Abwasserentsorgung angeschlossen werden

6.2 Fördermöglichkeiten für Kleinkläranlagen

Nach den Richtlinien für Zuwendungen zu Kleinkläranlagen (RZKKA) kann seit 2002 auch der erstmalige Bau privater Kleinkläranlagen, die den Anforderungen des § 18 b WHG entsprechen, bis zu einer Ausbaugröße von 50 EW gefördert werden. Voraussetzung für die Förderung ist ein von der Gemeinde erstelltes verbindliches Abwasserkonzept mit einer Gebäude-Liste der zum Stichtag 01.01.2002 vorhandenen, bewohnten Gebäude, eine wasserrechtliche Erlaubnis und das Abnahmeprotokoll eines privaten Sachverständigen in der Wasserwirtschaft (PSW).

Das Abwasserentsorgungskonzept muß die Wirtschaftlichkeit der Planung aufzeigen. Nach Nr. 2.2.1 der RZKKA ist eine Förderung nur für Gebäude möglich, in denen bereits vor dem 1. Januar 2002 Abwasser anfiel. Eine Förderung von Kleinkläranlagen für Neubauten ist daher ausgeschlossen.

Zuwendungen werden als Festbeträge in folgender Höhe gewährt:

| | Sockelbetrag für eine 4-EW-Anlage (Mindestgröße) € | Zusätzlicher Betrag je EW für jeden weiteren EW € |
|------------------------------------|---|--|
| biologische Stufe | 1.500 | 250 |
| mechanische Vorbehandlungsstufe | 750 | - |
| weitergehende Anforderungen | 500 | 50 |

Falls nicht die Grundstückseigentümer, sondern Gebietskörperschaften abwasserbeseitigungspflichtig sind, erhalten sie zusätzlich eine Nebenkostenpauschale in Höhe von 7,5 % aus der Summe der Zuwendungen für die biologische Stufe, die mechanische Vorbehandlungsstufe und die weitergehenden Anforderungen. Nach der zum 18.10.2006 geänderten Richtlinie 2006 ist außerdem der Bau privater Anschlußkanäle an die gemeindliche Sammelkläranlage förderfähig. Die Berechnung der Zuwendungen richtet sich nach den fiktiven Fördersätzen einer Kleinkläranlage.

Die RZKKA in der neuen Fassung vom 18.10.2006 sind bis 31.12.2010 befristet.

Ein Beispiel für die Berechnung der Zuwendungen ist in den Anlagen 1 und 2 dargestellt. Das Beispiel bezieht sich auf die Varianten 1 und 3, die in Nr. 8 dieses Beitrags beschrieben sind.

7. Investitions- und Betriebskosten von Kleinkläranlagen

Es ist schwierig, Kosten von Kleinkläranlagen in tabellarischer Form vorzugeben. Unterschiede in den Boden- und Platzverhältnissen, bei den technischen Systemen und bei den Reinigungsanforderungen sind die Hauptfaktoren für Kostenschwankungen. Mengenrabatte sind zu er-

zielen, wenn in einem Ortsteil mehrere Kleinkläranlagen desselben Typs bestellt werden. Auch können die Kosten eines privaten Sachverständigen in der Wasserwirtschaft für Planung, Gutachten und Abnahme reduziert werden, wenn Grundstückseigentümer gemeinsam handeln.

Wir haben bei einigen Händlern im südbayerischen Raum die Preise für Kleinkläranlagen abgefragt. In nachfolgender Tabelle sind die Herstellungskosten einer Membran- und einer SBR-Anlage in monolithischer Bauweise mit Bauartzulassung angegeben. Bei den Preisangaben handelt es sich um Listenpreise inkl. der gesetzlichen Umsatzsteuer von derzeit 19 %. Bei Bestellung mehrerer Anlagen desselben Typs sind Preisnachlässe möglich.

| | Membrananlage einschl. mechanischer Vorreinigung 4 EW | SBR-Anlage einschl. mechanischer Vorreinigung 4 EW |
|--------------------------------------|--|---|
| Reinigungsstufe | D + H | C, N, D |
| Anzahl der Behälter | 1 | 1 |
| Volumen | 6 m ³ | 6 m ³ |
| Kosten der Behälter | 1.050 € | 1.050 € |
| Transport (ortsabhängig) | 200 € | 200 € |
| Maschinen- und Elektrotechnik | 3.600 € | 2.300 € |
| Montage, Inbetriebnahme | 550 € | 250 € |
| Erdarbeiten (bauseits, variabel) | rd. 1.600 € | rd. 1.600 € |
| PSW (Planung, Gutachten, Abnahme) | <u>700 €</u> | <u>700 €</u> |
| Summe | 7.700 € | 6.100 € |

Die Kosten für Festbett- und Wirbelschwebbetтанlagen entsprechen etwa denen einer Membrananlage.

Die Kosten für Tropf- und Tauchkörperanlagen sind etwas geringer.

Bei den laufenden Kosten sind neben den reinen Betriebskosten (z.B. Strom) auch die - je nach System unterschiedlich hohen - Aufwendungen für Eigenkontrolle, Wartung, Fäkal-schlamm Entsorgung und die Gebühren für den privaten Sachverständigen in der Wasserwirtschaft zu berücksichtigen.

Die Stromkosten sind in erster Linie abhängig vom gewählten Reinigungssystem. Während eine Tropfkörperanlage nur geringen Energiebedarf für die Beschickungspumpe hat, benötigen eine Belebungs- und eine Membrananlage wesentlich mehr Energie zur Belüftung des Abwassers.

Zur Sicherstellung einer ausreichenden Reinigungswirkung und zum ordnungsgemäßen Betrieb sind für die Kleinkläranlagen unter Beachtung des wasserrechtlichen Bescheids und der Betriebsanleitung des Anlagenherstellers entsprechende Eigenkontrollen und Wartungsarbeiten durchzuführen. Der Aufwand für die Eigenkontrolle ist insbesondere abhängig von der Art

der Störmeldeeinrichtungen. Bei automatischer Störmeldeeinrichtung kann beispielsweise auf eine tägliche Betriebskontrolle verzichtet werden.

Nach der Zweiten Verordnung zur Änderung der Eigenüberwachungsverordnung vom 19.11.2003 ist der Abschluß eines Wartungsvertrages nicht mehr erforderlich, wenn der Wartungspflichtige diese Arbeiten selbst ordnungsgemäß ausführen kann. In den meisten Fällen ist es jedoch angezeigt, die Wartungsarbeiten durch eine Fach- oder die Herstellerfirma ausführen zu lassen. In die Kosten der Wartungsarbeiten sind auch die nach Bescheid erforderlichen Messungen und der Aufwand für Klein- und Verschleißteile einzukalkulieren. Bei technischen Anlagen ist von einer dreimaligen Wartung pro Jahr auszugehen.

Die rechtzeitige Entschlammung der Kleinkläranlage ist Voraussetzung für einen störungsfreien Betrieb der Anlage. Eine jährliche Schlammmentsorgung ist nicht erforderlich. Der anfallende Fäkalschlamm ist bedarfsgerecht aufgrund von Schlammspiegelmessungen, mindestens jedoch einmal in zehn Jahren zu entsorgen. Bei Membrananlagen für 4 EW und einem Volumen der Absetzgrube von 3 m³ ist eine Schlammmentsorgung durchschnittlich alle zwei Jahre erforderlich. Bei einem größeren Vorklärvolumen oder bei geringerer Auslastung verlängert sich dieser Zeitraum. Es wäre darauf zu achten, daß bei der Fäkalschlammabfuhr Wasser aus den nicht zu entleerenden anderen Kammern der Anlage nicht mit abgepumpt wird. Die Übergänge der verschiedenen Kammern wären baulich mit T-Stücken und nicht mit durchgehenden Schlitzen auszustatten, wie dies bei Altanlagen oft noch der Fall ist. Die Kosten für die Fäkalschlammmentsorgung unterscheiden sich regional (Transportentfernung, Einschüttgebühren, Entsorgungspauschale) sehr stark. Die Entsorgungskosten können wesentlich reduziert werden, wenn die betroffenen Bürger oder die Gemeinde eine gemeinsame Fäkalschlammabfuhr organisieren.

Wegen der unterschiedlichen Kosten insbesondere beim Stromverbrauch, der Eigenkontrolle und der Fäkalschlammmentsorgung können keine einheitlichen Betriebskosten für Kleinkläranlagen angegeben werden. Sie sind abhängig von Anlagentyp und örtlichen Gegebenheiten zu ermitteln.

8. Kostenvergleichsberechnung

Im folgenden Beispiel stellen wir drei Varianten für die Abwasserentsorgung eines Ortsteils mit acht Anwesen und 34 Einwohnern gegenüber:⁶

Variante 1: Ortsteilkläranlage einschließlich der erforderlichen Kanäle und Regenbecken

Variante 2: Anschluß an die zentrale Kläranlage

Variante 3: Bau von Kleinkläranlagen

Die acht Anwesen des Ortsteils sind an Drei-Kammergruben angeschlossen. Das Überwasser aus diesen Gruben wird über sog. Bürgermeisterkanäle einem Bach zugeleitet. Die bestehenden Gruben und die vorhandenen Kanäle können jedoch aufgrund ihres Zustands für die Abteilerung des Schmutzwassers nicht weiter verwendet werden.

⁶ Das Beispiel stammt aus einer unserer Prüfungen; es ist der Anschaulichkeit halber vereinfacht dargestellt.

Die Einwohner verteilen sich auf die Anwesen wie folgt:

| Anwesen Nr. | Einwohner | erforderliche Größe der Kleinkläranlage |
|-------------|-----------|---|
| 1 | 7 | 8 EW |
| 2 | 4 | 4 EW |
| 3 | 8 | 8 EW |
| 4 | 5 | 6 EW |
| 5 | 4 | 4 EW |
| 6 | 2 | 4 EW |
| 7 | 1 | 4 EW |
| 8 | 3 | 4 EW |

Um die Wirtschaftlichkeit technisch gleichwertiger Projektalternativen mit unterschiedlichen Investitions- und Betriebskosten beurteilen zu können, hat die Länderarbeitsgemeinschaft Wasser (LAWA) eine Kostenvergleichsrechnung erarbeitet. Diese dient dazu, mit transparenten und nachvollziehbaren Planungsansätzen eine kostenmäßige Bewertung verschiedener Varianten zu ermöglichen. Die Höhe staatlicher Zuwendungen, die an unterschiedliche Entsorgungsarten anknüpft, ist als Grundlage für eine Kostenvergleichsberechnung nicht geeignet. Die Kostenvergleichsberechnung dient nicht der Erstellung einer Gebührenkalkulation. Wegen der Langlebigkeit wasserwirtschaftlicher Infrastruktureinrichtungen ist eine dynamische Betrachtung geboten. Die zu verschiedenen Zeitpunkten anfallenden Kosten sind unter Berücksichtigung eines angemessenen Zinssatzes (in der Regel 3 %) wertmäßig auf einen gemeinsamen Bezugszeitpunkt auszurichten.

In der LAWA-Kostenvergleichsrechnung⁷ dieses Beispiels sind folgende Nutzungszeiten zugrundegelegt:

| | |
|---|------------|
| Kanal, Schächte | 50 Jahre |
| Pumpwerk (Bautechnik) | 25 Jahre |
| Pumpwerk (Elektro-, Maschinentechnik) | 12,5 Jahre |
| Ortsteilkläranlage (Bautechnik) | 25 Jahre |
| Ortsteilkläranlage (Elektro-, Maschinentechnik) | 12,5 Jahre |
| Kleinkläranlage (Bautechnik) | 25 Jahre |
| Kleinkläranlage (Elektro-, Maschinentechnik) | 12,5 Jahre |

Die Nutzungsdauer von Kleinkläranlagen ist in den Leitlinien der LAWA mit 12,5 bis 15 Jahren angegeben. Angesichts der werkmäßigen Herstellung von Kleinkläranlagen mit entsprechender Bauartzulassung und der erforderlichen Wartungs- und Überwachungspraxis durch Fachfirmen und Sachverständige kann unseres Erachtens deutlich von der in den LAWA-Leitlinien angeführten Nutzungsdauer von 12,5 bis 15 Jahren abgewichen werden.

⁷ Leitlinien zur Durchführung von Kostenvergleichsrechnungen der Länderarbeitsgemeinschaft Wasser

Wasserwirtschaftsämter gehen zwischenzeitlich von einer Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren für den Stahlbeton-Baukörper und von einer 12,5jährigen Nutzung für maschinentechnische Einbauten aus. Diese Ansätze entsprechen auch den durchschnittlichen LAWA-Nutzungsdauern von Pumpwerken. Wir halten es für sachgerecht, wenn diese Ansätze für Kleinkläranlagen verwendet werden.

Für die einzelnen Varianten wurden folgende Investitionskosten berechnet:

Variante 1: Ortskläranlage einschließlich erforderlicher Kanäle und Regenbecken

| | Dim ⁸ | Menge | EP € | GP € |
|--|------------------|-------|---------|--------------------|
| Mischwasserkanal Stz ⁹ DN 300 - DN 500 | m | 438 | 300 | 131.400 |
| Hausanschlüsse | St | 8 | 1.200 | 9.600 |
| Hauptsammler Stz DN 200 - DN 500 | m | 263 | 209 | 54.967 |
| Regenüberlauf | St | 1 | | 8.800 |
| Regenwasserkanal Sb ¹⁰ 400 | m | 76 | 203 | 15.428 |
| Regenbecken | m ³ | 178 | 62 | 11.036 |
| Kläranlage | EW | 60 | 1.960 | <u>117.600</u> |
| | | | | rd. 349.000 |

Die laufenden Kosten wurden mit rd. 5.800 € pro Jahr angenommen.

Variante 2: Anschluß an die zentrale Kläranlage der Kommune

(Hinweis: Die bestehende Kanalisation wird zur Ableitung des Regenwassers weiter verwendet.)

Es wurden laufende Kosten von rd. 3.750 € ermittelt.

| | Dim | Menge | EP € | GP € |
|--|-----|-------|---------|--------------------|
| Schmutzwasserkanal Stz DN 300 | m | 438 | 300 | 131.400 |
| Hausanschlüsse | St | 8 | 1.200 | 9.600 |
| Druckleitung | m | 1.720 | 80 | 137.600 |
| Pumpwerk Bauwerk | p | 1 | 30.000 | 30.000 |
| Pumpwerk Elektro-, Maschinentechnik | p | 1 | 38.000 | <u>38.000</u> |
| | | | | rd. 347.000 |

⁸ Dimension

⁹ Steinzeug

¹⁰ Stahlbeton

Variante 3: Bau von privaten Kleinkläranlagen (Anforderungsstufe: D + H)

| | | Dim | Menge | EP € | GP € |
|------------------|------|-----|-------|---------|---------------|
| Kleinkläranlagen | 4 EW | St | 5 | 7.700 | 38.50 |
| Kleinkläranlagen | 6 EW | St | 1 | 8.500 | 8.500 |
| Kleinkläranlagen | 8 EW | St | 2 | 9.500 | <u>19.000</u> |
| | | | | | 66.000 |

Die wegen der weitergehenden Anforderungen erhöhten jährlichen Betriebskosten wurden für eine Kleinkläranlage für 4 EW mit rd. 860 €, für 6 EW mit rd. 880 € und für 8 EW mit rd. 920 € angegeben.

Bei der dynamischen Kostenvergleichsrechnung sind neben den Kosten für die erstmalige Investition (IK) auch die Reinvestitionskosten (IKR) nach Ablauf der veranschlagten Nutzungsdauer und die laufenden Kosten (LK) zu berücksichtigen. Die laufenden Kosten enthalten die zum Betrieb, zur Wartung, Unterhaltung und Überwachung von Anlagen erforderlichen, in der Betriebsphase laufend aufzuwendenden Kosten (Personal-, Sach- und Energiekosten). Da die Reinvestitionskosten zu unterschiedlichen Zeiten anfallen, sind sie zur Berechnung des Barwertes abzuzinsen. Der nominelle Wert wird mit einem Diskontierungsfaktor für Einmalzahlungen (DFAKE) versehen. Die laufenden Kosten sind mit einem Diskontierungsfaktor für regelmäßige Zahlungen (DFAKR) zu multiplizieren.

Es ergeben sich bei einer Laufzeit von 50 Jahren und einem Zinssatz von 3 % folgende Projektkostenbarwerte:

Variante 1: Neubau einer Ortskläranlage mit Mischsystem

| | | | | € | € | |
|-----------------------------|-----------------------------|-------|------|---------|--------------------|----------------|
| IK | (Kanalnetz, Kläranlage, RB) | | | | 349.000 | |
| IKR | (Elektro-, Maschinentchnik) | DFAKE | 12,5 | 0,6911 | 35.000 | 24.188 |
| IKR | (Kläranlage, RB) | DFAKE | 25 | 0,4776 | 98.000 | 46.804 |
| IKR | (Elektro-, Maschinentchnik) | DFAKE | 37,5 | 0,3301 | 35.000 | 11.552 |
| LK | (Strom, Personal, Wartung) | DFAKR | 50 | 25,7298 | 5.800 | <u>149.233</u> |
| Projektkostenbarwert (PKBW) | | | | | ca. 581.000 | |

Variante 2: Anschluß im Trennsystem an eine bestehende zentrale Kläranlage

(Hinweis: Wegen Geringfügigkeit werden die anteiligen Betriebs- und Reinvestitionskosten der Kläranlage, in die eingeleitet wird, nicht angesetzt.)

| | | | | € | € |
|--|-------|------|---------|--------|--------------------|
| IK (Pumpwerk und Kanäle) | | | | | 347.000 |
| IKR (Elektro-, Maschinentechnik Pumpwerke) | DFAKE | 12,5 | 0,6911 | 38.000 | 26.261 |
| IKR (Pumpwerk komplett) | DFAKE | 25 | 0,4776 | 68.000 | 32.477 |
| IKR (Elektro-, Maschinentechnik Pumpwerk) | DFAKE | 37,5 | 0,3301 | 38.000 | 12.543 |
| LK (Strom, Personal, Wartung) | DFAKR | 50 | 25,7298 | 3.750 | <u>96.487</u> |
| Projektkostenbarwert (PKBW) | | | | | ca. 515.000 |

Variante 3: Bau von privaten Kleinkläranlagen (Anforderungsstufe: D + H)

Die jährlichen Betriebskosten der acht Kleinkläranlagen betragen 7.020 €

Die Reinvestitionskosten für die Elektro- und Maschinentechnik werden überschlägig mit rd. 50 % der Investitionskosten angegeben.

| | | | | € | € |
|--|-------|------|---------|--------|---------------------------------|
| IK (Kleinkläranlagen) | | | | | 66.000 |
| IKR (Kleinkläranlagen, Elektro-, Maschinentechnik) | DFAKE | 12,5 | 0,6911 | 33.000 | 22.806 |
| IKR (Kleinkläranlagen gesamt) | DFAKE | 25 | 0,4776 | 66.000 | 31.522 |
| IKR (Kleinkläranlagen Elektro-, Maschinentechnik) | DFAKE | 37,5 | 0,3301 | 33.000 | 10.892 |
| LK (Wartung, Messungen, Strom) | DFAKR | 50 | 25,7298 | 7.020 | <u>180.623</u> |
| Projektkostenbarwert (PKBW) | | | | | ca. 312.000¹¹ |

Die Kostenvergleichsberechnung zeigt, daß die Abwasserentsorgung mit Kleinkläranlagen im konkreten Fall die kostengünstigste Lösung ist.

Die angegebenen Investitions- und Betriebskosten können örtlich stark schwanken. Sie können daher nicht ohne Überprüfung für die Wirtschaftlichkeitsuntersuchung in anderen Fällen herangezogen werden. Die konkreten Umstände wären in jedem Einzelfall transparent und nachvollziehbar aufzuzeigen und den Berechnungen zugrunde zu legen.

¹¹ In dieser Berechnung wurde nicht berücksichtigt, daß nach Art. 42 Abs. 2 BayBO landwirtschaftliche Anwesen ihre Kleinkläranlagen nicht mit einer biologischen Stufe nachrüsten müssen, wenn das anfallende Schmutzwasser in einer Mehrkammerausfallgrube vorbehandelt wird und die ordnungsgemäße Entsorgung oder Verwertung des geklärten Abwassers sowie des Fäkalschlammes nachgewiesen wird.

9. Zusammenfassung

Kleinkläranlagen sind heute auf einem hohen technischen Stand. Im ländlichen Raum sind sie eine Alternative zur öffentlichen Abwasserentsorgung in zentralen Kläranlagen, die den Bau langer und teuer herzustellender Kanalstrecken und von Pumpwerken erfordern. Kleinkläranlagen finden dort Anwendung, wo früher - bei geringerem Standard der Kleinkläranlagen - aus wasserwirtschaftlichen Gründen aufwendige Ableitungen der Abwässer gefordert werden mußten. Sie erfüllen bei ordnungsgemäßigem Bau und Betrieb die wasserrechtlichen Mindestanforderungen (Anhang 1 AbwV - Größenklasse 1) und können bei besonderer Bemessung und Betriebsweise auch strengere Ablaufwerte einhalten. Kleinkläranlagen können daher auch in wasserwirtschaftlich sensiblen Bereichen (z.B. bei Gewässern mit geringem Abfluß, bei stehenden Gewässern, bei Versickerungen oder in Karstgebieten) eingesetzt werden. Voraussetzungen sind eine biologische Stufe entsprechend den wasserrechtlichen Erfordernissen, die regelmäßige Eigenkontrolle durch den Betreiber, die fachgerechte Durchführung der vorgeschriebenen Wartungsarbeiten und die neutrale Überprüfung der Kleinkläranlagen durch einen privaten Sachverständigen in der Wasserwirtschaft alle zwei Jahre.

Der Kostenunterschied zwischen zentralen und dezentralen Lösungen ist anhand einer LAWA-Kostenvergleichsberechnung mit realistischen Kostenansätzen zu ermitteln. Naturgemäß werden die späteren tatsächlichen Kosten mit den Kostenansätzen der Kostenvergleichsberechnung nicht identisch sein. Jede Auswahlentscheidung auf der Grundlage einer Kostenvergleichsberechnung beinhaltet Unsicherheiten, die um so größer sind, je unsicherer die Eingangsdaten sind. Nach dem Bayerischen Staatsministerium für Umwelt, Gesundheit und Verbraucherschutz können folgende Toleranzbereiche akzeptiert werden:

- Kleinkläranlagen $\pm 20 \%$
- öffentliche Abwasseranlagen $\pm 10 \%$

Wenn sich die Toleranzbereiche überschneiden, gelten die Varianten als vergleichbar wirtschaftlich.

Die Gemeinden entscheiden im Rahmen der kommunalen Planungshoheit eigenverantwortlich über die Art der Abwasserbeseitigung. Bei der Bewertung der verschiedenen Varianten haben sie neben einer technisch einwandfreien und wirtschaftlichen Ausführung insbesondere auch eine langfristige Entsorgungssicherheit und den Schutz der Gewässer und des Grundwassers zu beachten.

RZWas 2005 Anlage 3 b
Ermittlung der zuwendungsfähigen Kosten - Abwasseranlagen

| Vorhabensträger: | | LkC.: | | BA: | | LkC.: | | BA: | | LkC.: | | BA: | | |
|--|-------|-------|-------|---------------------|--|-------|-----|-------|---------------------|------------|-------|-----|-------|---------------------|
| Nr. in WAL | Menge | Dim | KRW € | zwf. Kosten € netto | Nr. in WAL | Menge | Dim | KRW € | zwf. Kosten € netto | Nr. in WAL | Menge | Dim | KRW € | zwf. Kosten € netto |
| Neubau von Anlagenteilen | | | | | | | | | | | | | | |
| gemäß Nrn. 2.1 bis 2.7 der Anlage 2 b | | | | | | | | | | | | | | |
| Rohrleitungen <= DN 200 | 47,0 | m | 180 | 8.460 | AW0301 | m | 120 | 0 | AW0501 | m | 90 | 0 | | |
| DN 250 | | m | 225 | 0 | AW0302 | m | 150 | 0 | AW0502 | m | 113 | 0 | | |
| DN 300 | | m | 245 | 0 | AW0303 | m | 163 | 0 | AW0503 | m | 123 | 0 | | |
| DN 400 | 116,0 | m | 275 | 31.900 | AW0304 | m | 183 | 0 | AW0504 | m | 138 | 0 | | |
| DN 500 | 100,0 | m | 310 | 31.000 | AW0305 | m | 207 | 0 | AW0505 | m | 155 | 0 | | |
| DN 600 | | m | 345 | 0 | AW0306 | m | 230 | 0 | AW0506 | m | 173 | 0 | | |
| DN 700 | | m | 395 | 0 | AW0307 | m | 263 | 0 | AW0507 | m | 198 | 0 | | |
| DN 800 | | m | 445 | 0 | AW0308 | m | 297 | 0 | AW0508 | m | 223 | 0 | | |
| DN 900 | | m | 495 | 0 | AW0309 | m | 330 | 0 | AW0509 | m | 248 | 0 | | |
| DN 1000 | | m | 550 | 0 | AW0310 | m | 367 | 0 | AW0510 | m | 275 | 0 | | |
| DN 1100 | | m | 615 | 0 | AW0311 | m | 410 | 0 | AW0511 | m | 308 | 0 | | |
| >=DN 1200 | | m | 685 | 0 | AW0312 | m | 457 | 0 | AW0512 | m | 343 | 0 | | |
| Druckleitungen | | m | 110 | 0 | AW0313 | m | 73 | 0 | AW0513 | m | 55 | 0 | | |
| Eingepflügte Leitungen | | m | 51 | 0 | AW0314 | m | 34 | 0 | AW0514 | m | 26 | 0 | | |
| Eingefräste Leitungen | | m | 72 | 0 | AW0315 | m | 48 | 0 | AW0515 | m | 36 | 0 | | |
| zentrale Pumpstation | | | | | | | | | | | | | | |
| Ortsentwässerung - Kanallänge | 438,0 | m | 0 | 0 | Nachrüstung KA Baujahr vor 1977 | | | | | | | | | |
| entsorgte Einwohner | 34,0 | EZ | 3.070 | 104.380 | Nachrüstung KA Baujahr nach 1976 | | | | | | | | | |
| Kläranlageneubau - Ausbaugröße | | EW | 0 | 0 | Anschlußentgelt gemäß Nr. 2.10.1 - KA-Erw. um | | | | | | | | | |
| und anteilige Erweiterung | | EW | 0 | 0 | Ausbaugröße der zu erweiternden Kläranlage | | | | | | | | | |
| Regenbecken, - überläufe | 3,0 | m³ | 1.280 | 3.840 | Anschlußentgelt gemäß Nr. 2.10.2 - KA-Erw. um | | | | | | | | | |
| Nutzbares Beckenvolumen | | m³ | 0 | 0 | Ausbaugröße der aufzunehmenden Kläranlage | | | | | | | | | |
| Regenbecken Erbauweise | 178,0 | m³ | 62 | 11.036 | Anschlußentgelt gemäß Nr. 2.10.3 der Anlage 2 b | | | | | | | | | |
| Nutzbares Beckenvolumen | | m³ | 62 | 0 | Kosten, die ein anderer Vorhabensträger zu tragen verpflichtet ist | | | | | | | | | |
| Bodenfilter | | m³ | 0 | 0 | Summe der zwf. Kosten (netto) | | | | | | | | | |
| Aufgestellt (Zuwendungsempfänger): Datum, Ort | | | | | Mehrwertsteuer | | | | | | | | | |
| | | | | | Pauschale für Ing.-Leistungen | | | | | | | | | |
| | | | | | Alternativplanungen | | | | | | | | | |
| | | | | | zuwendungsfähige Kosten des Vorhabens | | | | | | | | | |
| | | | | | 190.616 | | | | | | | | | |
| | | | | | 36.217 | | | | | | | | | |
| | | | | | 22.683 | | | | | | | | | |
| | | | | | ----- | | | | | | | | | |
| | | | | | 249.516 | | | | | | | | | |

RW-Kanal ist nicht zuwendungsfähig!

RZWas 2005 Anlage 3 b
Ermittlung der zuwendungsfähigen Kosten - Abwasseranlagen

| Vorhabensträger: | | LkC.: | | BA: | | LkC.: | | BA: | |
|--|-------|-------|--------------|---------------------|--|-------|-----|-------|---------------------|
| Nr. in WAL | Menge | Dim | KRW € | zwf. Kosten € netto | Nr. in WAL | Menge | Dim | KRW € | zwf. Kosten € netto |
| Neubau von Anlagenteilen | | | | | | | | | |
| gemäß Nrn. 2.1 bis 2.7 der Anlage 2 b | | | | | | | | | |
| Erneuerung oder Sanierung | | | | | | | | | |
| von Anlagenteilen gemäß Nr. 2.8 der Anlage 2 b | | | | | | | | | |
| Nachrüstung von KA, Anschluß | | | | | | | | | |
| an andere KA gemäß Nr. 2.10 der Anlage 2 b | | | | | | | | | |
| AW0201 | | | | 0 | AW0301 | | | 120 | 0 |
| DN 250 | | m | 180 | 0 | AW0302 | m | m | 150 | 0 |
| AW0202 | | m | 225 | 0 | AW0303 | m | m | 163 | 0 |
| DN 300 | | m | 245 | 0 | AW0304 | m | m | 183 | 0 |
| AW0203 | | m | 275 | 0 | AW0305 | m | m | 207 | 0 |
| DN 400 | | m | 310 | 0 | AW0306 | m | m | 230 | 0 |
| AW0204 | | m | 345 | 0 | AW0307 | m | m | 263 | 0 |
| DN 500 | | m | 395 | 0 | AW0308 | m | m | 297 | 0 |
| AW0205 | | m | 445 | 0 | AW0309 | m | m | 330 | 0 |
| DN 600 | | m | 495 | 0 | AW0310 | m | m | 367 | 0 |
| AW0206 | | m | 550 | 0 | AW0311 | m | m | 410 | 0 |
| DN 700 | | m | 615 | 0 | AW0312 | m | m | 457 | 0 |
| AW0207 | | m | 685 | 0 | AW0313 | m | m | 73 | 0 |
| DN 800 | | m | 72 | 0 | AW0314 | m | m | 34 | 0 |
| AW0208 | | m | 0 | 0 | AW0315 | m | m | 48 | 0 |
| DN 900 | | m | 0 | 0 | Nachrüstung KA Baujahr vor 1977 Nachrüstung KA Baujahr nach 1976 Anschlußentgelt gemäß Nr. 2.10.1 - KA-Erw. um Ausbaugröße der zu erweiternden Kläranlage Anschlußentgelt gemäß Nr. 2.10.2 - KA-Erw. um Ausbaugröße der aufzunehmenden Kläranlage Anschlußentgelt gemäß Nr. 2.10.3 der Anlage 2 b Kosten, die ein anderer Vorhabensträger zu tragen verpflichtet ist | | | | |
| DN 1000 | | m | 0 | 0 | | | | | |
| >=DN 1200 | | m | 0 | 0 | | | | | |
| Druckleitungen | | m | 0 | 0 | | | | | |
| Eingepflügte Leitungen | | m | 0 | 0 | | | | | |
| Eingefräste Leitungen | | m | 0 | 0 | | | | | |
| zentrale Pumpstation | | m | 0 | 0 | | | | | |
| Ortsentwässerung - Kanallänge | | m | 0 | 0 | | | | | |
| entsorgte Einwohner | | EZ | 0 | 0 | | | | | |
| Kläranlagenneubau - Ausbaugröße | | EW | 1.377 | 0 | | | | | |
| und anteilige Erweiterung | 50 | EW | 1.377 | 68.838 | | | | | |
| Regenbecken, - überläufe | | m³ | 0 | 0 | | | | | |
| Nutzbares Beckenvolumen | 50 | m³ | 0 | 0 | | | | | |
| Regenbecken Erdbauweise | | m³ | 62 | 0 | | | | | |
| Nutzbares Beckenvolumen | | m³ | 62 | 0 | | | | | |
| Bodenfilter | | m³ | 0 | 0 | | | | | |
| Aufgestellt (Zuwendungsempfänger): Datum, Ort | | | Unterschrift | | | | | | |
| Summe der zwf. Kosten (netto) | | | | | | | | | |
| Mehrwertsteuer | | | | | | | | | |
| Pauschale für Ing.-Leistungen | | | | | | | | | |
| Alternativplanungen | | | | | | | | | |
| zuwendungsfähige Kosten des Vorhabens | | | | | | | | | |
| 68.838 | | | | | | | | | |
| 13.079 | | | | | | | | | |
| 8.192 | | | | | | | | | |
| ----- | | | | | | | | | |
| 90.109 | | | | | | | | | |

RW-Kanal ist nicht zuwendungsfähig!

Berechnung der Zuwendungen**Bauabschnitt**

| | Kosten | |
|--------------------------|----------------|-----------------|
| | Berechnung | Kostenrichtwert |
| Kläranlage | 98.000 | 90.109 |
| sonstige Abwasseranlagen | 231.000 | 249.516 |
| Gesamt | 329.000 | 339.625 |

Berechnung der Zuwendung

Zuwendungsfähige Kosten innerhalb des Betrachtungszeitraums von 20 Jahren

| Vorhabensteil | seit 1990 | Förderjahr | 5 Jahre danach | Summe |
|--------------------------|-----------|----------------|----------------|----------------|
| Kläranlage | 0 | 90.109 | 0 | 90.109 |
| sonstige Abwasseranlagen | 0 | 249.516 | 0 | 249.516 |
| Gesamt | 0 | 339.625 | 0 | 339.625 |

| | |
|--------------|----|
| geplante EW | 50 |
| entsorgte EW | 34 |

Kosten je Abwasseranteil

| Vorhabensteil | zK | EW | EZ | €/AA |
|--------------------------|----------------|---------------------------------|------|-------------------|
| Kläranlage | 90.109 | 50 | ---- | 1.802 |
| sonstige Abwasseranlagen | 249.516 | ---- | 34 | 7.339 |
| Gesamt | 339.625 | Kosten je Abwasseranteil | | 9.141 €/AA |
| | | Förderschwelle | | 1.278 €/AA |
| | | Zuwendungssatz | | 70,00 % |
| | | Festbetrag | | 237.738 € |

jedoch nicht mehr als 70 % der Gesamtkosten:

230.300 €

Zuwendungen nach RZKKA

| EW | 4 | 6 | 8 |
|--------------|----------|----------|----------|
| Vorreinigung | 500 | 600 | 700 |
| Biologie | 1.500 | 2.000 | 2.500 |

Berechnung der Zuwendungshöhe insgesamt (Reinigungsklasse C)

ohne weitergehende Anforderungen

| Kleinkläranlagen | | Zuwendungen | |
|-------------------------|---------------|--------------------|---------------|
| EW | Anzahl | €/KKA | € |
| 4 | 5 | 2.000 | 10.000 |
| 6 | 1 | 2.600 | 2.600 |
| 8 | 2 | 3.200 | 6.400 |
| Summe | 8 | | 19.000 |

Die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

Verfasser: Bernhard Köhler

| Inhaltsübersicht | Seite |
|---|------------|
| 1. Grundlagen für die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen | 183 |
| 1.1 Anwendungsbereich | 183 |
| 1.2 Rechtliche Grundlagen | 184 |
| 2. Inhalt des Lageberichts nach §§ 289 und 315 HGB | 185 |
| 2.1. Grundsätze der Lageberichterstattung | 186 |
| 2.1.1 Vollständigkeit | 187 |
| 2.1.2 Verlässlichkeit | 187 |
| 2.1.3 Klarheit und Übersichtlichkeit | 188 |
| 2.1.4 Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung | 188 |
| 2.1.5 Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung | 188 |
| 2.2 Aufbau und Inhalt des Lageberichts | 188 |
| 2.2.1 Geschäft und Rahmenbedingungen | 189 |
| 2.2.2 Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage | 190 |
| 2.2.2.1 Ertragslage | 190 |
| 2.2.2.2 Finanzlage | 191 |
| 2.2.2.3 Vermögenslage | 192 |
| 2.2.3 Nachtragsbericht | 193 |
| 2.2.4 Risikobericht | 194 |
| 2.2.5 Prognosebericht | 195 |
| 3. Innerbetriebliche Organisation der Erstellung | 196 |

1. Grundlagen für die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

1.1 Anwendungsbereich¹

Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) und die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) als Spezialvorschriften der Rechnungslegung für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen enthalten keine Bestimmungen über die Aufstellung eines Lageberichts als Instrument des Rechnungswesens, so daß für das einzelne Krankenhaus oder die einzelne Pflegeeinrichtung kein Lagebericht aufzustellen ist.

Diese Verpflichtung kann jedoch für die kommunalen Träger² dieser Einrichtungen bestehen. Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres einen Lagebericht für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Gesellschaften im Sinne des § 267 HGB sind zwar von der Aufstellung des Lageberichts befreit. Gehört einer Gebietskörperschaft jedoch die Mehrheit der Anteile an der Kapitalgesellschaft oder gehört ihr mindestens der vierte Teil der Anteile und steht ihr zusammen mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zu, so haben diese Gebietskörperschaften nach Art. 94 Abs. 1 Nr. 2 GO (Art. 82 Abs. 1 Nr. 2 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Nr. 2 BezO) dafür Sorge zu tragen, daß diese Unternehmen unabhängig von den in § 267 HGB definierten Größenmerkmalen einen Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen. Insoweit sind also Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in Privatrechtsform mit kommunaler Beteiligung grundsätzlich zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet. Ein Verzicht auf die Aufstellung eines Lageberichts ist nur dann möglich, wenn die Beteiligung die im Kommunalrecht genannten Anteilsgrenzen nicht überschreitet und es sich um kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB handelt.

Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform eines Kommunalunternehmens müssen nach Art. 91 Abs. 1 GO (Art. 79 Abs. 1 LKrO, Art. 74 Abs. 1 BezO) den Jahresabschluß und den Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufstellen, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. In der KHBV, in der PBV und in den Verordnungen über die Wirtschaftsführung der kommunalen Krankenhäuser (WkKV) und der kommunalen Pflegeeinrichtungen (WkPV) sind keine anderweitigen Regelungen zur Aufstellung des Lageberichts enthalten. Da Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform des Kommunalunternehmens auch den Bestimmungen der WkKV und der WkPV unterliegen, sind sie nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkKV oder § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkPV zudem verpflichtet, einen Rechenschaftsbericht aufzustellen.

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die als Regie- oder Eigenbetriebe geführt werden, enthalten die Gemeinde-, Landkreis- und Bezirksordnung - anders als für Kommunalunternehmen - keine Regelungen über die Rechnungslegung. Die Rechnungslegung richtet sich nach den Vorschriften der WkKV und der WkPV. Solche Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen haben deshalb nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkKV oder § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkPV nur einen Rechenschaftsbericht zu erstellen.

¹ Nachfolgend sind ausschließlich die für den Freistaat Bayern geltenden Vorschriften des Kommunalrechts genannt.

² Der Begriff „kommunaler Träger“ umfaßt auch Kapitalgesellschaften, an denen Kommunen beteiligt sind.

Zur Vereinheitlichung der Berichterstattungspflichten für Krankenhäuser in kommunaler Trägerschaft beabsichtigt das Bayerische Staatsministerium des Innern, die WkKV und die WkPV dahingehend zu ändern, daß anstelle des Rechenschaftsberichts ein Lagebericht entsprechend § 289 HGB aufzustellen ist.

1.2 Rechtliche Grundlagen

Die Aufstellung eines Lageberichts ist für Einzelgesellschaften in § 289 HGB und für Konzerne in § 315 HGB geregelt. Inhalt und Umfang des Lageberichts wurden durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 04.12.2004 (BGBl I S. 3166 - 3182) erheblich erweitert. Zusammengefaßt sind folgende zusätzliche Anforderungen zu beachten:

- Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage einschließlich des Geschäftsergebnisses
- Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage einschließlich Angabe und Erläuterung der bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren
- Angabe und Erläuterung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (nur für große Kapitalgesellschaften und Konzerne verpflichtend)
- verpflichtende Beurteilung der voraussichtlichen Entwicklung mit Darstellung der Chancen und Risiken (bisher war nur auf künftige Risiken einzugehen)
- Angabe zum Risikomanagement und zu Risiken in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten (Sollangabe)
- Angaben zu den Grundzügen des Vergütungssystems für die Mitglieder der Organe der (Mutter-)Gesellschaft (Sollangabe, die nur börsennotierte Aktiengesellschaften betrifft)³

Mit Ausnahme der Vorschriften zu den Finanzinstrumenten, die bereits in den Lagebericht für die nach dem 31.12.2003 beginnenden Geschäftsjahre aufzunehmen waren, waren die Änderungen durch das BilReG für Lageberichte ab dem Geschäftsjahr 2005 zu berücksichtigen. Weitere Hinweise für die Aufstellung und Prüfung von Lageberichten enthalten die Deutschen Rechnungslegungsstandards Nummer 15 (DRS 15) und Nummer 5 (DRS 5) sowie der IDW Prüfungsstandard 350 und die Rechnungslegungshinweise des IDW (IDW RH HFA 1.005 und 1.007).

Die DRS haben zwar keine Gesetzeskraft; gleichwohl führt die Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz zu einer faktischen Bindungswirkung der Rechnungslegungsstandards im Sinne einer verbindlichen GoB-Konkretisierung⁴. Verbindlich sind die DRS 5 und DRS 15 nur für Konzernlageberichte; ihre Anwendung wird jedoch auch für den Lagebericht nach § 289 HGB empfohlen (DRS 5 Tz. 8 und DRS 15 Tz. 5). Diese Empfehlung ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, daß der Konzernlagebericht und der Lagebericht der Muttergesell-

³ Hierauf wird in den weiteren Ausführungen nicht mehr eingegangen, da dies für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nicht von Bedeutung ist.

⁴ Baetge/Prigge: Anforderungen an verpflichtende, empfohlene und freiwillige Angaben des Konzernlageberichts, Der Betrieb 2006, S. 401; Förtschle in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 342 HGB Anm. 9

schaft nach § 315 Abs. 3 HGB zusammengefaßt werden dürfen,⁵ obgleich DRS 15 die Zusammenfassung zu einem Lagebericht nicht empfiehlt (Tz. 21). Nach Auffassung des IDW handelt es sich bei den DRS 15 und DRS 5 um Auslegungen der allgemeinen gesetzlichen Grundsätze zur Lageberichterstattung, die somit auch Bedeutung für den Lagebericht nach § 289 HGB haben. Insoweit beschränkt sich der Rechnungslegungshinweis des IDW Hauptfachausschusses (IDW RH HFA 1.007) zur Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 1 und 3 HGB und § 315 Abs. 1 HGB auf Einzelfragen zur Neufassung der gesetzlichen Vorschriften, soweit diese nicht in den Regelungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) aufgegriffen wurden.⁶

Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform von Anstalten des öffentlichen Rechts (Kommunalunternehmen) haben darüber hinaus § 26 KUV zu beachten, der den nach § 289 HGB vorgegebenen Inhalt präzisiert (verpflichtende Angaben der Sollvorschriften des § 289 Abs. 2 HGB) und erweitert. Von den dort genannten ergänzenden Angaben sind für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen insbesondere

- die Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals und der Rückstellungen,
- die Darstellung des Standes der Anlagen im Bau und der geplanten Bauvorhaben sowie
- die Aufgliederung des Personalaufwands

von Bedeutung, wobei diese Angaben auch nach dem DRS 15 zu machen sind, sofern sie die Lage des Unternehmens wesentlich beeinflussen.

2. Inhalt des Lageberichts nach §§ 289 und 315 HGB

Bei den gesetzlichen Vorgaben ist zu unterscheiden zwischen Pflichtangaben (§ 289 Abs. 1 und 3, § 315 Abs. 1 HGB) und Sollangaben (§ 289 Abs. 2, § 315 Abs. 2 HGB).

Die **Pflichtangaben** ihrerseits lassen sich wiederum untergliedern in die eher vergangenheitsbezogenen Angaben zur Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und zur Lage der Kapitalgesellschaft mit Angabe der wesentlichen finanziellen und (für große Kapitalgesellschaften und Konzerne) nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und in die zukunftsbezogene Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken.

Als nichtfinanzielle Leistungsindikatoren werden in § 289 Abs. 3 HGB Informationen zu Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen genannt. Insofern wären Angaben zum Energieverbrauch, zu Ergebnissen eines Umwelt-Audits, zur Anzahl der eingesetzten Vollkräfte (unterteilt nach Personalgruppen), zum durchgeführten Out- bzw. Insourcing, zur Organisation der Dienstzeiten, zu Vergütungsstrukturen und zur Aus- und Fortbildung denkbar. Darüber hinaus können hier auch Aussagen zu Patientenbelangen, z.B. Berichterstattung über Komfortangebote, Patientenzufriedenheit und Einzugsgebiete⁷, getroffen werden.

⁵ Buchheim/Knorr: Der Lagebericht nach DRS 15 und internationale Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 416.

⁶ IDW RH HFA 1.007 RdNrn. 2 und 3

⁷ Müller: Der Jahresabschluß im Krankenhaus, 3. Aufl., Düsseldorf 2005, S. 130

Im Lagebericht müssen diese Informationen zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren jedoch nur aufgeführt sein, sofern sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens von Bedeutung sind.

Die **Sollangaben** umfassen Angaben zu

- Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind,
- Risikomanagement und Risiken in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten,
- Forschung und Entwicklung,
- bestehenden Zweigniederlassungen der Kapitalgesellschaft⁸ und
- den Grundzügen des Vergütungssystems der Organe der (Mutter-)Gesellschaft (bei börsennotierten Aktiengesellschaften).

Dabei ist der Ausdruck „soll“ dahingehend zu interpretieren, daß darauf im Regelfall einzugehen ist. Über eine Abweichung von diesem Regelfall hat die Geschäftsführung in eigener Verantwortung zu entscheiden; diese Entscheidungen dürfen jedoch nicht willkürlich getroffen werden, sondern sind auf Sonder- und Ausnahmefälle beschränkt.⁹ Im übrigen sind diese Angaben auch aus kommunalrechtlichen Gesichtspunkten bei Gesellschaften mit kommunaler Beteiligung erforderlich, da auch Kommunalunternehmen nach § 26 KUV die in § 289 Abs. 2 HGB genannten Sachverhalte angeben müssen.

Eine Berichterstattung nach § 289 Abs. 2 HGB kann unterbleiben, wenn keine derartigen Sachverhalte vorliegen. Ungeachtet dessen ist es jedoch nach DRS 15 Tz. 81 im Lagebericht anzugeben, wenn keine Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind (vgl. Abschnitt 2.2.3). Für kommunale Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen dürften die Angaben zu § 289 Abs. 2 Nrn. 3 bis 5 regelmäßig entfallen.

2.1 Grundsätze der Lageberichterstattung

DRS 15 formuliert fünf Grundsätze der Lageberichterstattung:

- Vollständigkeit
- Verlässlichkeit
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung
- Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung

⁸ Einzelne Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen eines Trägers sind keine Zweigniederlassungen, da sie nicht im Handelsregister eingetragen sind, sondern lediglich Betriebsstätten, für die keine Berichterstattung vorgeschrieben ist.

⁹ Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB Anm. 60

2.1.1 Vollständigkeit

Das Kriterium Vollständigkeit bedeutet nach DRS 15 Tz. 9 und 10, daß der Lagebericht aus Sicht der Unternehmensleitung sämtliche Informationen vermitteln muß, die ein verständiger Adressat benötigt, um den Geschäftsverlauf und die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung beurteilen zu können. Dabei müssen Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage ohne Rückgriff auf die Angaben im Konzern- bzw. Jahresabschluß verständlich sein. Der Umfang der Berichterstattung orientiert sich an der Wesentlichkeit, d.h. es muß über alles berichtet werden, was für die Adressaten des Lageberichts (Organe der Gesellschaft, Gesellschafter, Gläubiger, Belegschaft) von Bedeutung ist.

Aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ergibt sich aber auch, daß es sich bei dem Kriterium Vollständigkeit um eine qualitative, nicht um eine quantitative Vollständigkeit handelt, d.h. es muß nicht über alle Geschäftsvorfälle sowie Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung berichtet werden.¹⁰

Insbesondere wegen des Gebots der Klarheit und Übersichtlichkeit sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit verstärkt beachtet werden. Nach unseren Erfahrungen waren insbesondere bei Kommunalunternehmen, die den Abschluß und den Lagebericht im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften nur eingeschränkt offenzulegen haben, festzustellen, daß die Lageberichte teilweise sehr umfangreich waren und ihre Informationen über das Wesentliche zum Teil erheblich hinausgingen. Im Regelfall dürfte für Lageberichte von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen kommunaler Träger ein Umfang von höchstens 20 Seiten ausreichen.

Zum Kriterium Vollständigkeit ist abschließend noch anzuführen, daß Chancen und Risiken, d.h. die Möglichkeiten positiver und negativer Entwicklungen der wirtschaftlichen Lage, nicht aufgerechnet werden dürfen (DRS 15 Tz. 12), sondern einzeln darzustellen sind.

2.1.2 Verlässlichkeit

Das Kriterium Verlässlichkeit ist nur dann erfüllt, wenn keine unwahren Angaben im Lagebericht enthalten sind. Daneben ist der Lagebericht auch freizuhalten von Verschleierungen einzelner Sachverhalte, die es dem Adressaten erschweren, einen zutreffenden Eindruck von der Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns zu erhalten. Auch sollen die Angaben im Lagebericht nicht vage oder weitschweifig sein (vgl. Abschnitt 2.1.1).

Zur Verlässlichkeit zählt nach DRS 15 Tz. 14 bis 19, daß die Angaben zutreffend und nachvollziehbar sind. Dabei ist zu unterscheiden und deutlich zu machen, ob die Angaben auf Tatsachen beruhen oder ob es sich um die Meinung der Unternehmensleitung handelt. Darüber hinaus muß der Lagebericht in sich widerspruchsfrei sein, d.h. eindeutige Aussagen dürfen nicht an anderer Stelle aufgehoben oder relativiert werden.

Informationen, die aus dem Jahresabschluß abgeleitet werden, z.B. die Verwendung von Kennzahlen, sind für den Adressaten nachvollziehbar darzustellen.

Im Hinblick auf zukunftsbezogene Betrachtungen sind die Annahmen für die Aussagen sowie evtl. Prognose- und Schätzverfahren zu erläutern. Ferner ist auf die Unsicherheiten hinzuweisen, die die erwarteten Ergebnisse beeinträchtigen können.

¹⁰ Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB Anm. 9

2.1.3 Klarheit und Übersichtlichkeit

Im Hinblick auf die Klarheit und Übersichtlichkeit ist neben rein formalen Anforderungen (keine Einbeziehung in den Jahres- oder Konzernabschluß oder in sonstige Informationen, Überschrift „Lagebericht“ oder „Konzernlagebericht“, Gliederung mit Überschriften) auch zu beachten, daß die Darstellungsform und der Aufbau des Lageberichts für die verschiedenen Zeiträume grundsätzlich beibehalten werden sollten (Stetigkeitsgebot). Dies betrifft auch die Darstellung und Berechnung bei der Verwendung von Kennzahlen. Änderungen, die die Vergleichbarkeit mit Werten aus den Vorjahren beeinträchtigen, sind anzugeben und zu begründen; ferner sind die Auswirkungen, sofern es möglich ist, auch für Vorjahre im Lagebericht darzustellen. Bei der Darstellung der wesentlichen Kennzahlen für die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage wird eine mehrperiodige Übersicht, die das abgelaufene Geschäftsjahr, die vier vorangegangenen Geschäftsjahre und das kommende Geschäftsjahr umfaßt, empfohlen (DRS 15 Tz. 27). Dadurch können auch Trends herausgearbeitet werden. Daneben wäre es wünschenswert, auch branchenbezogene Vergleichsmaßstäbe darzustellen; allerdings dürfte es nur in Ausnahmefällen gelingen, aussagefähige branchenbezogene Kennzahlen zur Ertrags-, Finanz- oder Vermögenslage zu erhalten.

2.1.4 Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung

In den Vordergrund des Lageberichts ist die Einschätzung und Beurteilung des wirtschaftlichen Verlaufs und der Lage durch die Unternehmensleitung vor dem Hintergrund der wesentlichen gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Rahmenbedingungen zu stellen (DRS 15 Tz. 28 und 29).

2.1.5 Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung

Nach DRS 15 Tz. 30 sind in den Lagebericht alle zum Berichtszeitpunkt, also nicht nur zum Bilanzstichtag, bekannten Ereignisse, Entscheidungen und Faktoren anzugeben, die einen wesentlichen Einfluß auf die Wertentwicklung des Unternehmens haben. Das müssen nicht unbedingt finanzielle Leistungsindikatoren sein, sofern andere Leistungsindikatoren den Geschäftsverlauf oder die Lage der Gesellschaft wesentlich beeinflusst haben oder sie beeinflussen werden.

Ferner ist über im vergangenen Jahr eingetretene einmalige Effekte, die die wirtschaftliche Lage abweichend von den Prognosen im letzten Lagebericht beeinflusst haben, zu berichten. Zudem sind Angaben zu Planungen und Erwartungen der Unternehmensleitung für mindestens zwei Geschäftsjahre zu machen.

2.2 Aufbau und Inhalt des Lageberichts

Die Gliederung des Lageberichts muß dem Kriterium der Klarheit und Übersichtlichkeit entsprechen (vgl. Abschnitt 2.1.3). Zudem sollte die Gliederung im Periodenvergleich beibehalten werden. Es ist zu empfehlen, entsprechend DRS 15 Tz. 22 die in der Anlage zum DRS 15 dargestellte Gliederungsempfehlung zu übernehmen:

- Geschäft und Rahmenbedingungen
- Ertragslage

- Finanzlage
- Vermögenslage
- Nachtragsbericht
- Risikobericht
- Prognosebericht

2.2.1 Geschäft und Rahmenbedingungen (DRS 15 Tz. 36 bis 44 und 94 bis 102)

In diesem Abschnitt sind als Ausgangspunkt für die Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage das Unternehmen (Träger der Krankenhäuser bzw. Pflegeeinrichtungen) selbst und die gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Rahmenbedingungen darzustellen. Der Geschäftsverlauf ist vor dem Hintergrund dieser Rahmenbedingungen darzustellen, wobei auf die Auswirkungen der Entwicklung der Rahmenbedingungen auf den Geschäftsverlauf und auf wesentliche Ereignisse, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren, einzugehen ist. Ferner wäre in diesem Abschnitt, sofern es für den kommunalen Krankenhausträger ausnahmsweise von Bedeutung sein sollte, auf die Aktivitäten im Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung einzugehen.

Abschließend sollte eine Beurteilung der Unternehmensleitung dazu abgegeben werden, ob die Geschäftsentwicklung insgesamt günstig oder ungünstig verlaufen ist. In diesem Zusammenhang sind gegebenenfalls auch Abweichungen des eingetretenen Geschäftsverlaufs gegenüber Prognosen in früheren Berichterstattungen darzustellen.

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen sollten in diesen Abschnitt folgende Angaben aufgenommen werden:

- Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen (Bundes- und Landesrecht)
- gesamtwirtschaftliche Entwicklung auf dem Gesundheits- und Pflegesektor (finanzielle Lage der Kostenträger)
- Kurzdarstellung des eigenen Unternehmens (Betriebsstätten, Fachabteilungen, Aufnahme in den Landeskrankenhausplan, Ausbildungsstätten)
- Darstellung der Leistungsentwicklung (Belegungskennzahlen, Fallzahlen, CMI), gegebenenfalls getrennt nach Betriebsstätten und Sektoren (stationärer Bereich, evtl. weiter unterteilt in Leistungen nach dem KHEntgG, Leistungen im Zusammenhang mit der integrierten Versorgung und sonstige stationäre Leistungen sowie ambulanter Bereich)
- Kapazitätsauslastung
- Patientenstruktur mit Hinweisen auf Veränderungen im Vergleich zu den vergangenen Perioden
- Änderungen des medizinischen und nichtmedizinischen Leistungsangebots
- Darstellung struktureller Änderungen (In-, Outsourcing von Leistungen, Verlagerung ambulanter Leistungen in ein MVZ)

- Veränderungen im Beschaffungsbereich, sofern diese den Geschäftsverlauf wesentlich beeinflussen haben (z.B. Umstellung auf ein Logistikzentrum, Änderungen im IT-Bereich)
- evtl. Angaben zu Umweltaspekten

2.2.2 Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage (DRS 15 Tz. 45 bis 49)

Unter den Punkten 2 bis 4 der Gliederungsempfehlung des DRS 15 ist eine vergangenheitsbezogene Analyse der wirtschaftlichen Entwicklung zur Erläuterung der Angaben im Jahresabschluss - auch im Vergleich zum Vorjahr - darzustellen. Dabei ist insbesondere auf Auswirkungen von Ereignissen einzugehen, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren, z.B. Umstrukturierungsmaßnahmen, Änderungen des Leistungsangebots, Kooperationsvereinbarungen, Änderungen der Rahmenbedingungen, Einflüsse durch Änderungen des Leistungsangebots anderer Anbieter im Einzugsbereich, besondere Schadens- oder Unglücksfälle.

Die Darstellung des gesamten wirtschaftlichen Bereichs ist mit einer Gesamtaussage aus der Sicht der Unternehmensleitung zur wirtschaftlichen Lage zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts abzuschließen, wobei auf Abweichungen von Prognosen in früheren Berichtserstattungen eingegangen werden sollte.

2.2.2.1 Ertragslage (DRS 15 Tz. 50 bis 60 und 104 bis 106)

Nach § 289 Abs. 1 HGB ist der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses darzustellen. Der Begriff „Geschäftsergebnis“ ist nicht gesetzlich definiert. Nach der Auffassung des IDW¹¹ ist das Jahresergebnis im Sinne von § 275 Abs. 2 Nr. 20 HGB zugrunde zu legen und insbesondere auf die darin eingeflossenen Ergebniskomponenten und -strukturen einzugehen. Die grundsätzlich mögliche Verwendung einer anderen Kennzahl für die Unternehmenssteuerung (z.B. EBIT, EBITDA) dürfte für kommunale Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen nicht von Bedeutung sein.

Dabei empfiehlt es sich, das Jahresergebnis (und im Vergleich dazu das Vorjahresergebnis) in die Bestandteile

- Betriebsergebnis,
- Finanzergebnis (soweit das Finanzergebnis für das Unternehmen von Bedeutung ist),
- Ergebnis aus der Förderung nach dem KHG und aus sonstigen Zuschüssen,
- investives Ergebnis außerhalb des geförderten Bereichs und
- außerordentliches Ergebnis

zu zerlegen und die Veränderungen gegenüber dem Vorjahresergebnis zu analysieren. Bei der Analyse sollte darüber hinaus unterschieden werden zwischen preis- und mengenbedingten Einflüssen, z.B. bei Energiekosten zwischen Preisänderungen und Änderungen der Bezugsmengen oder bei der Entwicklung der Personalkosten zwischen Änderungen der Vergütungsstrukturen oder Sozialabgaben und Änderungen des Personaleinsatzes.

Neben der Darstellung außerordentlicher Vorgänge (einschließlich Bewertungsänderungen, z.B. bei Rückstellungen, Wertberichtigungen) mit Auswirkungen auf das Jahresergebnis sind die Gründe für wesentliche Veränderungen der einzelnen Bereichsergebnisse anzugeben. In

¹¹ IDW RH HFA 1.007, RdNr. 6

die Analyse sind wesentliche finanzielle Leistungsindikatoren einzubeziehen, d.h. Kennzahlen, die auch für die Abschlußanalyse verwendet werden. Allgemeine Kennzahlen zur Rentabilität (Eigenkapitalrentabilität, Umsatzrentabilität), wie sie vom IDW genannt werden,¹² dürften dabei weniger von Bedeutung sein, da es sich bei kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen weit überwiegend um gemeinnützige, nicht gewinnorientierte Einrichtungen handelt. Statt dessen könnte z.B. der

Kostendeckungsgrad $(\text{Betriebserträge} : \text{Betriebsaufwendungen} \times 100 \%)$

angegeben werden.

Des weiteren bieten sich als Kennzahlen an:

- Personalintensität (Personalaufwand : Umsatzerlöse x 100 %)
- Gesamtleistung je Beschäftigter (Erlöse GuV-Posten 1 bis 8 : Anzahl der VK)
- Personalkosten je Vollkraft
- Durchschnittserlöse im stationären Krankenhausbereich je Fall
- Materialintensität (Materialaufwendungen : Umsatzerlöse x 100 %), gegebenenfalls unterschieden nach Aufwand für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Leistungen

2.2.2.2 Finanzlage (DRS 15 Tz. 61 bis 76 und 107 bis 109)

Im Bericht über die Finanzlage sind die Grundsätze und Ziele des Finanzmanagements darzustellen, wobei diese Ausführungen nicht umfangreich sein dürften, da in der Regel keine Verbindlichkeiten in Fremdwährungen bestehen und keine derivativen Finanzinstrumente genutzt werden.

Die Kapitalstruktur des Unternehmens ist getrennt nach internen und externen Finanzierungsquellen darzustellen, und die Veränderungen sind zu erläutern. Dabei sind wesentliche Konditionen der Verbindlichkeiten (z.B. Art, Fälligkeit, Zinsstruktur) anzugeben und Aussagen zu zugesagten, nicht ausgenutzten Kreditlinien zu treffen.

Rückstellungen sind zu erläutern, sofern sie von wesentlicher Bedeutung für die Kapitalstruktur oder -ausstattung sind. Um Doppelangaben zu vermeiden, dürfen Angaben entfallen, die bereits im Anhang enthalten sind.¹³

Aus diesen stichtagsbezogenen Angaben sind Kennzahlen anzugeben über die Finanzierungsstruktur, z.B.

- Eigenkapitalquote $[(\text{um Ausgleichsposten bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten}) : \text{Gesamtkapital} \times 100 \%,$
- Verschuldungsgrad $(\text{Verbindlichkeiten} : \text{bereinigtes Eigenkapital oder Gesamtkapital} \times 100 \%),$

¹² IDW RH HFA 1.007, RdNr. 7

¹³ Begründung zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes, Stand Dezember 2003, S. 25

- Rückstellungsquote (Rückstellungen : Gesamtkapital, gegebenenfalls getrennt nach Pensions- und sonstigen Rückstellungen x 100 %),

und über die stichtagsbezogene Liquidität, z.B.

- Liquidität 1. Grades (Liquide Mittel : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %),
- Liquidität 2. Grades [(Liquide Mittel + kurzfristige Forderungen) : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %],
- Liquidität 3. Grades (Umlaufvermögen : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %),
- Liquiditätsreserve in Tagen [(kurzfristiges Vermögen - kurzfristiges Fremdkapital) x 365 : (Personal- + Sachaufwendungen)].

Darüber hinaus ist zur Beurteilung der Entwicklung der Liquidität eine Analyse anhand einer Kapitalflußrechnung durchzuführen, die den Mittelzu- bzw. -abfluß aus laufender Geschäftstätigkeit, aus dem investiven Bereich und dem Finanzbereich aufzeigt. Empfehlenswert ist, die Kapitalflußrechnung getrennt nach dem Eigenmittel- und dem Fördermittelkreislauf darzustellen. Die Ursachen wesentlicher Veränderungen der Mittelherkunft und -verwendung sind zu erläutern.

Des Weiteren ist in diesem Teil des Lageberichts für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen eine Investitionsanalyse durchzuführen, d.h. die Fortführung und der Abschluß bedeutender Investitionen, z.B. Bauvorhaben, Beschaffung medizinischer Großgeräte, Umrüstung oder Neubeschaffung der gesamten Kranken- oder Pflegebetten, Umstellung des EDV-Systems, sind darzustellen sowie Umfang und Hauptzweck der getätigten Investitionen sind zu erläutern; die Höhe der bestehenden Investitionsverpflichtungen ist unter Angabe der Mittelherkunft darzustellen.¹⁴

Angaben zu außerbilanziellen Finanzierungsinstrumenten dürften dagegen für kommunale Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in der Regel nicht von großer Bedeutung sein.

2.2.2.3 Vermögenslage (DRS 15 Tz. 77 bis 80 und 110 bis 119)

In diesem Berichtsabschnitt sind zunächst die Höhe und die Zusammensetzung des Vermögens darzustellen und wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorjahr anzugeben und zu erläutern. Ebenso wie bei der Analyse der Finanzlage sind ausgehend von der Bilanz des Unternehmens stichtagsbezogene Kennzahlen darzustellen, z.B.

- Anlagenintensität (Anlagevermögen : Gesamtvermögen x 100 %),
- Intensität des bereinigten Anlagevermögens [(Anlagevermögen - verwendete Sonderposten) : (Gesamtvermögen - verwendete Sonderposten) x 100 %],
- Verhältnis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu Umsatzerlösen,
- Intensität des Umlaufvermögens (Umlaufvermögen : Gesamtvermögen x 100 %).

¹⁴ Buchheim/Knorr: Der Lagebericht nach DRS 15 und internationale Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 420

Es erscheint geboten, neben diesen vertikalen auch horizontale Bilanzkennzahlen im Lagebericht darzustellen, d.h. Kennzahlen, die sich sowohl auf die Vermögens- als auch auf die Finanzstruktur beziehen, z.B.

- Working Capital Ratio (kurzfristiges Umlaufvermögen : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %),
- Deckungsgrad A $[(\text{bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten}) : \text{Anlagevermögen} \times 100 \%,$
- Deckungsgrad B $[(\text{bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten} + \text{langfristiges Fremdkapital}) : \text{Anlagevermögen} \times 100 \%,$
- Deckungsgrad C $[(\text{bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten} + \text{langfristiges Fremdkapital}) : (\text{Anlagevermögen} + \text{langfristiges Umlaufvermögen}) \times 100 \%.]$

Im Bericht über die Vermögenslage sollten ferner Angaben zur Investitions- und Abschreibungspolitik sowie zu wesentlichen stillen Reserven aufgenommen werden. Ebenso wäre es darzustellen, wenn die bilanzierten Vermögenswerte in Einzelfällen über den Verkehrswerten liegen; auf die Gefahr eines außergewöhnlichen künftigen Werteverzehrs sollte hingewiesen werden. Empfohlen werden auch Angaben zu nicht betriebsnotwendigem Vermögen.

Angaben zu außerbilanziellen Finanzierungsinstrumenten, z.B. zu geleasteten, gepachteten, gemieteten Vermögensgegenständen und zu selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten, sind erforderlich, sofern die Vermögenswerte die wirtschaftliche Lage erheblich beeinflussen. Ein derartiger Einfluß dürfte bei Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in kommunaler Trägerschaft nur bei Miet- oder Leasingverhältnissen mit sehr großem Umfang gegeben sein.

In den Bericht über die Vermögenslage sind nach DRS 15 auch immaterielle Werte im Sinne von § 289 Abs. 3 und § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB einzubeziehen; es sind also insbesondere Angaben zum Personal und zu Kundenbeziehungen zu machen. Es wird dabei empfohlen, diese Informationen in Geldeinheiten zu bewerten;¹⁵ allerdings ist eine derartige Darstellung nicht frei von subjektiven Einflüssen und nur schwer realisierbar.

2.2.3 Nachtragsbericht (DRS 15 Tz. 81 und 82)

Im Nachtragsbericht sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die sich im Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und der Erstellung des Lageberichts ereignet haben, anzugeben und ihre erwarteten Auswirkungen auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage zu erläutern. Dabei ist es unerheblich, ob diese Vorgänge bereits abgeschlossen sind oder zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts noch andauern. Es handelt sich um solche Vorgänge, die, wenn sie bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten wären, die wirtschaftliche Lage des Unternehmens beeinflusst hätten. Beispiele für derartige Vorgänge sind

- wesentliche Veränderungen des Krankenhausbudgets aufgrund von Leistungsänderungen,
- sonstige Änderungen des Leistungsspektrums mit größeren Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage,
- Änderungen der Chefarztbesetzungen, wenn damit erhebliche Kostenänderungen verbunden sind,

¹⁵ vgl. DRS 15 Tz. 117; Müller: Der Jahresabschluß im Krankenhaus, 3. Aufl., Düsseldorf 2005, S.130 (Darstellung einer Personalbilanz)

- Kündigungen von Verträgen, die zu erheblichen Abfindungszahlungen führen und
- Inbetriebnahme eines Großgeräts.

Falls keine solchen Vorgänge eingetreten sind, ist dies im Nachtragsbericht anzugeben.

2.2.4 Risikobericht (DRS 15 Tz. 83)

DRS 15 Tz. 83 verweist hinsichtlich der Erstellung des Risikoberichts auf DRS 5.

Bei der Berichterstattung über die Risiken ist zu unterscheiden zwischen bestandsgefährdenden Risiken und anderen wesentlichen Risiken. Während für bestandsgefährdende Risiken ein Prognosezeitraum von einem Jahr ausreicht, ist für die anderen wesentlichen Risiken in der Regel ein Zeitraum von zwei Jahren (ebenso wie für den Prognosebericht) zugrunde zu legen. Die Prognosezeiträume sollten im Bericht ausdrücklich benannt werden; empfehlenswert ist es auch, auf die Prognoseunsicherheiten im Risiko- und Prognosebericht hinzuweisen.

Auf bestandsgefährdende Risiken ist unter Angabe der Gründe oder Anhaltspunkte für die Annahme eines solchen Risikos besonders hinzuweisen. Der Fortbestand kann z.B. gefährdet werden durch

- eine drohende Herausnahme des Krankenhauses aus dem Krankenhausplan,
- dauerhafte Verluste, die vom Gesellschafter nicht ausgeglichen werden¹⁶ und
- einen drohenden Kreditentzug oder eine Kürzung von Kreditlinien.

Ist der Bestand nach Auffassung der Unternehmensleitung nicht gefährdet, brauchen keine gesonderten Angaben im Lagebericht gemacht zu werden, zumal sich der Fortbestand in der Regel aus dem Prognosebericht ergibt. Allerdings sollten im Falle einer Unternehmenskrise die Planungsrechnungen, die die Unternehmensleitung zur Annahme des Fortbestands veranlaßt haben, aufbewahrt und geprüft werden, da nach diesen Unterlagen im (nicht erwarteten) Fall der Insolvenz gefragt werden wird.¹⁷

Zur Darstellung der erwarteten Risiken sind diese in geeigneten Kategorien zusammenzufassen. Die Auswirkungen möglicher Umfeld- oder branchenbezogener Risiken (z.B. Auswirkungen gesetzgeberischer Änderungen), unternehmensstrategischer und leistungswirtschaftlicher Risiken (z.B. Risiken im Zusammenhang mit Veränderungen des Leistungsangebots), von Marktrisiken (Änderungen des Leistungsangebots der Konkurrenten im Einzugsbereich des Krankenhauses oder der Pflegeeinrichtung), von Risiken im Personalbereich (z.B. tarifliche Änderungen, Probleme bei der Besetzung einer Chefarztstelle), von Risiken im Finanzierungsbereich (z.B. Änderung des Zinsniveaus, Wegfall von Kreditlinien) und sonstiger Risikopotentiale sind zu untersuchen und, sofern sie einen wesentlichen Einfluß auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage haben, darzustellen.

Darzustellen sind in der Regel nur Restrisiken unter Berücksichtigung von Kompensationen der Risiken (z.B. durch den Abschluß einer Versicherung). Sofern für einzelne Risiken im Jahresabschluß durch Abschreibungen, Wertberichtigungen oder Rückstellungen bereits Vorsorge

¹⁶ Bei kommunalen Trägern von Einrichtungen, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden, besteht diese Gefahr aufgrund der Regelungen in der WkKV und der WkPV nicht.

¹⁷ Müller: Der Jahresabschluß im Krankenhaus, 3. Aufl., Düsseldorf 2005, S.127

getroffen wurde, ist darüber nur zu berichten, soweit dies für die Gesamteinschätzung der Risikosituation von Bedeutung ist.

Soweit es möglich ist, sind die Risiken zu quantifizieren; die verwendeten Modelle und Annahmen sind im Risikobericht zu erläutern. Denkbar wäre die Darstellung einer derartigen Planungsrechnung für Krankenhäuser, die zu den sog. „Konvergenz-Verlierern“ gehören, d.h. deren individueller Basisfallwert in der Konvergenzphase bis 2009 auf den Landesbasisfallwert abgesenkt wird.

Wenngleich der Gesetzgeber Angaben zum verwendeten Risikomanagement nur in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten vorschreibt, sollten allgemeine Aussagen zum Risikomanagement in angemessenem Umfang entsprechend DRS 5 Tz. 28 im Risikobericht enthalten sein.

Teil des Risikoberichts sind ferner die in § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB und § 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB vorgeschriebenen Angaben im Hinblick auf die Verwendung von Finanzinstrumenten. Der Begriff „Finanzinstrument“ umfaßt nach der Definition des IDW¹⁸

- die von § 1 Abs. 11 KWG (Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Devisen oder Rechnungseinheiten sowie Derivate) oder von § 2 Abs. 2 b WpHG (Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Derivate, Rechte auf Zeichnung von Wertpapieren, sonstige Instrumente, die zum Handel an einem organisierten Markt im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zugelassen sind oder für die eine solche Zulassung beantragt worden ist) erfaßten Instrumente,
- Finanzanlagen, Forderungen und Verbindlichkeiten im Sinne des § 266 HGB.

Allerdings dürften Risiken aus der Verwendung derartiger Finanzinstrumente bei kommunalen Trägern von Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen nur die Ausnahme sein. Auch wenn somit Angaben im Risikobericht meist nicht zwingend erforderlich sind, könnte z.B. folgende Formulierung in den Risikobericht aufgenommen werden:

„Die Finanzinstrumente umfassen im wesentlichen die in der Bilanz ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten. Zweifelhafte Forderungen wurden wertberichtigt. Im Übrigen sind keine weiteren Risiken aus Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie Risiken aus Zahlungsstromschwankungen in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten ersichtlich.“

2.2.5 Prognosebericht (DRS 15 Tz. 84 bis 91 und 120 bis 123)

Im Prognosebericht ist die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken darzustellen, wobei Risiken, die im Risikobericht bereits aufgeführt wurden, nicht nochmals angegeben werden müssen. Dazu sind Aussagen über Änderungen der Geschäftspolitik, die Erschließung zusätzlicher Einzugsbereiche, Änderungen des Leistungsangebots und die Verwendung neuer medizinischer Verfahren zu machen und die sich daraus ergebenden finanzwirtschaftlichen Auswirkungen sowie Auswirkungen auf die Investitionen darzustellen. Ebenso ist die von der Unternehmensleitung erwartete Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen und branchenbezogenen Rahmenbedingungen anzugeben.

¹⁸ IDW RH HFA 1.005 RdNr. 4

Die Erwartungen der Unternehmensleitung sind zusammenzufassen und mindestens zu einer Trendaussage zu verdichten.¹⁹

Als Prognosezeitraum sind ausgehend vom Jahresabschlußstichtag mindestens zwei Jahre zugrunde zu legen. Dabei sollten zumindest für das auf den Jahresabschluß folgende Geschäftsjahr quantifizierte Angaben gemacht werden. Diese Forderung dürfte für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in kommunaler Trägerschaft dann zu erfüllen sein, wenn sie rechtzeitig und sachgerecht Wirtschaftspläne nach den Vorgaben der WkKV oder der WkPV erstellt haben, zumal auch bei Kapitalgesellschaften mit kommunaler Beteiligung die Kommune gemäß Art. 94 Abs. 1 Nr. 1 GO (Art. 82 Abs. 1 Nr. 1 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Nr. 1 BezO) auf die Erstellung eines Wirtschaftsplans hinzuwirken hat.

Prognosen zur Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, die über ein Jahr hinausgehen, sollten von der kurzfristigen Prognose getrennt dargestellt werden. Dabei reichen qualitative Aussagen zur erwarteten Finanz- und Ertragslage (Entwicklung der Umsätze, der Jahresergebnisse, Veränderungen des Eigen- und Fremdkapitals) in der Regel aus.

3. Innerbetriebliche Organisation der Erstellung

Nach § 264 Abs. 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft den Lagebericht aufzustellen. Anders als der Jahresabschluß muß der Lagebericht nicht vom Geschäftsführungsorgan unterzeichnet werden.²⁰ Der Lagebericht soll entsprechend DRS 15 Tz. 28 den Adressaten die Sicht der Unternehmensleitung vermitteln.

Obgleich viele Informationen aus mehreren Bereichen (Rechnungswesen, Personalwesen, Patienten- oder Bewohnerverwaltung, medizinische Bereiche, Technik) in den Lagebericht einfließen und hierfür mehrere Organisationseinheiten des Unternehmens tätig sein müssen, muß es aus den oben angegebenen Gründen der Unternehmensleitung vorbehalten bleiben, diese Daten und Informationen zumindest als „Projektleitung“ zum Lagebericht zusammenzuführen. Dies gilt um so mehr, als wesentliche prospektive Bestandteile des Lageberichts nur von der Unternehmensleitung sachgerecht bearbeitet werden können.

Dabei können wesentliche Bestandteile des Lageberichts (z.B. Risikobericht, Prognosebericht, Nachtragsbericht) bereits vor der endgültigen Erstellung des Jahresabschlusses erarbeitet und dann um die sich aus dem Jahresabschluß ergebenden Daten und Analysen ergänzt und gegebenenfalls korrigiert werden.

¹⁹ Buchheim/Knorr: Der Lagebericht nach DRS 15 und internationale Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 422

²⁰ Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB Anm. 7; WP-Handbuch 2006 I, 13. Aufl., Düsseldorf 2006, F 850