VG Bayreuth, Urteil v. 19.01.2023 – B 9 K 19.271

Titel:

zur Festsetzung des Kreisumlagesatzes

Normenketten:

GG Art. 28 Abs. 2
BV Art. 11 Abs. 2 S. 2
BayFAG Art. 11, Art. 18
BayGO Art. 61 Abs. 4
BayLKrO Art. 5 Abs. 1, Art. 51 Abs. 1, Art. 55 Abs. 4

Leitsätze:

1. Die Festsetzung des Kreisumlagesatzes ist durch die Verwaltungsgerichte in materiell-rechtlicher Hinsicht nur darauf überprüfbar, ob der Landkreis die von ihm ermittelten Daten zum Finanzbedarf berücksichtigt und gewürdigt hat und ob das Entscheidungsergebnis nicht offensichtlich fehlerhaft ist, das heißt, dass der Finanzbedarf des Kreises nicht eindeutig und ohne erkennbare sachliche Begründung als vorrangig gegenüber dem Finanzbedarf der Gemeinden angesehen wurde. (Rn. 86) (redaktioneller Leitsatz)
2. Bei der Ermittlung des jeweiligen Finanzbedarfs auf Landkreis- und Gemeindeebene ist der Kreis weder rechtlich verpflichtet noch dürfte er faktisch dazu in der Lage sein, einen doppischen „Parallelhaushalt“ für die nach kameralistischen Grundsätzen wirtschaftenden kreisangehörigen Gemeinden zu erstellen. (Rn. 90) (redaktioneller Leitsatz)
3. Der Gesetz- und Verordnungsgeber war nicht verpflichtet, zur Gewährleistung der verfassungsrechtlich erforderlichen finanziellen Mindestausstattung der kreisangehörigen Gemeinden, die systembedingten Effekte einer Umstellung der Haushaltsführung der Landkreise auf die doppelte kommunale Buchführung durch Sonderregelungen abzumildern. (Rn. 104) (redaktioneller Leitsatz)
4. Hat der Kreis im Verfahren des Erlasses der Haushaltssatzung seiner Pflicht zur Berücksichtigung des zu ermittelnden Finanzbedarfs der Gemeinden im Rahmen der geforderten Abwägung genügt, hat er auf einer „zweiten Stufe“ des Umlageverfahrens sicherzustellen, dass auch die konkrete Festsetzung der Kreisumlage gegenüber der einzelnen Gemeinde den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. (Rn. 109) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Kreisumlage, Verfahren zur Festsetzung des Kreisumlagesatzes, Auswirkungen der Unterschiede von Doppik und Kameralistik, Finanzielle Mindestausstattung der Gemeinden, Landkreisaufgaben, Festsetzung der Kreisumlage, doppelte Buchführung, Doppik, Kameralistik, Wahrnehmung freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben, strukturelle Unterfinanzierung, Haushaltssatzung, Querschnittsbetrachtung, Stabilisierungshilfen

Fundstellen:

BayVBl 2023, 704
LSK 2023, 9449

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Kostenentscheidung ist gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 110 v.H. des zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

4. Die Berufung wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin wendet sich gegen die Festsetzung der Kreisumlage für das Jahr 2018.

2
Die Klägerin ist eine kreisangehörige Gemeinde mit 5.224 Einwohnern (Stand: 31.12.2017). Sie gehört dem beklagten Landkreis … an. Der Beklagte hat seine Haushaltsführung im Jahr 2009 auf die doppelte Buchführung umgestellt, die Klägerin führt ihren Haushalt nach den Grundsätzen der Kameralistik.

3
In der Beschlussvorlage zu Haushaltssatzung und Haushaltsplan 2018 für Kreisausschuss und Kreistag des Beklagten vom 4. Januar 2018 ist unter anderem ausgeführt, dass der Ergebnishaushalt ein Jahresergebnis von -4.188.800 € und der Finanzhaushalt ein Saldo von -9.097.200 € ausweisen solle. Die Abschreibungen würden für das Jahr 2018 voraussichtlich 4.501.200 € betragen (2017: 4.174.300 €). Unter Berücksichtigung von Erträgen aus der Auflösung von Sonderposten würden die Nettoabschreibungen 2018 voraussichtlich 1.787.700 € betragen (2017: 1.636.300 €). Hiervon entfielen 1.320.000 € auf die Investitionspauschale nach Art. 12 des Bayerischen Finanzausgleichsgesetzes (BayFAG). Die freiwilligen Leistungen lägen 2018 mit 1.835.300 € nahezu auf Vorjahresniveau. Die Umlagekraft des Beklagten habe sich um 6.060.733 € oder 6,61% auf 97.747.497 € erhöht. Wegen der günstigen Entwicklung der Finanzausgleichsleistungen und der Ergebnisrücklage von 10.155.912,83 € sowie dem Umstand, dass das Jahresergebnis 2016 statt der veranschlagten 3.464.900 € bei 6.201.863,72 € gelegen habe, sei vorgesehen, die Kreisumlage 2018 um 5,5 Prozentpunkte auf 35,5% abzusenken. Der Ergebnishaushalt werde deshalb mit einem Saldo von -4.188.800 € abschließen, womit dem Beschluss des Kreistages vom 24. Februar 2017 und den Forderungen der Kreistagsfraktionen Rechnung getragen werde. Dementsprechend verringere sich das Kreisumlagesoll um 2.891.211,81 € auf 34.700.361,44 €. Bei der Bemessung der Kreisumlage sei zu berücksichtigen, dass die Nettoinvestitionen 4,45 Mio. € betrügen und diese Summe in den kommenden Jahren aufgrund verschiedener Baumaßnahmen weiter steigen werde. Außerdem sei es erklärtes Ziel, die Verschuldung weiter zurückzufahren. Dafür sei es notwendig, aus dem Ergebnishaushalt Mittel bereitzustellen und der allgemeinen Rücklage zuzuführen.

4
Mit Schreiben vom 19. Januar 2018 wurden die kreisangehörigen Gemeinden des Landkreises … durch den Beklagten zu einer beabsichtigten Festlegung der Kreisumlage für das Jahr 2018 auf 35,5% angehört und aufgefordert, über ihren im Jahr 2018 erforderlichen Finanzbedarf zu informieren und dabei insbesondere auf die finanzielle Entwicklung des Jahres 2018 sowie auf die besonderen Belastungen der jeweiligen Gemeinde einzugehen und dabei Aussagen zu der Zuführung an den Vermögenshaushalt, der Höhe der freien Finanzspanne, der Verschuldung und der Entwicklung der Rücklage zu machen.

5
Die Klägerin führte hierzu mit Schreiben vom 7. Februar 2018 aus, dass sich der Haushaltsplan für 2018 derzeit noch in Aufstellung befinde. Ausgehend vom Finanzplan für 2017 sowie den bereits bekannten Finanzgrößen aus den Steuerbeteiligungen werde sich die Zuführung zum Vermögenshaushalt auf ca. 1 Mio. € belaufen und die freie Finanzspanne bei etwa 200.000 € liegen. Da das Projekt „Bürgernetz …“ 2017 nicht ausgeführt worden sei, sei auch keine Kreditaufnahme erfolgt; der Schuldenstand belaufe sich daher zum 31. Dezember 2017 auf 5.796.221,49 €. Dementsprechend werde sich die Rücklagenhöhe nicht wesentlich verändern und weiterhin bei ca. 1,3 Mio. € liegen. Im Jahr 2018 stünden die Projekte „Bürgernetz …“, Straßensanierungsmaßnahmen, Sanierung der Wasserversorgung in … und der Anschluss des Ortsteils … an die zentrale Kläranlage an. Da gleichzeitig vom Wegfall der Einnahmen aus den Straßenausbaubeiträgen auszugehen sei, werde der Schuldenstand auf über 10 Mio. € steigen und die Rücklage um mindestens 50% sinken.

6
Am 20. Februar 2018 beriet der Kreisausschuss des Beklagten über den Entwurf des Kreishaushaltes 2018. Mit der Beschlussvorlage vom 12. Februar 2018 wurden den Mitgliedern des Kreisausschusses das Anhörungsschreiben vom 19. Januar 2018 und die dazu eingegangenen Stellungnahmen der Gemeinden zur Verfügung gestellt. In der Beschlussvorlage wurde darauf hingewiesen, dass unter Berücksichtigung der bereits mit der Sitzungsvorlage zum Haushalt versandten Unterlagen zu den finanziellen Verhältnissen der Landkreisgemeinden und unter Abwägung aller bekannten Umstände die angestrebte Absenkung der Kreisumlage sachgerecht sei. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass der Beklagte damit keinen

ausgeglichenen Haushalt erreiche. Zwar werde dies dem doppischen System nicht gerecht, sei aber im Hinblick auf die vorhandene Ergebnisrücklage vertretbar.

7
In seiner Sitzung am 20. Februar 2018 beschloss der Kreisausschuss einstimmig, dass die vorgesehene Absenkung der Kreisumlage auf 35,5% unter Berücksichtigung der bekannten finanziellen Verhältnisse der Gemeinden des Landkreises und unter Abwägung aller bekannten Umstände als sachgerecht angesehen und dem Kreistag empfohlen werde, dem Entwurf der Haushaltssatzung zuzustimmen. Ebenso beschloss der Kreisausschuss einstimmig, dass die Mehrergebnisse zwischen den Haushaltsansätzen und den tatsächlich erzielten Rechnungsergebnissen aus den Haushaltsjahren 2014 bis 2016, die noch nicht an die Gemeinden zurückgeführt worden seien, in 2019 und den Folgejahren über die Kreisumlage zurückgeführt würden.

8
Mit Schreiben vom 20. Februar 2018 wurden die kreisangehörigen Gemeinden des Landkreises … nach der Beratung und Beschlussfassung im Kreisausschuss nochmals zur beabsichtigten Festsetzung der Kreisumlage 2018 auf 35,5% angehört und gebeten, soweit noch nicht geschehen, Aussagen zu der Zuführung an den Vermögenshaushalt, der Höhe der freien Finanzspanne, der Verschuldung und der Entwicklung der Rücklage zu machen. Zudem wurde den Landkreisgemeinden Gelegenheit gegeben, sich zum nach Genehmigung des Haushalts beabsichtigten Erlass des Kreisumlagebescheides zu äußern.

9
Die Klägerin äußerte sich hierzu mit Schreiben vom 27. Februar 2018 und verwies auf ihr Schreiben vom 7. Februar 2018; Änderungen hätten sich zwischenzeitlich nicht ergeben. Im Hinblick auf die allgemein unzureichende Finanzausstattung der Gemeinden im Landkreis müsse die Ergebnisrücklage des Beklagten vollständig über eine Reduzierung der Kreisumlage an die Gemeinden zurückfließen. Die Klägerin wies zudem darauf hin, dass ihrerseits „hinsichtlich der Themen ‚freiwillige Leistungen', Abschreibungsansätze, Rückstellungen sowie finanzielle Gleichrangigkeit zwischen Landkreis und Gemeinden" rechtliche Bedenken bzw. Klärungsbedarf bestehe.

10
In einer weiteren Beschlussvorlage für den Kreistag der Beklagten vom 28. Februar 2018 ist im Wesentlichen das Gleiche wie in der Vorlage vom 4. Januar 2018 ausgeführt; ergänzend wurde auf die zweite Anhörung der kreisangehörigen Gemeinden hingewiesen. Der Beschlussvorlage als Anlage beigefügt waren der Entwurf des Haushalts und der Haushaltssatzung 2018 sowie eine Übersicht über die finanziellen Verhältnisse der Gemeinden, die insbesondere Angaben zu deren Gesamthaushalt, Einnahmen, Ausgaben, Verschuldung, Steuer- und Umlagekraft, freie Finanzspanne, Rücklagen, Steuerhebesätzen jeweils für die Jahre 2015, 2016 und 2017 enthielt.

11
In der Sitzung des Kreistages des Beklagten vom 9. März 2018 wurde die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan des Beklagten für das Jahr 2018 als Tagesordnungspunkt 4 behandelt. Dabei wurde zunächst mit 53 zu drei Stimmen beschlossen, von der in § 24 Abs. 1 der Geschäftsordnung des Kreistages des Beklagten (GeschO) vorgesehenen Abstimmungsreihenfolge abzuweichen, um neben dem Beschluss des Kreisausschusses auch über zwei vorliegende Anträge abstimmen zu können. Sodann wurde ein Antrag auf Festsetzung der Kreisumlage auf 33,0% mit 47 zu neun Stimmen abgelehnt. Ebenso wurde ein Antrag, einen Kreisumlagesatz von 37,0% festzusetzen, mit 54 zu zwei Stimmen abgelehnt. Im Anschluss beschloss der Kreistag mit 49 zu sieben Stimmen, unter Berücksichtigung der bekannten finanziellen Verhältnisse der Gemeinden und unter Abwägung aller bekannten Umstände werde die angestrebte Absenkung der Kreisumlage als sachgerecht angesehen; dem Entwurf der Haushaltssatzung werde zugestimmt und der Hebesatz für die Kreisumlage 2018 auf 35,5% festgelegt. Die Mehrergebnisse zwischen den Haushaltsansätzen und den tatsächlich erzielten Rechnungsergebnissen aus den Haushaltsjahren 2014 bis 2016, die noch nicht an die Gemeinden zurückgeführt worden seien, seien in 2019 und den Folgejahren über die Kreisumlage zurückzuführen.

12
Die Regierung von Oberfranken genehmigte die im Haushalt des Beklagten für 2018 vorgesehenen Verpflichtungsermächtigung in Höhe von 7.750.000 € mit Bescheid vom 20. April 2018 rechtsaufsichtlich.

Die Haushaltssatzung für das Jahr 2018 wurde sodann im Amtsblatt des Beklagten vom 28. Mai 2018 bekannt gemacht.

13
Mit Bescheid vom 5. Juni 2018 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin eine Kreisumlage für das Jahr 2018 auf 1.848.363,95 € fest. Der Bescheid wurde der Klägerin am 7. Juni 2018 gegen Empfangsbekenntnis zugestellt.

14
Mit Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom 9. Juli 2018, eingegangen beim Bayerischen Verwaltungsgericht Bayreuth am selben Tage, ließ die Klägerin Klage gegen den Bescheid vom 5. Juni 2018 erheben (B 5 K 18.703).

15
Nach Anhörung der Beteiligten mit gerichtlichem Schreiben vom 12. Juli 2018 wurde das Verfahren B 5 K 18.703 zunächst mit Beschluss vom 3. August 2018 bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung oder anderweitigen Verfahrensbeendigung des Verfahrens 4 BV 17.2488 beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof nach § 94 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) ausgesetzt. Am 21. März 2019 wurde das Verfahren unter dem hiesigen Aktenzeichen wiederaufgenommen, nachdem im Verfahren 4 BV 17.2488 beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof der mit Beschluss vom 14. Dezember 2018 vorgeschlagene Vergleich von den Beteiligten angenommen worden war.

16
Mit Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom 27. August 2019 ließ die Klägerin beantragen,

den Kreisumlagebescheid des Landratsamts … für 2018 vom 5. Juni 2018 aufzuheben.

17
Zur Begründung führte der Klägerbevollmächtigte aus, dass es zwar keiner förmlichen Anhörung der kreisangehörigen Gemeinden vor Festlegung des Kreisumlagesatzes bedürfe. Gleichwohl habe eine Abwägung mit der Finanzausstattung der kreisangehörigen Gemeinden stattzufinden. Dies sei hier für das Haushaltsjahr 2018 nicht der Fall gewesen, da für die Mitglieder des Kreistages keine Möglichkeit bestanden habe, sich mit der Finanzausstattung der kreisangehörigen Gemeinden zu befassen. Die Abstimmung sei allein nach politischen Erwägungen erfolgt. Zudem seien die doppische Haushaltsführung des Beklagten und die kameralistischen Gemeindehaushalte nicht vergleichbar; letztere wiesen systembedingt einen geringeren Bedarf aus. Dieser Umstand habe auch bei der Abwägung zur Festlegung der Kreisumlage berücksichtigt werden müssen, was aber nicht geschehen sei.

18
Die Anwendung der Doppik bei der Haushaltsführung des Beklagten führe zu erheblichen Verwerfungen bei der Berechnung der Höhe des nicht gedeckten Aufwands und damit zu einer überhöhten Kreisumlage. Demgegenüber würden die Gemeindehaushalte nach dem System der Kameralistik zu geringe Bedarfe ausweisen und dadurch die „Schere“ weiter öffnen. Auch dies sei bei der Umlagefestsetzung zu berücksichtigen. Die systembedingten Unterschiede müssten daher bei der Ermittlung der Kreisumlagesätze jedem Kreisrat offengelegt und die Auswirkungen des doppischen wie des kameralistischen Systems transparent und nachvollziehbar erläutert werden. Die erforderliche Beteiligung der kreisangehörigen Gemeinden und die Einbeziehung ihrer Finanzausstattung sei – unabhängig von der Form der Ermittlung – wesentlicher Bestandteil des Verfahrens zur Festsetzung des Kreisumlagesatzes.

19
Die nachteiligen Auswirkungen der Doppik hätten sich in den vergangenen Jahren bei der Haushaltsführung des Beklagten gezeigt. So sei das Eigenkapital des Beklagten von 5.498.000 € bei Einführung der Doppik auf 28.736.000 € (2017) angestiegen. Die flüssigen Mittel des Beklagten seien im selben Zeitraum von 3.651.000 € auf 24.007.000 € angewachsen. Spiegelbildlich dazu sei die Kreisumlage von 23.481.000 € (2008) auf 41.007.000 € (2016) gestiegen und erst 2017 wieder gesunken. Aus dem bereits beschlossenen Haushalt für 2019 ergebe sich trotz einer weiteren Umlagesatzverringerung 2018 erneut eine Steigerung auf nunmehr 35.636.000 €.

20

Der Deutsche Städte- und Gemeindebund (DStGB) habe in einer Dokumentation aus April 2008 auf die nachteiligen Auswirkungen der Doppik hingewiesen (DStGB Dokumentation Nr. 78, Doppik in den kommunalen Haushalten, 2008). Darin sei ausgeführt, dass die Doppik anders als die Kameralistik den Werteverzehr innerhalb der Rechnungsperiode erfasse und dadurch die Anforderungen an den Haushaltsausgleich erhöhe. Dies betreffe die grundsätzliche Frage, ob kreisangehörige Gemeinden den Ressourcenverbrauch der Kreise vollständig auszugleichen hätten und sich damit Erhöhungen der Kreisumlage rechtfertigen ließen. Wegen der Verwerfungen aus dem Übergang vom kameralistischen zum doppischen System könnten die Kreise gegenüber kreisangehörigen Gemeinden nicht die konsequente Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts einfordern und sich den Haushaltsausgleich über eine höhere Umlage komplett finanzieren lassen. Das Ressourcenverbrauchskonzept könne zudem naturgemäß in einigen kommunalen Aufgabenbereichen seine (Steuerungs-)Wirkung nicht voll entfalten. Somit seien für die sich daraus ergebenden Probleme pragmatische Lösungen zu finden. Bereits heute stehe bei der Ermittlung der Kreisumlagesätze nicht allein der Finanzbedarf des Kreises im Mittelpunkt, sondern auch die Finanz- bzw. Steuerkraft der kreisangehörigen Gemeinden. Die Höhe des Umlagesatzes ergebe sich in Abwägung dieser beiden Parameter. Die Kreise seien nach der Rechtsprechung verpflichtet, bei der Festsetzung der Umlage Rücksicht auf die Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden zu nehmen. Dabei werde darauf hingewiesen, dass das Eigenkapital ein wesentlicher Bestandteil des Ressourcenverbrauchskonzepts sei. Dennoch sei die Frage zu stellen, ob Kreishaushalte als Umlagehaushalte überhaupt Eigenkapital bräuchten und wenn ja, in welchem Umfang dieses erhalten werden müsse bzw. inwieweit Absetzungen vom Eigenkapital zur Gewährleistung des Haushaltsausgleichs notwendig seien. In der Zeit seit der Einführung der Doppik durch den Beklagten sei dessen Eigenkapital auf das 5,3-fache angestiegen. Der DStGB weise darauf hin, dass die Kreisumlage definitiv zu hoch sei, wenn ein Landkreis in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren Überschüsse erziele und so sein Eigenkapital mehre; die Gemeinden hätten dann einen Anspruch auf Umlagesenkung. Entsprechendes gelte für die flüssigen Mittel des Beklagten, diese seien seit Einführung der Doppik auf das 6,6-fache angestiegen.

21
Der Kreisumlagesatz sei dabei von 2008 bis 2012 kontinuierlich von 36,80% auf 47,00% angestiegen, habe von 2013 bis 2015 konstant bei 46,00% gelegen und sei dann bis 2019 auf nun 33,50% abgesenkt worden. Parallel dazu sei die Verschuldung der kreisangehörigen Gemeinden bis zum Jahr 2012 dramatisch angestiegen. Ab 2013 habe die Stabilisierungshilfe des Freistaates Bayern Wirkung gezeigt und die Verschuldung sei leicht abgesunken. Die betroffenen Gemeinden im Landkreis … hätten von 2013 bis 2018 insgesamt 38.000.000 € an Stabilisierungshilfe erhalten. Daraus ergebe sich, dass die Verschuldung der Landkreisgemeinden bei der Ermittlung der Kreisumlage nur unzureichend berücksichtigt worden sei.

22
Die nachteiligen Auswirkungen des Zusammentreffens der doppischen Haushaltsführung beim Beklagten mit der Haushaltsführung der kreisangehörigen Gemeinden nach dem System der Kameralistik ergäben sich aus Folgendem: In der Kameralistik erfolge der Haushaltsausgleich durch Deckung der Ausgaben durch sämtliche Einnahmen. Bei der Doppik würden dagegen Erträge und Aufwendungen ausgeglichen. Zu den Aufwendungen gehörten dabei auch nicht zahlungswirksame Vorgänge wie z.B. Abschreibungen und Rückstellungsbildungen. Diese Positionen würden in der Kameralistik nicht berücksichtigt. Verfüge ein Landkreis über einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt, hätten die Gemeinden über die Kreisumlage letztlich alles bezahlt. Der Beklagte mache von der Möglichkeit, Rückstellungen zu bilden, Gebrauch, was den Umlagebedarf erhöhe. Zugleich würde die Erwirtschaftung der Aufwendungen für Abschreibungen auf Investitionen eigentlich bereits die Investition selbst finanzieren. Soweit aber eine Investition ganz oder zum Teil durch die Kreisumlage finanziert sei, komme es zu einer faktischen Doppelzahlung durch die umlagepflichtigen Gemeinden. Dies erhöhe die Kreisumlage spürbar und sei nicht allein deswegen hinzunehmen, weil es keine Folgenausgleichsregelung durch den Freistaat Bayern gebe, denn der Beklagte habe eine Abwägung der unterschiedlichen Interessen vorzunehmen. Dies sei hier aber nicht erfolgt. Am Beispiel einer Kreisstraße werde dieses Missverhältnis deutlich: Bei einer Herstellung der Straße vor Einführung der Doppik hätten die kreisangehörigen Gemeinden die Investitionen im Rahmen der kameralen Haushaltsführung bereits voll finanziert. Nach Einführung der Doppik fielen nunmehr aber zusätzlich umlagewirksame Abschreibungen für den Werteverzehr an dieser Straße an. Zwei Kreisstraßen auf dem Gebiet des Beklagten seien zudem zu Staatsstraßen aufgestuft und unentgeltlich auf den Freistaat Bayern übertragen worden. Dies habe sich im Haushalt des Beklagten als Entnahme des Restbuchwertes der

Straßen, gekürzt um die Ertragszuschüsse, und damit als umlagerelevante Ausgabenmehrung in Höhe von ca. 1,5 Mio. € ausgewirkt, ohne dass dies einen tatsächlichen Finanzbedarf ausgelöst habe.

23
Die erzielten höheren Rechnungsergebnisse hätten sich in den Haushaltsjahren 2009 bis 2015 gegenüber den geplanten Rechnungsergebnissen auf 13,54 Mio. € summiert. Am 8. Februar 2017 bzw. 24. Februar 2017 hätten Kreisausschuss bzw. Kreistag des Beklagten daher beschlossen, 2018 entsprechend dem Vorjahr nochmals 2,5 Mio. € über die Kreisumlage an die Gemeinden zurückzuführen, indem dieser Betrag vom ermittelten Umlagebedarf abgezogen würde. Der Beklagte habe dies dadurch umgesetzt, dass er 2017 im Ergebnishaushalt ein Minus von 164.200 € festgesetzt habe, nach Auffassung der Klägerin habe hier aber ein Minus von 2,5 Mio. € eingeplant werden müssen. Dies hätte ein Rechnungsergebnis von 3.329.000,02 € ergeben. Im Ergebnis seien so statt einer Rückführung von 2,5 Mio. € tatsächlich über 3 Mio. € über den Bedarf hinaus eingehoben worden. Deshalb hätten Kreisausschuss und Kreistag am 20. Februar 2018 bzw. 9. März 2018 beschlossen, dass die Mehrergebnisse zwischen den geplanten Haushaltsansätzen und den tatsächlich erzielten Rechnungsergebnissen aus den Jahren 2014 bis 2016, die noch nicht an die Kommunen zurückgeführt seien, 2019 und in den Folgejahren über die Kreisumlage zurückgeführt würden. Damit sei das Rückführungspotential weiter gestiegen.

24
Dass der Freistaat Bayern darauf verzichtet habe, die Folgen der Umstellung auf die Doppik für die Kreisumlage zu regeln, führe nicht dazu, dass das Verhalten des Beklagten rechtmäßig sei. Denn es sei nicht nur die Perspektive der Deckungsbeschaffung durch den Landkreis relevant, sondern diese müsse mit den Interessen der kreisangehörigen Gemeinden abgewogen werden. Die Kreisumlage dürfe nicht dazu dienen, ein wachsendes Vermögen des Landkreises zu finanzieren. Zudem übersteige die nachteilige Auswirkung der Doppik beim Beklagten die nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes tolerable Fehlergrenze von einem Prozentpunkt des Umlagesatzes.

25
Der Bayerische Kommunale Prüfungsverband weise in seinem Geschäftsbericht 2005 darauf hin, dass ein konsequent am Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen orientierter Haushaltsausgleich bei umlagefinanzierten Körperschaften dazu führe, dass auch nicht zahlungswirksame Aufwendungen in die Berechnungsgrundlagen einbezogen und die umlagepflichtigen Körperschaften liquiditätsmäßig belastet würden. Die Diskrepanz zwischen Ergebnis- und Finanzhaushalt sei dabei nicht auf eine Umstellungsphase beschränkt, sie sei vielmehr systemimmanent. Dies sei mit der am Deckungsprinzip orientierten Regelung des Art. 18 Abs. 1 BayFAG nicht vereinbar.

26
Die zwangsläufigen Unterschiede zwischen Doppik und Kameralistik seien den Kreisräten nicht klar und transparent offengelegt worden. Gleiches gelte für den Umstand, dass die Kreishaushaltsjahre im Rechnungsergebnis wesentlich besser als geplant abschließen würden, ohne dass dies in der Kreisumlage Berücksichtigung finde.

27
Im Finanzhaushalt 2018 des Beklagten seien außerdem überzogene freiwillige Leistungen angesetzt. Insgesamt seien hierfür 1.835.300 € vorgesehen. Die freiwilligen Leistungen seien intransparent und außerdem unvollständig abgebildet. Es fehlten insoweit z.B. die Zweckverbände Therme …, Wintersport … und Seilbahn … sowie die Hotelfachschule … mit den jeweiligen Defiziten von jährlich mehreren 100.000 €. Diese seien den freiwilligen Aufgaben zuzurechnen, auch wenn sie beispielsweise als Bauaufwand deklariert seien. Gleiches gelte für die Hotelfachschule … Das Gesamtvolumen dieser umlagerelevanten Ausgaben belaufe sich für den Haushalt 2019 insgesamt auf über 4,9 Mio. €, von denen aber nur 2.546.000 € als freiwillige Leistungen ausgewiesen würden. Dies sei bei der Beschlussfassung irreführend und verletze den Grundsatz der Wahrheit und Klarheit der Haushaltsführung. Die Regierung von Oberfranken habe bei früheren Haushaltsgenehmigungen die freiwilligen Leistungen ebenfalls thematisiert und ausdrücklich auf deren Anteil am Haushaltsvolumen hingewiesen.

28
Der Bevollmächtigte des Beklagten zeigte sich mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2019 an und beantragte mit weiterem Schriftsatz vom 28. Januar 2020,

die Klage abzuweisen.

29
Der Beklagte habe die Anforderungen aus der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes zur Berücksichtigung der haushalterischen Belange, insbesondere des Finanzbedarfs der kreisangehörigen Gemeinden überobligatorisch erfüllt. Aus den auf die Anhörungsschreiben vom 19. Januar 2018 und 20. Februar 2018 von der Klägerin abgegebenen Stellungnahmen ergebe sich zum einen, dass für sie 2018 mit einer freien Finanzspanne von 200.000 € zu rechnen gewesen sei. Schon deshalb sei es fernliegend, von einer rechtswidrigen Höhe der Kreisumlage auszugehen. Laut Haushaltsplan habe die freie Finanzspanne der Klägerin 2018 sogar bei 715.555 € gelegen. Die Klägerin habe in ihrem weiteren Schreiben vom 27. Februar 2018 darüber hinaus lediglich ganz allgemein auf „rechtliche Bedenken“ bzw. „Klärungsbedarf“ hingewiesen, dies aber nicht näher substantiiert.

30
Über die zweifache Anhörung der kreisangehörigen Gemeinden hinaus habe der Beklagte zudem deren finanzielle Verhältnisse auf Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Informationen, insbesondere anhand der verfügbaren Haushaltsdaten aus den Jahren 2015, 2016 und 2017 ermittelt. Ebenfalls seien die insoweit verfügbaren Finanzplanungen der kreisangehörigen Gemeinden für die Folgejahre einbezogen worden. Diese Ermittlung sei sowohl für jede Gemeinde gesondert, aber auch im Vergleich sämtlicher Gemeinden zueinander erfolgt. Die dabei berücksichtigten Rahmendaten hätten unter anderem die jeweiligen Einnahmen, Ausgaben, Rücklagen, Schulden, freien Finanzspannen sowie weitere haushaltsrechtliche Kenngrößen beinhaltet, die in der Gesamtschau ein umfassendes Bild der finanziellen Situation der kreisangehörigen Gemeinden und ihres Finanzbedarfs vermittelt hätten.

31
Sowohl das Ergebnis der beiden Anhörungen als auch die vom Beklagten ermittelten finanziellen Rahmendaten seien den Kreisräten vor den entsprechenden Sitzungen von Kreisausschuss und Kreistag zur Verfügung gestellt worden. Die Kreisräte seien daher umfassend informiert gewesen; ergänzend werde auf die entsprechenden Sitzungsniederschriften verwiesen.

32
Die Festsetzung der streitgegenständlichen Kreisumlage sei inhaltlich nicht zu beanstanden. Nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes bedürfe es im Verfahren der Haushaltsaufstellung einer über die Ermittlung und Zusammenstellung der entscheidungsrelevanten Finanzdaten von Landkreis und Gemeinden hinausgehenden ausdrücklichen Begründung des festgesetzten Umlagesatzes ebenso wenig wie einer gesonderten Begründung der einzelnen Haushaltsansätze. Die kreisangehörigen Gemeinden könnten die Rechtmäßigkeit konkreter Ausgabepositionen im Haushaltsplan des Landkreises nicht unter formalen Gesichtspunkten infrage stellen, sondern nur im Rahmen der materiellen Prüfung des Umlagebescheids mit dem Einwand, dass damit landkreisfremde Aufgaben finanziert würden. Vor diesem Hintergrund sei nicht ersichtlich, in welchem Punkt von einer Rechtswidrigkeit der streitgegenständlichen Kreisumlage für das Jahr 2018 auszugehen sein sollte. Das Bundesverwaltungsgericht habe in seiner Rechtsprechung festgestellt, dass die der Kreisumlageerhebung zugrundeliegende Abwägungsentscheidung in einem Abwägungsvorgang und einem Abwägungsergebnis bestehe. Der Abwägungsvorgang umfasse danach im Wesentlichen die Ermittlung des kreiseigenen Finanzbedarfs einerseits und des Finanzbedarfs der jeweils kreisumlageverpflichteten Gemeinden andererseits. Beide Belange stünden dabei gleichberechtigt nebeneinander. Dabei sei von Bedeutung, dass der Landkreis nicht nur die Befugnis zur einseitigen Erhebung der Kreisumlage habe, sondern dass er in bestimmter Hinsicht auch über das Ausmaß seiner Kreistätigkeit disponieren und damit seinen eigenen Finanzbedarf festlegen könne. Im Rahmen des Abwägungsergebnisses ergäben sich für den Landkreis insoweit Grenzen, als er sich nicht einseitig und rücksichtslos gegenüber den grundsätzlich gleichrangigen finanziellen Interessen der umlageverpflichteten Gemeinden durchsetzen könne. Insbesondere dürfe die Wirkung der Kreisumlage nicht dazu führen, dass die von Verfassung her gebotene finanzielle Mindestausstattung der Gemeinden unterschritten werde. Diesen Anforderungen genüge die hier streitgegenständliche Kreisumlage. Die Klägerin habe nicht substantiiert dargelegt, dass ihre Finanzausstattung wegen der – aus ihrer Sicht überhöhten – Kreisumlage für eine eigenverantwortliche Erledigung ihrer Selbstverwaltungsaufgaben nicht mehr ausreiche. Sie habe weder den Gesamtumfang ihrer Finanzausstattung und deren Minderung durch die Kreisumlage quantifiziert noch erläutert, ob und mit welchem Ergebnis die Erschließung zusätzlicher Einnahmemöglichkeiten, etwa im Rahmen des

Gebührenhaushalts, geprüft worden sei. Die Klägerin habe nicht nachvollziehbar begründet, inwiefern sie durch die Höhe der Kreisumlage objektiv gehindert gewesen sei, die ihr obliegenden Aufgaben – gegebenenfalls nach Überdenken der Prioritäten – in dem erforderlichen Mindestmaß zu erfüllen. Angesichts der finanziellen Rahmendaten der Klägerin sei schon zweifelhaft, ob hier ein entsprechender Vortrag überhaupt möglich sei. Überdies sei nicht ersichtlich, dass der Beklagte seine grundsätzlich gleichrangigen finanziellen Interessen gegenüber den kreisumlageverpflichteten Gemeinden einseitig und rücksichtslos durchgesetzt hätte. Auch habe die hier festgesetzte Kreisumlage nicht die Wirkung, dass die verfassungsrechtlich gebotene finanzielle Mindestausstattung der betroffenen Gemeinden, insbesondere der Klägerin, nur ansatzweise beeinträchtigt wäre.

33
Soweit die Klägerin auf die Eigenkapitalentwicklung des Beklagten abstelle, stelle sich bereits die Frage, in welchem Zusammenhang diese zur Kreisumlageerhebung stehen solle. Im Übrigen sei das Eigenkapital des Beklagten im Vergleich zu anderen oberfränkischen Landkreisen äußerst niedrig. So hätten etwa die Landkreise B. … und F. … für das Haushaltsjahr 2017 eine allgemeine Rücklage, eine Ergebnisrücklage sowie einen Jahresüberschuss von in der Summe 109.081.434 € (B. ...) bzw. 72.576.856 € (F. ...) ausgewiesen, während die entsprechende Summe für den Beklagten lediglich 28.736.186 € betragen habe. Soweit die Klägerin die Höhe der flüssigen Mittel des Beklagten kritisiere, sei darauf hinzuweisen, dass der Bestand an liquiden Mitteln im Finanzhaushalt nicht mit dem hier maßgeblichen Ergebnishaushalt in Zusammenhang gebracht werden dürfe. Im Finanzhaushalt würden gerade diejenigen Investitionen dargestellt, die nach Aktivierung dann über die Abschreibungen in den Ergebnishaushalt einflössen. Zu berücksichtigen sei zudem, dass der Haushalt des Jahres 2018 mit einem Defizit im Ergebnishaushalt von 4.188.800 € geplant worden sei. Dieses „geplante Defizit“ wirke sich – wie vom Beklagten beabsichtigt – unmittelbar kreisumlagemindernd aus. Es könne nicht, wie von Klägerseite versucht, auf die tatsächlichen Rechnungsergebnisse abgestellt werden, um eine „Überfinanzierung“ des Beklagten darzulegen. Die tatsächlichen Rechnungsergebnisse des Jahres 2018 seien hier nicht streitgegenständlich, sondern lediglich die Haushaltsplanung des Beklagten, die gerade keinen Überschuss, sondern ein Defizit aufgewiesen habe. Dass 2018 auf Ebene des tatsächlichen Rechnungsergebnisses ein Überschuss erzielt worden sei, sei für die hier allein streitgegenständliche Haushaltsplanung unerheblich und zudem dem offensichtlich guten Wirtschaften des Beklagten geschuldet.

34
Die von Klägerseite dargestellte Entwicklung der Kreisumlage beim Beklagten sei irreführend. Soweit die Klägerin auf eine Steigerung des Umlagesolls im Jahr 2019 verweise, sei dies für das hiesige Verfahren unerheblich. Das Umlagesoll 2018 habe sich gegenüber den Vorjahren deutlich reduziert. Im Übrigen weise die Klägerin selbst darauf hin, dass der Umlagesatz von 35,5% in 2018 im Jahr 2019 nochmals auf 33,5% reduziert worden sei. Dies zeige erneut, dass die gemeindlichen Interessen im Rahmen der Festlegung des Umlagesatzes kontinuierlich durch den Beklagten berücksichtigt würden. Dass das Umlagesoll dennoch gestiegen sei, liege am System des Finanzausgleichs. So sei die Umlagekraft der Landkreiskommunen um ca. 9% gestiegen, was sich in einem gesteigerten Umlagesoll für das Jahr 2019 widerspiegele, zugleich aber auch die finanzielle Leistungskraft der kreisangehörigen Gemeinden belege. Für den hier streitgegenständlichen Haushalt 2018 sei entscheidend, dass das Kreisumlagesoll seit dem Jahr 2016 stetig gesunken sei. Dies entspreche den Beschlüssen des Kreisausschusses vom 8. Februar 2017 bzw. des Kreistages vom 24. Februar 2017. Diese Entwicklung zeige zudem, dass die finanzielle Situation der Gemeinden durch den Beklagten fortwährend und in nicht zu beanstandender Weise bei der Festlegung der Kreisumlage berücksichtigt worden sei. Soweit die Klägerseite – ohne dass hierfür eine Grundlage ersichtlich sei – meine, dass das Defizit im Ergebnishaushalt des Jahres 2017 mit 2,5 Mio. € anzusetzen gewesen sei, sei dies für den hier streitgegenständlichen Haushalt 2018 unerheblich. Mit dem dort eingeplanten „bewussten Defizit“ von über 4 Mio. € habe der Beklagte die kreisangehörigen Gemeinden entlastet.

35
Die von Klägerseite angesprochenen Stabilisierungshilfen zugunsten der kreisangehörigen Gemeinden seien in diesem Zusammenhang ohne Belang. Die Klägerin selbst habe diese nicht in Anspruch genommen, was die Einschätzung des Beklagten bestätige, dass die Klägerin eine ausreichende Finanzkraft zur Erfüllung ihrer Aufgaben zur Verfügung habe. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass der Beklagte selbst Bedarfszuweisungen im streitgegenständlichen Jahr 2018 erhalten habe. Zudem seien die

Stabilisierungshilfen zugunsten einzelner kreisangehöriger Gemeinden im Rahmen der vom Beklagten ermittelten Finanzdaten abwägungsgerecht berücksichtigt worden.

36
Aus den von Klägerseite angesprochenen nachteiligen Auswirkungen der doppischen Haushaltsführung des Beklagten im Rahmen der Kreisumlageerhebung ergebe sich nicht die Rechtswidrigkeit des hier streitgegenständlichen Bescheids. Der insoweit erhobene Einwand einer „Doppelfinanzierung“ bereits getätigter Investitionen durch die Einführung der Doppik greife nicht durch. Es sei zwar zutreffend, dass die buchhalterische Berücksichtigung von Abschreibungen als Aufwendungen unmittelbar eine anteilige Erhöhung der auf die Klägerin entfallenden Kreisumlage zur Folge habe. Dieser sich aus dem doppischen System ergebende Umstand sei jedoch dem Grunde nach nicht zu beanstanden. Der Beklagte habe im Hinblick auf die Berücksichtigung von Abschreibungen und Aufwendungen im hier streitgegenständlichen Haushalt 2018 die Vorgaben der Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik (KommHV-Doppik) eingehalten; insoweit habe die Klägerin keinen Rechtsverstoß vorgetragen. Die von Klägerseite bemängelte angebliche doppelte Finanzierung bereits getätigter Investitionen sei Konsequenz der Anwendung geltenden Rechts und können dem Beklagten damit nicht entgegengehalten werden. Bei der Entscheidung für das System der Doppik habe der Beklagte nicht die Wahl, ob er Abschreibungen und Rückstellungen berücksichtige und damit den Finanzbedarf und in der Folge auch die Kreisumlage erhöhe oder ob er zugunsten der umlageverpflichteten Gemeinden auf die Veranschlagung solcher Positionen verzichte. Letzteres verstoße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften. Dass sich mit der Einführung der Doppik Abschreibungen kreisumlageerhöhend auswirkten, sei hinreichend gerechtfertigt: Die Doppik diene dazu, in kommunalen Haushalten den Ressourcenverbrauch darzustellen, was im Rahmen der Kameralistik gerade nicht möglich sei. Dem liege der wirtschaftlich und haushaltspolitisch nachvollziehbare Ansatz zugrunde, dass ein in den Abschreibungen zum Ausdruck kommender Werteverzehr von der jeweiligen Kommune zu erwirtschaften und daher im Rahmen des Haushaltsausgleichs anzusetzen sei. Auch aus Abschreibungen und Rückstellungen ergebe sich somit ein kreisumlagerelevanter Bedarf des Beklagten. Da die Abschreibungen lediglich ein Äquivalent für den Werteverzehr von kommunalen Wertgegenständen darstellten, liege keine doppelte Finanzierung ein und desselben Vermögensgegenstandes vor. Vielmehr handele es sich einerseits um die Finanzierung der Anschaffung des entsprechenden Vermögensgegenstandes und andererseits um die Finanzierung des haushaltsrechtlich zu berücksichtigenden Werteverzehrs. Es sei außerdem zu berücksichtigen, dass die Einführung der Doppik für die kreisangehörigen Gemeinden ebenso Entlastungen gebracht habe. So seien die im kameralen System anfallenden Tilgungsbeiträge für eingegangene Kreditverpflichtungen und Kreditbeschaffungskosten nunmehr entfallen. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Doppik insgesamt mit einer zusätzlichen, neuen Belastung der kreisumlagepflichtigen Gemeinden einhergehe. Grundsätzliche, verfassungsrechtliche Erwägungen sprächen ebenso für die Zulässigkeit der Berücksichtigung von Abschreibungen und Rückstellungen im doppischen Haushaltsausgleich. Der Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland (GG) gebiete es, Städte, Landkreise und Gemeinden prinzipiell gleich zu behandeln. Als Ausprägung des in Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG genannten Rechtsstaatsgebotes gelte der Gleichheitsgrundsatz dabei ebenso im Verhältnis der kommunalen Hoheitsträger untereinander. Der dem doppischen Rechnungssystem zugrundeliegende Gedanke der eigenen Erwirtschaftung der von der jeweiligen Kommune verbrauchten Ressourcen sei daher sowohl auf die Klägerin als auch auf den Beklagten anwendbar. Auch die Klägerin könne sich für die doppische Haushaltsführung entscheiden. Es sei nicht ersichtlich, weshalb der Beklagte allein wegen der Kreisumlagerelevanz von Abschreibungen und Rückstellungen auf diese Möglichkeit verzichten solle, während dies der Klägerin offenstehe. Auch eine Gemeinde, die das Haushaltssystem der Doppik anwende, werde beispielsweise im Verhältnis zum Steuerbürger verpflichtet sein, trotz erfolgter Zahlungen aus Steuereinnahmen für Investitionen im Wege des Haushaltsausgleichs Abschreibungen und Rückstellungen gesondert zu berücksichtigen. Ein Verzicht auf die Nutzung des Systems der Doppik bedeute für den Beklagten wegen der Nichtberücksichtigung von Abschreibungen und Rückstellungen letztlich einen Vermögensabbau, der mit dem Prinzip nachhaltiger Haushaltswirtschaft nicht zu vereinbaren sei. Die Einführung des doppischen Haushaltssystems sei eine Grundsatzentscheidung des Landesgesetzgebers gewesen, die mit dem Ziel einer nachhaltigen und ressourcenorientierten Haushaltswirtschaft trotz der mitunter kreisumlageerhöhenden Auswirkungen gleichwohl verfassungsrechtlich zu rechtfertigen sei. Die Entscheidung des Beklagten für die Einführung der doppischen Haushaltswirtschaft einschließlich des sich hieraus ergebenden Einflusses auf die Höhe der Kreisumlage sei Ausfluss einer durch Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG gewährleisteten Finanzhoheit. In deren

Rahmen stehe es dem Beklagten zu, die vom Gesetzgeber geschaffene Möglichkeit der doppelten kommunalen Haushaltsführung zu nutzen. Die eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft der Landkreise und ihre Auswirkungen auf die Kreisumlage hätten die kreisangehörigen Gemeinden im Grundsatz als rechtmäßig hinzunehmen. Dies gelte umso mehr, als sich der Beklagte im Hinblick auf die Berücksichtigung der Abschreibungen an die Vorgaben der KommHV-Doppik gehalten habe. Eine die gemeindliche Haushaltswirtschaft abschnürende Höhe der Kreisumlage sei von Seiten der Klägerin gerade nicht geltend gemacht worden. Das von Klägerseite angeführte Beispiel einer Kreisstraße führe zu keinem anderen Ergebnis. Die Übertragung der Straßen auf den Freistaat Bayern im Rahmen der Aufstufung zu einer Staats straße habe dazu geführt, dass die entsprechenden Grundstücke einschließlich der Straßenbauwerke zu ihrem jeweiligen Restbuchwert als verlorene Ressource hätten ausgebucht werden müssen. Dies habe nicht anders als im Wege der Abschreibung erfolgen können. Zudem sei ein Großteil der abzuschreibenden Vermögensgegenstände erst unter Geltung der Doppik gebaut worden, sodass auch insoweit eine Doppelfinanzierung ausscheide.

37
Es sei unzutreffend, dass die sich aus der Einführung der Doppik ergebenden haushalterischen Effekte vom Beklagten nicht in die Abwägungsentscheidung im Rahmen der Festlegung der streitgegenständlichen Kreisumlage eingeflossen seien. Sämtliche Auswirkungen des doppischen Systems seien aus der Haushaltssatzung in Verbindung mit dem Haushaltsplan ersichtlich und nachvollziehbar. Es sei außerdem darauf hinzuweisen, dass spiegelbildlich zu der Verpflichtung des Beklagten zur Ermittlung der finanziellen Situation der kreisumlageverpflichteten Gemeinden eine Obliegenheit dieser Gemeinden bestehe, im Rahmen der Anhörung eventuelle Einwände substantiiert zu formulieren. Gehe eine Gemeinde – wie hier – erst nach Inkrafttreten der Haushaltssatzung gegen die Erhebung der Kreisumlage vor, ohne zuvor entsprechende Einwände vorgebracht zu haben, sei dies weder mit dem vom Beklagten zu beachtenden Anhörungserfordernis noch mit der Rechtssicherheit in Angelegenheiten des landkreiseigenen Haushalts zu vereinbaren. Der Beklagte müsse sich darauf verlassen können, dass bei abwägungsgerechter Behandlung substantiierter Einwände eine verlässliche Grundlage für das jeweilige Haushaltsjahr geschaffen werde und erst nachträglich erhobene Einwände – gegebenenfalls erst nach mehrjährigen Klageverfahren – die Haushaltsplanung nicht infrage stellen könnten. Der Klägerin, die im Rahmen der Anhörung keinerlei substantiierte Einwände zu den aus ihrer Sicht verzerrenden Effekten der doppischen Haushaltsführung vorgetragen habe, müsse die Berufung auf diese und alle übrigen, erst nachträglich erhobenen Einwendungen nunmehr verwehrt bleiben.

38
Der Bayerische Verwaltungsgerichtshof habe klargestellt, dass kreisangehörige Gemeinden die Rechtmäßigkeit konkreter Ausgabenpositionen im Haushalt des Landkreises nicht unter formalen Gesichtspunkten infrage stellen könnten, sondern nur im Rahmen der materiellen Prüfung des Umlagebescheids mit dem Einwand, dass damit landkreisfremde Aufgaben finanziert würden. Insoweit könne sich die Klägerin nicht darauf berufen, dass das Kreisumlagesoll durch zu hohe Aufwendungen des Beklagten für freiwillige Aufgaben unzulässig erhöht werde. Die Klägerin habe nicht vorgetragen, dass die jeweils angesprochenen freiwilligen Aufgaben nicht vom Aufgabenkreis des Beklagten gedeckt seien. Da festzustellen sei, dass die finanzielle Handlungsfähigkeit der Klägerin durch die hier streitgegenständliche Kreisumlage nicht maßgeblich beeinträchtigt sei, könne auch der Einwand, die Aufwendungen für freiwillige Aufgaben des Beklagten seien „zu hoch“, nicht durchgreifen. Sämtliche Aufwendungen des Beklagten für die Erfüllung freiwilliger Aufgaben seien zudem aus der Haushaltssatzung in Verbindung mit dem Haushaltsplan hinreichend transparent ersichtlich. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass sämtliche angesprochenen Regelungen Gegenstand rechtsaufsichtlicher Prüfungen gewesen und insoweit nicht beanstandet worden seien.

39
Es sei zudem fraglich, ob über die Erhebung der hier verfahrensgegenständlichen Klage in öffentlicher Stadtratssitzung beschlossen worden sei.

40
Mit den Beteiligten wurde die Sach- und Rechtslage im Rahmen eines Erörterungstermines am 6. Mai 2021 diskutiert. Auf das Protokoll wird Bezug genommen, § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO.

41

Mit Schriftsatz vom 16. Juli 2021 legte der Klägerbevollmächtigte die Beschlüsse des Stadtrates der Klägerin vom 25. Juni 2018, 24. Juli 2018 und 20. September 2018 bezüglich der Klageerhebung vor und führte ergänzend insbesondere aus, die streitgegenständliche Kreisumlagefestsetzung genüge in formeller Hinsicht nicht den Anforderungen der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs und des Bundesverwaltungsgerichts, da der beklagte Landkreis seine eigenen finanziellen Belange einseitig und rücksichtslos bevorzugt habe, indem er seine eigene doppische Aufwandsermittlung ohne Berücksichtigung der systemischen Unterschiede den kameralistischen Zahlen der kreisangehörigen Gemeinden gegenübergestellt habe. Aus der Zulässigkeit beider Systeme folge nicht, dass sie unmittelbar und direkt vergleichbar seien. Eine bloße Gegenüberstellung der doppisch ermittelten Haushaltswerte des Beklagten und der kameralistischen Zahlen der kreisangehörigen Gemeinden verletze unabhängig von der Art der Ermittlung der gemeindlichen Finanzdaten das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht. Der systembedingte Unterschied müsse bereits bei der Einstellung der gemeindlichen Belange im entsprechenden Verfahren Berücksichtigung finden. Auch das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Bau und Verkehr habe in Beantwortung einer Abgeordneten-Anfrage darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich für doppische und kameralistische Haushalte zu Ergebnissen führten, die nicht miteinander vergleichbar seien (vgl. LT-Drs. 17/771). Anders als von Beklagtenseite im Erörterungstermin am 6. Mai 2021 ausgeführt, habe der Beklagte gerade nicht umfassend Daten zur gemeindlichen Finanzsituation erhoben und erläutert. Zwar hätten mit fast allen Kreistagsfraktionen im Vorfeld der Beschlussfassung im Kreistag Veranstaltungen zur Erörterung des Haushaltsentwurfs stattgefunden, die Fraktion der Freien Wähler sei hiervon aber ausgeschlossen worden.

42
Der Beklagte sei ein vergleichsweise finanzschwacher Landkreis, der dennoch mit die höchsten freiwilligen Leistungen aufweise:

43
So sei er mit 83% am Zweckverband zur Förderung des Fremdenverkehrs und des Wintersports im … beteiligt. Im Jahr 2018 habe diese Beteiligung für den Beklagten mit einem Anteil von 796.800 € an der Betriebskostenumlage des Zweckverbands zu Buche geschlagen. Dieser Zweckverband diene im Wesentlichen den drei Mitgliedsgemeinden …, … und … sowie den finanziell nicht beteiligten benachbarten Landkreisen …, …, … und … und der Stadt … Auch sei der Beklagte zusammen mit den Landkreisen … und … sowie der Klägerin am Zweckverband … Museum beteiligt. Insoweit habe er 2018 eine Umlage von 220.000 € zu tragen gehabt.

44
Ebenso sei der Beklagte zusammen mit anderen Kommunen am Zweckverband Staatliche Gesamtschule … beteiligt. 2018 hätten die drei beteiligten Landkreise für den Verwaltungshaushalt des Zweckverbandes insgesamt 822.000 € aufbringen müssen. Es werde seit Jahren nichts unternommen, um den eigentlich zuständigen Freistaat Bayern an dem anfallenden Aufwand zu beteiligen.

45
Am Zweckverband Therme … sei der Beklagte neben der Gemeinde … mit 70% beteiligt. 2018 sei auf den Beklagten eine Verbandsumlage in Höhe von 793.450,50 € entfallen. Die Klägerin unterhalte ein eigenes Hallenbad, von der Therme … profitierten vor allem die Standortgemeinde und ihre unmittelbaren Nachbarn.

46
Die vom Beklagten getragene Hotelfachschule … weise stetig sinkende Schülerzahlen auf, 2018 hätten von 77 Schülern neun aus dem beklagten Landkreis gestammt, in den Folgejahren seien die Zahlen weiter abgesunken. Der Beklagte erfülle hier Aufgaben, die deutlich über den Landkreis hinausgingen.

47
Im Jahr 2018 habe die Stadt … für das dortige Schwimmbad vom Beklagten einen Zuschuss von 1 Mio. € erhalten, der jährlich mit 166.666,68 € abgeschrieben werde. Nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes seien die Aufgaben der Landkreise und die der kreisangehörigen Gemeinden zu trennen. Wenn die Erfüllung einer Aufgabe über das Leistungsvermögen einer oder einzelner kreisangehöriger Gemeinden hinausgehe, führe dies nicht zu einer Zuständigkeit des Landkreises; vielmehr sei die Aufgabe dann in kommunaler Zusammenarbeit zu erfüllen. Ein Landkreis dürfe nach dem System

der kommunalen Aufgabenverteilung nicht einzelne leistungsschwache Gemeinden durch Zuschüsse bei der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben unterstützen.

48
Aus der im Haushalt des Beklagten für 2018 enthaltenen Übersicht zu den freiwilligen Leistungen des Landkreises seien die angeführten Aufwendungen nicht ersichtlich, obwohl es sich objektiv um freiwillige Leistungen handele.

49
Die finanzielle Situation der kreisangehörigen Gemeinden sei vom Beklagten bei der Abwägung der Kreisumlage nicht ausreichend berücksichtigt worden. Von den 33 kreisangehörigen Gemeinden hätten 2016 einschließlich der Klägerin 15 Gemeinden die Mindestzuführung des Verwaltungshaushalts zum Vermögenshaushalt nicht erreicht. In den Folgejahren seien es zwölf (2017) bzw. fünf (2018) Gemeinden gewesen. Ohne Finanzspanne seien 2017 drei, 2018 zwei kreisangehörige Gemeinden gewesen. Im Jahr 2017 hätten 15 kreisangehörige Gemeinden Bedarfszuweisungen bzw. Stabilisierungshilfe erhalten, bei niedrigerer Kreisumlage wäre dies für viele Gemeinden nicht erforderlich gewesen. Ebenso sei die Verschuldung der kreisangehörigen Gemeinden stetig angestiegen, während der Beklagte in hohem Maß Schulden abgebaut habe. Bei etwa der Hälfte der kreisangehörigen Gemeinden bedeute jeder Euro Kreisumlage eine zusätzliche Last, die den rechtlich erforderlichen Haushaltsausgleich verhindere und zu Bedarfszuweisungen bzw. Stabilisierungshilfen mit strengen Auflagen führe. Zugleich sei das Eigenkapital des Beklagten von der Einführung der Doppik 2009 von 5.566.574 € auf 25.735.528 € in 2016 gestiegen. Dies sei mit den Finanzierungsgrundsätzen nicht vereinbar und höhle die Gemeinden finanziell aus. Es stelle sich die Frage, wozu der Beklagte Eigenkapital in dieser Höhe benötige. Der Beklagte erfülle teils gemeindliche Aufgaben und teils Aufgaben, die weit über das Kreisgebiet hinausreichten. Er verfüge über mehr als 20 Mio. € liquider Mittel und die Ansätze für Abschreibungen im Ergebnishaushalt schwankten von Haushaltjahr zu Haushaltsjahr teils erheblich, ohne dass dies nachvollziehbar sei. So seien 2016 7.656.00 € an Abschreibungen angesetzt worden, während es in den Vorjahren 4.175.000 € (2014) bzw. 4.308.000 € (2015) und im Jahr 2018 4,5 Mio. € gewesen seien. Hintergrund sei die Aufstufung zweier Kreisstraßen zu Staatsstraßen gewesen, die dem Anlagevermögen zum Restbuchwert entnommen worden seien, was zur Erhöhung der Abschreibungen geführt habe. Die Kreisstraßen seien jedoch von den kreisangehörigen Gemeinden bereits über die Kreisumlage vollständig bezahlt, zum einen über den ungedeckten Investitionsbedarf des Beklagten im Herstellungszeitpunkt 1979, zum anderen ab 2009 über die dann bei doppischer Haushaltsführung anfallenden Abschreibungen auf die Kreisstraßen. Durch die Entnahme aus dem Anlagevermögen seien die Gemeinden nun erneut zur Zahlung herangezogen worden. Der Unterschied zwischen doppischer und kameralistischer Haushaltsführung wirke sich auf den Haushalt der Klägerin extrem aus, es entstehe ein völlig verzerrtes Bild der Finanzsituation der Gemeinden, so dass ein Abwägungsausfall vorliege.

50
Weitere Fehler lägen in der massiven Unterdeckung beim Verwaltungsaufwand des Beklagten für staatliche und übertragene Aufgaben. 2017 habe der Verwaltungsaufwand insgesamt 11.292.374 € betragen. Vom Freistaat Bayern habe der Beklagte hierzu Leistungen in Höhe von 9.026.060 € erhalten, so dass eine Unterdeckung von 2.266.340 € verblieben sei. Auch bei der Bemessung der Abfallbeseitigungsgebühren sei der Beklagte fehlerhaft vorgegangen. Die Kreiskämmerei habe in einem Vermerk vom 28. Dezember 2017 festgehalten, dass eine Gebührenerhöhung 2018 unumgänglich sei, da die Gebührenausgleichsrücklage nicht ausreiche, um das entstandene Defizit auszugleichen und die Abfallwirtschaft kostenneutral darzustellen. Die danach erforderliche Gebührenneukalkulation sei 2018 aber nicht erfolgt. Ebenso sei der Kreistagsbeschluss vom 24. Februar 2017 nicht vollzogen worden, mit dem festgelegt worden sei, dass von den aus den im Vergleich zu den geplanten Rechnungsergebnissen tatsächlich erzielten, höheren Rechnungsergebnissen aufgelaufenen Überschüssen aus den Haushaltsjahren 2009 bis 2015 in Höhe von insgesamt 13,54 Mio. € auch 2018 2,5 Mio. € an die Kommunen über die Kreisumlage zurückzuführen seien. Dies sei jedoch bei der Festlegung der Gesamtumlage von 34.700.361,44 € unberücksichtigt geblieben. Eine Minderung um 2,5 Mio. € hätte für die Klägerin anteilig zu einer um 133.250 € niedrigeren Belastung geführt.

51
Der Beklagtenbevollmächtigte erwiderte hierauf mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2021, die klägerischen Einwände hinsichtlich der Verfahrensanforderungen seien nicht stichhaltig. Vielmehr seien die bestehenden

Anforderungen überobligationsgemäß erfüllt worden. Im Rahmen des weiten Verfahrensermessens des Beklagten seien die kreisangehörigen Gemeinden zwei Mal angehört worden. Darüber hinaus seien ihre finanziellen Verhältnisse anhand der dem Beklagten zur Verfügung stehenden Informationen, insbesondere der Haushaltsdaten aus den Jahren 2015, 2016 und 2017 und der Finanzplanungen der Gemeinden ermittelt worden. Die Daten seien für jede Gemeinde gesondert ermittelt und zueinander in Vergleich gesetzt worden. Den Kreisräten habe man vor den einschlägigen Sitzungen die maßgeblichen Unterlagen zur Verfügung gestellt. Auch aus dem Vortrag der Klägerseite ergebe sich nicht, welche Rolle die vermeintlich fehlende Erörterung mit der Fraktion der Freien Wähler spielen solle.

52
Ebenso habe der Beklagte eine ordnungsgemäße Abwägungsentscheidung getroffen. Es sei nicht erkennbar, dass der Beklagte seine eigenen finanziellen Belange einseitig und rücksichtslos durchgesetzt habe. Es sei Sache der Klägerin gewesen, im Rahmen der Anhörung durch den Beklagten substantiiert darzulegen, dass ihre Finanzausstattung wegen der – vermeintlich – überhöhten Kreisumlage für eine eigenverantwortliche Erfüllung ihrer Selbstverwaltungsaufgaben nicht mehr ausreichen würde. Dazu hätte die Klägerin den Gesamtumfang ihrer Finanzausstattung und dessen Minderung durch die Kreisumlage quantifizieren und erläutern müssen, ob und mit welchem Ergebnis das Erschließen zusätzlicher Einnahmemöglichkeiten geprüft worden sei. Zudem hätte die Klägerin nachvollziehbar begründen müssen, inwiefern sie durch die Höhe der Kreisumlage objektiv gehindert gewesen sei, die ihr obliegenden Aufgaben – gegebenenfalls nach Überdenken der Prioritäten – im erforderlichen Mindestmaß zu erfüllen. Diesen Anforderungen werde der klägerische Vortrag nach wie vor nicht gerecht.

53
Der Verpflichtung des Beklagten zur Ermittlung der finanziellen und haushalterischen Situation der kreisangehörigen Gemeinden stehe die Obliegenheit der Gemeinden gegenüber, eventuelle Einwände substantiiert zu formulieren. Der Beklagte könne nur das in seine Abwägung einstellen, was ihm bekannt sei. Der Beklagte habe hier aber die finanzielle Situation der Klägerin umfassend berücksichtigt. Im Rahmen der durchgeführten Anhörung habe die Klägerin Gelegenheit gehabt, spezifische Einwände gegen die Kreisumlagefestsetzung zu erheben. Ihre Äußerungen seien insoweit aber unsubstantiiert geblieben. Die Zulassung der nachträglichen Einwendungen der Klägerin werde dem erforderlichen Verfahren zur Vorbereitung der Abwägungsentscheidung nicht gerecht. Es sei mit der Rechtsnatur eines Anhörungserfordernisses nicht zu vereinbaren, dass eine kreisangehörige Gemeinde zunächst keine substantiierten Einwendungen erhebe, im Nachgang aber auf Grundlage bisher nicht vorgebrachter Einwände gerichtlich gegen die Kreisumlagefestsetzung vorgehe. Der Beklagte müsse sich bei seiner Haushaltsplanung darauf verlassen können, dass er bei abwägungsgerechter Behandlung substantiierter Einwände eine verlässliche Grundlage für das jeweilige Haushaltsjahr schaffe, die nicht durch nachträgliche Einwendungen in Frage gestellt werden könne. Die Klägerin habe ihrer Obliegenheit, entsprechend fundierte Einwände vorzutragen, nicht genügt, so dass ihr eine Berufung auf den nunmehrigen Vortrag zu verwehren sei.

54
Im Hinblick auf die Frage der Auswirkungen der doppischen Haushaltsführung des Beklagten sei ergänzend auf die Ausführungen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes im Beschluss vom 14. Dezember 2018 (4 BV 17.2488) zu verweisen. Dort sei ausgeführt, dass es bereits zweifelhaft erscheine, ob eine solche Detailkontrolle der Haushaltsplanung des Landkreises durch die kreisangehörigen Gemeinden – die dann wohl wechselseitig eine Überprüfung der Haushaltsansätze der Gemeinden durch den Landkreis erforderlich mache – verlangt werden könne. Im Übrigen habe auch der Bayerische Verwaltungsgerichtshof die vom bayerischen Gesetz- und Verordnungsgeber geschaffene Möglichkeit der doppischen Haushaltsführung durch umlagefinanzierte Landkreise nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Das von Klägerseite angeführte Beispiel der vermeintlichen Doppelfinanzierung einer Kreisstraße sei nicht überzeugend. Die außerordentliche Abschreibung bei vorzeitigen Abgängen von Vermögensgegenständen sei der Doppik immanent und zwingend.

55
Auch die von der Klägerin kritisierten Aufwendungen des Beklagten für freiwillige Aufgaben seien nicht zu beanstanden. Zwar schließe Art. 56 Abs. 2 der Landkreisordnung für den Freistaat Bayern (LKrO) eine Umlageerhebung aus, soweit der Haushaltplan zu Ausgaben ermächtige, die von vornherein nicht in den

Zuständigkeitsbereich des Landkreises fielen. Dies sei aber bei den von Klägerseite angeführten Punkten nicht der Fall:

56
Der Zweckverband zur Förderung des Fremdenverkehrs und des Wintersports im … habe den satzungsgemäßen Zweck der Förderung des Fremdenverkehrs insbesondere im … auf dem Gebiet des Landkreises … Damit handele es sich insoweit um eine Angelegenheit der überörtlichen Gemeinschaft, die nach Art. 4, 5 und 51 LKrO dem eigenen Wirkungskreis des Beklagten zuzurechnen sei. Vergleichbares gelte für die Beteiligung am Zweckverband … Museum, die zur Förderung des Fremdenverkehrs im Kreisgebiet zähle.

57
Ebenso sei die Beteiligung des Beklagten am Zweckverband Staatliche Gesamtschule … nicht zu beanstanden. Diese Schule habe für den Beklagten wie für die anderen beteiligten Landkreise und Gemeinden eine erhebliche Bedeutung, deshalb werde sie durch einen gemeinsamen Zweckverband und nicht allein durch den Beklagten betrieben. Insoweit liege eine Angelegenheit von überörtlicher Bedeutung im Sinne der Schaffung von öffentlichen Einrichtungen für das kulturelle Wohl der Kreisbewohner vor, die vom Aufgabenbereich des Beklagten umfasst sei. Soweit die Klägerin die fehlende Beteiligung des Freistaates Bayern bemängele, handele es sich um eine Frage der sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung, die der Kreisumlageerhebung nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegengehalten werden könne. Zudem habe der Zweckverband in der Vergangenheit tatsächlich mehrfach Zuweisungen des Freistaates Bayern erhalten.

58
Auch der Zweckverband Therme … sei unter dem Gesichtspunkt der ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung nicht zu kritisieren. Insoweit handele es sich um eine zentrale Einrichtung des Tourismus im Landkreis …, die anders als das Hallenbad der Klägerin übergemeindliche Bedeutung für den gesamten Landkreis habe, so dass eine Beteiligung des Beklagten unkritisch sei. Zur überörtlichen Bedeutung der Therme … werde auf entsprechende Unterlagen verwiesen.

59
Der Betrieb der Hotelfachsschule … sei ebenfalls vom Aufgabenbereich des Beklagten abgedeckt. Die Schule diene auch dem landkreisbezogenen Ausbildungsbedarf. Dass gegenwärtig nur ein geringer Teil der Schüler kreisangehörig sei, ändere hieran nichts. Zudem diene die Einrichtung der (indirekten) Wirtschaftsförderung auf Landkreisebene. Insbesondere durch die von den Schülern abzuleistenden Praktika und die Stellenfindung nach Abschluss der Ausbildung ergebe sich ein klarer Bezug zum Gebiet des Beklagten.

60
Der von Klägerseite angesprochene Zuschuss für das Schwimmbad in … sei ebenfalls vom Aufgabenbereich des Beklagten gedeckt. Er habe der Gewährleistung einer adäquaten Einrichtung zur Durchführung des Schulsports gedient. Betroffen seien insoweit die damals rund 2.700 Schüler des Gymnasiums …; ebenso profitierten die umliegenden Gemeinden von der Möglichkeit, das Bad für den Schulsport zu nutzen. Damit liege eine über den Wirkungskreis der Stadt … hinausgehende Aufgabe vor, die die Zuständigkeit des Beklagten begründe. Zudem sei das Ganzjahresbad in … damals ebenso als maßgeblicher Beitrag zur Stärkung des Tourismus im südlichen Landkreis gesehen worden. Es sei neben dem nördlichen Landkreis mit der Region um den … und dem westlichen Landkreis mit der Therme … ein Bestandteil eines übergemeindlichen Tourismuskonzeptes. Insoweit sei die Tourismusförderung auf Landkreisebene betroffen, es handele sich daher nicht nur um eine gemeindliche Aufgabe der Stadt … Soweit die Klägerseite moniere, dass die Übersicht der freiwilligen Leistungen des Beklagten im Haushalt 2018 unvollständig sei, könne nicht nachvollzogen werden, weshalb dies zur Rechtswidrigkeit der streitgegenständlichen Kreisumlageerhebung führen sollte. Eine ausdrückliche Verpflichtung, die entsprechenden Positionen in dieser Aufstellung aufzuführen, bestehe nicht. Der von Klägerseite suggerierte Eindruck, die genannten Positionen seien im Kreishaushalt 2018 nicht berücksichtigt, sei zudem unrichtig; vielmehr seien die jeweiligen Posten selbstverständlich einbezogen worden. Selbst wenn hier ein – bloßer – Formalverstoß vorliege, könne sich die Klägerin hierauf nicht berufen.

61

Die von Klägerseite angeführten nicht erreichten Mindestzuführungen für das Jahr 2016 sowie die Bedarfszuweisungen bzw. Stabilisierungshilfen im Jahr 2017 seien für die Kreisumlageerhebung 2018 nicht von Bedeutung. Jedenfalls aber seien die insoweit von Klägerseite angesprochenen Aspekte aufgrund der durch den Beklagten durchgeführten Ermittlungen klar in die Abwägung eingestellt und bei der Festlegung des Umlagesolls berücksichtigt worden.

62
Im Hinblick auf die Eigenkapitalausstattung des Beklagten seien die von Klägerseite angesprochenen Rücklagen im Kreishaushalt für sich genommen nicht zu beanstanden. Vielmehr müsse auch der künftige Finanzbedarf des Landkreises im Vergleich zur gemeindlichen Finanzlage gewürdigt werden. Insbesondere bedürfe es insoweit einer hinreichenden Darlegung einer strukturellen Unterfinanzierung der betroffenen Gemeinden, die hier nicht gegeben sei. Diese Darlegung müsse sich nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes zudem auf alle oder jedenfalls die Mehrzahl der kreisangehörigen Gemeinden beziehen und einen längeren, zumindest mehrjährigen Zeitraum abdecken. Im Übrigen sei der Bedarf des Beklagten an liquiden Mitteln im hier streitgegenständlichen Haushaltsjahr nachvollziehbar. Maßgeblich seien insoweit zum einen Kassenmittel für laufende Auszahlungen, Ermächtigungsübertragungen aus den vorangehenden Haushaltsjahren sowie die zahlungswirksame Auflösung von Rückstellungen, wie sie sich aus dem hier maßgeblichen Haushaltsplan ergäben. Der von Klägerseite erweckte Eindruck, der Beklagte baue kontinuierlich Eigenkapital zulasten der kreisumlageverpflichteten Gemeinden auf, sei daher unrichtig. Vielmehr seien diese liquiden Mittel in den vorstehend genannten Punkten gebunden und stünden gerade nicht zur freien Verfügung. Im Rahmen einer vorausschauenden Haushaltsplanung sei es für den Beklagten geboten, die laufende Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung ohne die Aufnahme von (Kassen-)Krediten sicherzustellen. Etwaige Schwankungen im Ergebnishaushalt seien im Hinblick auf die hier streitgegenständliche Kreisumlageerhebung unerheblich. Außerdem sei die Schwankung im Jahr 2016 der entsprechenden Aufstufung einer Kreisstraße und unentgeltlichen Übertragung an den Freistaat Bayern geschuldet.

63
Die Klägerin könne nicht in Abrede stellen, dass die staatlichen bzw. übertragenen Aufgaben, von Seiten des Beklagten in rechtmäßiger Weise wahrgenommen würden und deshalb zurecht relevant für die Kreisumlage seien. Im Hinblick auf die Abfallbeseitigungsgebühren sei zu berücksichtigen, dass der Bereich der Abfallwirtschaft als kostenrechnende Einrichtung den entstehenden Aufwand durch Gebühren und sonstige Einnahmen selbst zu decken habe. Etwaige Unterdeckungen würden im Rahmen der Betriebsabrechnung im Folgejahr festgestellt und bei der nächsten Gebührenkalkulation in Ansatz gebracht. Sie wirkten sich damit unmittelbar auf die künftige Gebührenhöhe im Sinne einer Gebührensteigerung aus. Hierdurch würden gegebenenfalls entstehende Unterdeckungen im neuen Kalkulationszeitraum in Form von Überschüssen an den Beklagten zurückgeführt und kämen so über die jeweilige Kreisumlage den Gemeinden wieder zugute. Es sei außerdem unrichtig, dass der Kreistagsbeschluss vom 24. Februar 2017 nicht umgesetzt worden sei. Der hier streitgegenständliche Haushalt 2018 sei mit einem Defizit im Ergebnishaushalt von 4.188.800 € geplant worden, was zu einer Reduzierung des Umlagesolls um rund 2,9 Mio. € gegenüber dem Vorjahr geführt habe. Unabhängig davon stehe es dem Kreistag selbstverständlich frei, von früheren Kreistagsbeschlüssen abzuweichen.

64
Der Klägerbevollmächtigte erklärte mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2021 das Einverständnis der Klägerseite mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung. Zudem führte er ergänzend insbesondere aus, dass selbst dann, wenn man davon ausginge, dass der Beklagte im Rahmen der Festlegung der Kreisumlage für 2018 die kreisangehörigen Gemeinden formal in ausreichender Weise beteiligt habe, dies angesichts der Unterschiede bei der Haushalts- und Vermögenssituation zwischen den kameralistisch rechnenden kreisangehörigen Gemeinden und dem doppisch rechnenden Landkreis nicht geeignet sei, eine ausreichende Entscheidungsgrundlage für den Kreistag darzustellen. Unter Berücksichtigung der doppischen Haushaltsführung falle die Kreisumlage um weit mehr als 10% zu hoch aus. Dies erhalte im Landkreis … den hohen Verschuldungsgrad und die Finanzschwäche einer erheblichen Zahl der kreisangehörigen Gemeinden unnötig aufrecht. Mit Einführung der Doppik durch den Beklagten sei die Verschuldung der kreisangehörigen Gemeinden deutlich angestiegen. Auch wenn dies nicht die einzige Ursache sei, müsse bereits dieser Umstand bei der Bemessung der Kreisumlage berücksichtigt werden. Der Bayerische Städtetag und der Bayerische Gemeindetag hätten in einem gemeinsamen Schreiben vom

16. Februar 2021 an das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration nochmals auf die Problematik hingewiesen und eine Evaluation der doppischen Haushaltsvorschriften angemahnt.

65
Es greife zu kurz, die stete systembedingte Vermögensmehrung des Beklagten schon dann als ermessensgerecht zu betrachten, wenn die Klägerin und einige wenige kreisangehörige Gemeinden noch eine freie Spitze zur Verfügung hätten. Die erforderliche Berücksichtigung der Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden bei der Festlegung der Höhe der Kreisumlage habe auch eine materiell-rechtliche Seite. Es sei zu fragen, ob Ermessensfehler nicht eher der formellen als der materiellen Seite zuzuordnen seien. Jedenfalls dort, wo ein offensichtlicher Ermessensfehlgebrauch oder Ermessensausfall vorliege, greife die gerichtliche Kontrolle. Die in der Rechtsprechung hierzu entwickelten Grundsätze seien in gleicher Weise auf das Verhältnis zwischen Landkreisen und kreisangehörigen Gemeinden anzuwenden.

66
Im Hinblick auf die Übernahme freiwilliger Aufgaben durch den Beklagten sei zu bemerken, dass diese in der Regel nur erfolgen solle, wenn Dritte dies nicht besser oder wirtschaftlicher durchführen könnten. So habe es beispielsweise im Hinblick auf die Wintersportförderung im … Interessenten für eine privatwirtschaftliche Betätigung in dieser Region gegeben. Entsprechende Anfragen seien dem Kreistag aber nicht unterbreitet worden. Beim Beispiel der Therme … sei die Überörtlichkeit kein Kriterium, da gerade landkreisfremde Besucher aus umliegenden Landkreisen, die keine Touristen seien, die Therme besuchten. Auch das von der Klägerin betriebene Hallenbad sei ein Tourismusmagnet und stehe anderen kreisangehörigen Gemeinden etwa für den Schulsport zur Verfügung. Hier engagiere sich der Beklagte jedoch nicht. Der Betrieb einer Gesamtschule sei eine staatliche und keine Landkreisaufgabe; gleiches gelte für die Hotelfachschule … Für die Förderung des Schwimmbades in … durch den Beklagten gebe es keine Rechtfertigung.

67
Die Argumentation des Beklagten hinsichtlich der Inanspruchnahme von Bedarfszuweisungen durch die kreisangehörigen Gemeinden würde letztendlich dazu führen, dass eine Kreisumlageerhebung so lange rechtmäßig sei, als kreisangehörige Gemeinden keine Bedarfszuweisungen erhielten. Dies widerspräche aber dem Konnexitätsprinzip.

68
Objektiv betrachtet baue der Beklagte Kapital auf Kosten seiner kreisangehörigen Gemeinden auf. Dass sich dies aufgrund der unterschiedlichen Haushaltssysteme zwangsläufig ergebe, mache es nicht rechtmäßig. Zudem verletze der Beklagte Haushaltsgrundsätze. Es würden hohe Investitionen als beabsichtigt in den Haushalt eingestellt und damit für die Kreisumlage wirksam gemacht, tatsächlich werde hiervon aber nur gut die Hälfte investiert, sodass der Rest beim Beklagten verbleibe. So seien im Haushaltsjahr 2018 Investitionen von 9.564.000 € geplant gewesen, wovon jedoch nur 5.501.134 € tatsächlich investiert und noch zusätzlich 11.099.500 € Verpflichtungsermächtigungen auf 2019 übertragen worden seien. Dies widerspreche dem Kassenwirksamkeitsprinzip und den Grundsätzen der Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit. Zugleich seien geplante Kreditaufnahmen in Höhe von 1.370.000 € nicht getätigt und entgegen der Planungen für den gleichen Zeitraum 5.976.254 € Sondertilgungen bei Krediten vorgenommen worden. Angesichts des Zinsniveaus im Jahr 2018 überzeuge das Argument des Beklagten, notwendige Liquidität ohne Kreditaufnahmen zu schaffen und vorzuhalten, nicht. Für liquide Mittel müsse der Beklagte vielmehr Verwahrentgelte bezahlen.

69
Soweit sich der Beklagte darauf berufe, dass die von ihm wahrgenommenen staatlichen bzw. übertragenen Aufgaben Kreisumlagerelevanz besäßen, stelle dies einen Verstoß gegen das Konnexitätsprinzip dar. Eine Unterdeckung im Bereich der staatlichen und übertragenen Aufgaben durch die Kreisumlage zu finanzieren, sei rechtswidrig.

70
Eine Neukalkulation der Abfallgebühren sei entgegen der Empfehlung des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes trotz des Vorrangs primärer Deckungsmittel nicht erfolgt.

71

Ergänzend wies der Klägerbevollmächtigte mit Schriftsätzen vom 15. Dezember 2021 und 31. März 2022 darauf hin, dass der Bezirk Oberfranken bei der Erhebung der Bezirksumlage dem grundlegenden Unterschied zwischen Kameralistik und Doppik Rechnung trage und eine Vergleichbarkeit herbeiführe. Der Bezirk führe seit 2020 vor der Festsetzung des Umlagesatzes eine Querschnittsbetrachtung der Haushalts- und Finanzsituation aller Umlagezahler durch und stelle anhand einer bezirksweiten Gesamtschau die Entwicklung des Finanzbedarfs der Umlagezahler in den zurückliegenden und kommenden Jahren gegenüber. Hierzu seien vom Bayerischen Bezirketag Kennzahlen zur Erfassung der wichtigsten finanziellen Eckdaten der Umlagezahler entwickelt worden, um eine Vergleichbarkeit herzustellen. Die dafür erforderlichen Daten würden bei den Umlagezahlern abgefragt und anschließend für die Behandlung im Bezirkstag zusammengestellt. Soweit nur eine begrenzte Aussagekraft vorliege, würden die Daten aber nochmals aufgearbeitet und durch Grafiken und Durchschnittswerte ergänzt. Zudem werde auf die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. September 2021 (8 C 30.20 und 8 C 29.20) hingewiesen. Darin sei insbesondere nochmals der Grundsatz des Gleichrangs des Finanzbedarfs des Landkreises und der kreisangehörigen Gemeinden angesprochen. Außerdem habe das Bundesverwaltungsgericht klargestellt, dass dem für die Beschlussfassung über die Kreisumlage zuständigen Organ bezifferte Bedarfsansätze zum Finanzbedarf der Umlagezahler vorliegen müssten.

72
Für den Beklagten teilte dessen Bevollmächtigter mit Schriftsätzen vom 4. April 2022 mit, dass Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung bestehe. Ergänzend wurde insbesondere ausgeführt, dass der Beklagte entgegen der Ausführungen der Klägerseite keinen Kapitalaufbau zulasten der kreisangehörigen Gemeinden betreibe. Auch das Beispiel geplanter Kreditaufnahmen bzw. Sondertilgungen verfange insoweit nicht. Die Frage, inwieweit die Rückführung bzw. Neuaufnahme von Krediten sinnvoll oder zielführend sei, betreffe den Kernbereich der Haushaltswirtschaft des Beklagten im Rahmen seiner Finanzhoheit und sei einer Prüfung durch die kreisumlageverpflichteten Gemeinden dem Grundsatz nach entzogen. Im Ergebnis habe sich das Agieren des Beklagten im Haushaltsjahr 2018 insoweit als besonders günstig herausgestellt. Soweit die Klägerin auf überhöhte Investitionsabsichten bzw. Investitionsermächtigungen abstelle, werde dem entgegengetreten. Eine solche „künstliche“ Generierung von Investitionen erfolge nicht. Im Übrigen sei allein das Einstellen von Investitionen in den Haushalt gerade nicht kreisumlagerelevant; erst, wenn getätigte Investitionen über Abschreibungen aktiviert würden, wirkten sie sich auf das Umlagesoll aus. Werde die jeweilige Investition nicht durchgeführt, sei dies für die Kreisumlage irrelevant.

73
Hinsichtlich der Abfallgebühren werde auf die neue Gebührensatzung vom 1. Juli 2019 verwiesen.

74
Soweit die Klägerin vortrage, der Bezirk Oberfranken informiere die Bezirkstagsmitglieder umfassender als der Beklagte die Kreistagsmitglieder, ergebe sich insoweit nicht, in welchem konkreten Punkt dies der Fall sein solle. Aus Sicht des Beklagten seien die dem Kreistag zur Verfügung gestellten Informationen jedenfalls seit dem Jahr 2018 nahezu identisch mit denjenigen, die den Bezirkstagsmitgliedern vorgelegt würden. Es erschließe sich nicht, welche Auswirkungen der Unterschied in der Präsentation oder Art der Darstellung für die Rechtmäßigkeit des Abwägungsprozesses haben solle.

75
Ergänzend wird nach § 117 Abs. 3 Satz 2 VwGO auf die Gerichtsakte und die vorgelegten Behördenakten sowie das Protokoll des Erörterungstermins vom 6. Mai 2021 verwiesen.

Entscheidungsgründe

76
Die zulässige Klage bleibt in der Sache ohne Erfolg.

77
A. Die als Anfechtungsklage erhobene Klage ist statthaft und im Übrigen zulässig.

78
I. Der erste Bürgermeister der Klägerin war jedenfalls mit dem Beschluss des Stadtrates der Klägerin vom 20. September 2018 berechtigt, den Klägerbevollmächtigten mit der Klageerhebung zu beauftragen, so

dass eine wirksame Klageerhebung vorliegt und die Klägerin im Verfahren wirksam durch ihren ersten Bürgermeister vertreten wird, § 62 Abs. 3 VwGO i.V.m. Art. 38 Abs. 1 Satz 1 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern (GO).

79
II. Die Klägerin ist klagebefugt, weil sie gemäß § 42 Abs. 2 VwGO geltend machen kann, durch den Kreisumlagebescheid in eigenen Rechten verletzt zu sein.

80
1. Es ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die Erhebung der Kreisumlage durch den angefochtenen Bescheid die Klägerin unzulässig in ihrem gemäß Art. 28 Abs. 2 Satz 1, Satz 3 Halbsatz 1 GG und Art. 11 Abs. 2 Satz 2 der Bayerischen Verfassung (BV) verfassungsrechtlich geschützten Selbstverwaltungsrecht verletzt, welches nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und der Verfassungsgerichte der Länder auch die Finanzhoheit mit umfasst (vgl. BVerfG, B.v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04 – juris Rn. 65 ff.; BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 – Vf. 15-VII-05 – juris Rn. 201; ebenso BayVGH, U.v. 21.3.2011 – 4 BV 10.108 – juris Rn. 37; VG Bayreuth, U.v. 10.10.2017 – B 5 K 15.701 – juris Rn. 25).

81
2. Die Klagebefugnis entfällt nicht deshalb, weil die finanziellen Auswirkungen der Heranziehung der Klägerin zur Kreisumlage, soweit diese mit der Klage angegriffen wird, als geringfügig anzusehen wären. Zwar zieht nach ständiger Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes ein Fehler bei der Festsetzung des Umlagesolls durch den Ansatz von Ausgaben für landkreisfremde Aufgaben die Nichtigkeit der Haushaltssatzung und damit die Rechtswidrigkeit von Umlagebescheiden nur dann nach sich, wenn er spürbar in die Finanzwirtschaft eingreift, nämlich sich auf den Umlagesatz mit einem Prozentpunkt oder mehr auswirkt (BayVGH, U.v. 21.3.2011 – 4 BV 10.108 – juris Rn. 76 m.w.N.). Die Klägerin begehrt hier jedoch die vollumfängliche Aufhebung des streitgegenständlichen Bescheides unter anderem wegen Verstößen gegen Ermittlungspflichten. Zudem macht sie geltend, dass die Kreisumlage durch die Auswirkungen der doppischen Haushaltsführung des Beklagten um mehr als 10% zu hoch ausfalle. Ein um 10% vermindertes Umlagesoll (31.230.325,30 € statt 34.700.361,44 €) würde jedoch bereits zu einem Kreisumlagesatz von 31,95% statt 35,5% führen.

82
III. Das Rechtsschutzziel der Klägerin ist auch nicht vorrangig durch einen Normenkontrollantrag nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 VwGO i.V.m. Art. 4 Satz 1 des Gesetzes zur Ausführung der Verwaltungsgerichtsordnung (AGVwGO) gegen die Haushaltssatzung des Beklagten zu erreichen. Nach ständiger Rechtsprechung sind der gegen die Haushaltssatzung gerichtete Normenkontrollantrag und die Anfechtungsklage gegen den Kreisumlagebescheid für die betroffenen Gemeinden als gleichrangige Rechtsschutzalternativen anzusehen, so dass das Rechtsschutzinteresse für das eine Verfahren nicht wegen der Möglichkeit des anderen Verfahrens verneint werden kann (BVerwG, B.v. 29.1.1992 – 4 NB 22.90 – juris Rn. 9; BayVGH, U.v. 21.3.2011 – 4 BV 10.108 – juris Rn. 44; VG Bayreuth, U.v. 10.10.2017 – B 5 K 15.701 – juris Rn. 27).

83
B. In der Sache hat die Klage jedoch keinen Erfolg. Der angegriffene Bescheid zur Festsetzung der Kreisumlage für das Jahr 2018 erweist sich als rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO. Die Kreisumlagefestsetzung erfolgte in formeller Hinsicht rechtmäßig, sie beruht insbesondere mit der Haushaltssatzung des Beklagten vom 9. März 2018 auf einer wirksamen Rechtsgrundlage.

84
I. Die formelle Rechtmäßigkeit der Haushaltssatzung begegnet keinen rechtlichen Bedenken. Die Anforderungen an das förmliche Verfahren, wie sie sich aus der Landkreisordnung und aus dem Finanzausgleichsgesetz ergeben, sind unstreitig gewahrt. Verstöße gegen die Verfahrensvorschriften der Landkreisordnung sind weder ersichtlich noch geltend gemacht. Dabei kann dahinstehen, ob im Hinblick auf die Regelung in § 24 Abs. 1 GeschO im Einzelfall von der dort vorgesehenen Abstimmungsreihenfolge durch Mehrheitsbeschluss abgewichen werden konnte. Ein Verstoß gegen die Geschäftsordnung führt grundsätzlich nicht zur Unwirksamkeit des gefassten Beschlusses; nur dann, wenn ein gegen die Geschäftsordnung verstoßendes Verhalten zugleich eine gesetzliche Bestimmung verletzt und die Gesetzesverletzung nicht anderweitig geheilt ist, kommt ein gültiger Beschluss nicht zustande (vgl.

BayVGH, U.v. 18.6.2008 – 4 BV 07.211 – juris Rn. 25 m.w.N.). Eine gesetzliche Regelung zur Reihenfolge über die Abstimmung verschiedener Beschlussvorschläge existiert jedoch nicht, so dass auch eine Abweichung von einer Regelung in der Geschäftsordnung nicht zu einer Unwirksamkeit des Satzungsbeschlusses führen konnte. Die Regierung von Oberfranken hat mit Bescheid vom 20. April 2018 die vorgesehene Verpflichtungsermächtigung in Höhe von 7.750.000 € durch den Beklagten nach Art. 61 Abs. 4 LKrO rechtsaufsichtlich genehmigt. Genehmigungspflichtige Kreditaufnahmen (Art. 65 Abs. 2 LKrO) enthielt der Haushalt 2018 nicht. Der Beklagte hat die Haushaltssatzung in der gemäß Art. 20 Abs. 2 LKrO gebotenen Form ausgefertigt und öffentlich bekannt gemacht (Art. 59 Abs. 3 LKrO). § 4 der Haushaltssatzung enthält die von Art. 57 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 LKrO geforderte Festsetzung von Umlagesoll (34.700.361,44 €) und -satz (35,50%). Zwar weisen der Ergebnishaushalt ein Jahresergebnis von -4.188.800 € und der Finanzhaushalt ein Saldo von -9.097.200 € aus. Hierin liegt allerdings kein Verstoß gegen die Vorgaben der KommHV-Doppik. Hinsichtlich des Ergebnishaushalts sieht § 24 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik lediglich vor, dass dieser in jedem Jahr ausgeglichen sein soll. Gleichzeitig wird mit § 24 Abs. 3 und 4 KommHV-Doppik die Möglichkeit zur Planung mit einem Defizit im Ergebnishaushalt grundsätzlich anerkannt und insoweit vorgesehen, dass ein entsprechender Fehlbetrag durch Verrechnung mit der Ergebnisrücklage unverzüglich ausgeglichen werden soll bzw., soweit dies nicht möglich ist, das Defizit als Jahresfehlbetrag vorzutragen und spätestens binnen drei Jahren auszugleichen und im Übrigen vom Eigenkapital abzubuchen ist. Bezüglich des Finanzhaushalts regelt § 24 Abs. 6 KommHV-Doppik lediglich, dass zu gewährleisten ist, dass die dauerhafte Zahlungsfähigkeit einschließlich der Liquidität zur Finanzierung künftiger Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sichergestellt ist. Der Beklagte hat hier im Interesse einer Absenkung des Kreisumlagesatzes das Defizit im Ergebnishaushalt mit der Ergebnisrücklage verrechnet, § 24 Abs. 3 KommHV-Doppik. Anhaltspunkte für eine Gefährdung der dauerhaften Zahlungsfähigkeit des Beklagten sind trotz des Defizits im Finanzhaushalt vor dem Hintergrund der mittelfristigen Finanzplanung des Beklagten nicht ersichtlich.

85
II. Die der streitgegenständlichen Kreisumlagefestsetzung zugrundeliegende Haushaltssatzung ist auch materiellrechtlich nicht zu beanstanden.

86
1. Im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gewährleistete Finanzhoheit der kreisangehörigen Gemeinden treffen den Landkreis bei der Bestimmung der Höhe der Kreisumlage besondere Pflichten: Art. 28 Abs. 2 GG und Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BV gewährleisten den Gemeinden das Recht auf eine aufgabenadäquate Finanzausstattung. Denn die in diesen Vorschriften festgeschriebene kommunale Selbstverwaltungsgarantie beinhaltet die kommunale Finanzhoheit und damit die Befugnis zu einer eigenverantwortlichen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft im Rahmen eines gesetzlich geordneten Haushaltswesens (BVerfG, B.v. 21.5.1968 – 2 BvL 2/61 – juris Rn. 41; B.v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04 – juris Rn. 65 ff.; BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 – Vf. 15-VII-05 – juris Rn. 201). Die Gewährleistung der finanziellen Eigenverantwortung ist durch die ergänzende Regelung in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG und Art. 83 Abs. 2 Satz 3 BV materiellrechtlich verstärkt worden (BVerfG, B.v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04 – juris Rn. 69 ff.; BVerwG, U.v. 27.10.2010 – 8 C 43.09 – juris Rn. 18; BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 11, 21; Wolff in Lindner/ Möstl/Wolff, Verfassung des Freistaates Bayern, 2. Aufl. 2017, Art. 83 Rn. 50 f.). Die Garantie der finanziellen Mindestausstattung aus Art. 28 Abs. 2 GG gilt unmittelbar und uneingeschränkt auch im Verhältnis der Gemeinde zum Landkreis als einem öffentlich-rechtlich organisierten Gemeindeverband. In diesem Zusammenhang zählt u.a. die Kreisumlage als rechtlich zulässiges Instrument zur Finanzierung der Landkreise zu den die Finanzausstattung einer kreisangehörigen Gemeinde negativ beeinflussenden Faktoren. Daraus folgt, dass die Kreisumlage den verfassungsrechtlichen, sich insbesondere aus Art. 28 Abs. 2 GG ergebenden Anforderungen entsprechen muss und nicht zu einer Unterschreitung der verfassungsrechtlich gebotenen finanziellen Mindestausstattung führen darf (BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 12; U.v. 16.6.2015 – 10 C 13.14 – juris Rn. 28). Allgemein gilt, dass bei der Ausgestaltung der Finanzbeziehungen dem Gesetz- und sonstigen Normgeber auch im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Landkreisen und kreisangehörigen Gemeinden ein weiter Regelungsspielraum zukommt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Finanzbedarf eines jeden Verwaltungsträgers grundsätzlich gleichen Rang hat. Dieser Grundsatz des finanziellen Gleichrangs hat vor allem Bedeutung für das vertikale Verhältnis des jeweiligen Landkreises zu den umlagepflichtigen kreisangehörigen Gemeinden. Die Verteilung der Finanzmittel zwischen dem Landkreis und den kreisangehörigen Gemeinden muss mithin gleichmäßig geschehen. Demgemäß darf der Landkreis

seinen eigenen Finanzrahmen nicht beliebig enger oder weiter stecken, sondern muss die gleichrangigen Interessen der kreisangehörigen Gemeinden berücksichtigen. Er darf insbesondere seine eigenen Aufgaben und Interessen nicht einseitig und rücksichtslos gegenüber den Aufgaben und Interessen der kreisangehörigen Gemeinden durchsetzen. Somit ist der Landkreis ebenso gehalten, den Finanzbedarf der umlagepflichtigen Gemeinden zu ermitteln und seine Entscheidungen in geeigneter Form – etwa im Wege einer Begründung der Ansätze seiner Haushaltssatzung – offenzulegen, um den Gemeinden und gegebenenfalls den Gerichten eine Überprüfung zu ermöglichen (BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 13 f.; BVerwG, U.v. 16.6.2015 – 10 C 13.14 – juris Rn. 41; OVG RhPf, U.v. 21.2.2014 – 10 A 10515/13 – juris Rn. 35; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 – 3 KO 94/12 – juris Rn. 54). Zudem müssen die vom Landkreis ermittelten Informationen über den gemeindlichen Finanzbedarf dem Kreistag als dem für den Erlass der Haushaltssatzung zuständigen Organ (Art. 22, Art. 30 Nr. 14 LKrO) bei der Beschlussfassung über den Kreisumlagesatz vorliegen, damit er der Pflicht des Kreises nachkommen kann, diesen Finanzbedarf gemäß Art. 28 Abs. 2 GG gleichrangig mit dem eigenen zu berücksichtigen. Dazu muss dem Kreistag zumindest ein bezifferter Bedarfsansatz für jede kreisangehörige Gemeinde vorliegen. Wegen der ebenfalls aus Art. 28 Abs. 2 GG abzuleitenden Pflicht, die Entscheidung über die Umlagefestsetzung als Ergebnis der Gewichtung der finanziellen Belange offenzulegen, müssen die der Beschlussfassung zugrunde gelegten Bedarfsansätze in der Beschlussvorlage oder, falls die Festsetzung davon abweicht, in anderer geeigneter Weise dokumentiert werden. Dies dient neben der gerichtlichen Kontrolle insbesondere auch der Überprüfung durch die betroffenen Gemeinden, ob der Kreis bei der Festsetzung des Kreisumlagesatzes durch den Kreistag die verfassungsrechtliche Vorgabe beachtet hat, seinen Finanzbedarf nicht einseitig und rücksichtslos gegenüber demjenigen der Gemeinden zu bevorzugen (BVerwG, U.v. 27.9.2021 – 8 C 30.20 – juris Rn. 21). Beim (kommunalen) „Finanzbedarf“ handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der allgemein die einer Körperschaft zur Erfüllung ihrer Ausgaben notwendigen oder erforderlichen Finanzmittel umschreibt. Maßgeblicher Indikator für die Fähigkeit der Aufgabenerfüllung und damit für den – im Rahmen der Festsetzung des Kreisumlagesatzes relevanten – Finanzbedarf ist die finanzielle Leistungsfähigkeit bzw. die finanzielle Gesamtsituation der Gemeinden und des Landkreises, die sich in der jeweiligen Haushaltssituation abbildet (OVG LSA, U.v. 22.11.2022 – 4 L 30/21 – juris Rn. 74). Bei der Erhebung der Kreisumlage ist ferner zu berücksichtigen, dass Art. 28 Abs. 2 GG eine absolute Grenze zieht. Demnach dürfen die verschiedenen Instrumente zur Gestaltung der Finanzausstattung der Gemeinden weder allein noch in ihrem Zusammenwirken dazu führen, dass die verfassungsrechtlich gebotene finanzielle Mindestausstattung der Gemeinden unterschritten wird (BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 18). Die Gemeinden müssen somit zumindest über so große Finanzmittel verfügen, dass sie ihre pflichtigen (Fremdwie Selbstverwaltungs-)Aufgaben ohne (nicht nur vorübergehende) Kreditaufnahme erfüllen können und darüber hinaus noch über eine „freie Spitze“ verfügen, um zusätzlich freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben in einem bescheidenen, aber doch merklichen Umfang wahrzunehmen (BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 19 m.w.N.; vgl. BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 – Vf. 15-VII-05 – juris Rn. 217; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 – 3 KO 94/12 juris Rn. 49 f.). Die Befugnis des Landkreises zur Festsetzung des Umlagesatzes aufgrund einer vergleichenden, wertenden und prognostischen Betrachtung des eigenen Finanzbedarfs und desjenigen der kreisangehörigen Gemeinden impliziert einen Bewertungs- und Einschätzungsspielraum, der zugleich die gerichtliche Kontrolle der Entscheidung des Landkreises begrenzt. Die Festsetzung des Umlagesatzes ist – auch auf Rechtsbehelfe der Gemeinden hin – in materiell-rechtlicher Hinsicht nur darauf überprüfbar, ob der Landkreis die von ihm ermittelten Daten zum Finanzbedarf berücksichtigt und gewürdigt hat und ob das Entscheidungsergebnis nicht offensichtlich fehlerhaft ist, das heißt der Finanzbedarf des Kreises nicht eindeutig und ohne erkennbare sachliche Begründung als vorrangig gegenüber dem Finanzbedarf der Gemeinden angesehen wurde. Dagegen ist es nicht Aufgabe der Gerichte, festzustellen, ob es sich bei dem festgesetzten Umlagesatz um den „einzig richtigen“ oder „allein vertretbaren“ Umlagesatz handelt, weil dies bei einer von vielfältigen Bewertungen und Prognosen abhängigen Entscheidung schon nicht möglich ist und überdies in den gesetzlich eingeräumten Gestaltungsspielraum des Landkreises eingreifen würde (OVG LSA, U.v. 22.11.2022 – 4 L 30/21 – juris Rn. 80; OVG Saarl, U.v. 12.11.2019 – 2 A 159/18 – juris Rn. 72; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 – 3 KO 94/12 – juris Rn. 69).

87
2. Der Beklagte ist seinen Anhörungs- und Ermittlungspflichten im Rahmen der Festsetzung des Kreisumlagesatzes in ausreichender Weise nachgekommen. Die Verpflichtung des Landkreises zur Ermittlung und Offenlegung des finanziellen Bedarfs seiner kreisangehörigen Gemeinden leitet sich

unmittelbar aus der Institutsgarantie der kommunalen Selbstverwaltung ab, die der gesetzlichen Ausgestaltung und Formung bedarf. Es obliegt daher dem jeweiligen Landesgesetzgeber, das Verfahren der Erhebung von Kreisumlagen zu regeln. Soweit – wie in Bayern – derartige Regelungen fehlen, haben die Landkreise die Befugnis zur Gestaltung ihrer Verfahrensweise. Ob dabei allein die Landkreise ohne weitere Konkretisierung ihres weiten Verfahrensermessens die Verantwortung dafür tragen, hierbei ein Verfahren zu beobachten, welches sicherstellt, dass die verfassungsrechtlichen Anforderungen gewahrt werden (so BVerwG, U.v. 29.5.2019 – 10 C 6.18 – juris Rn. 14), oder sich unmittelbar aus den verfassungsrechtlichen Regelungen bestimmte Verfahrensvorgaben ableiten lassen (so BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 5 f.), kann hier dahinstehen (vgl. dazu Bauer, KommP BY 2020, 45/48). Auch für letztere Auffassung hat der Bayerische Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass eine förmliche Anhörung nicht zwingend geboten sei und der Zweck der prozeduralen Anforderungen, eine gesicherte Daten- und Informationsgrundlage für die Beschlussfassung der Kreisgremien über die Haushaltssatzung samt des darin vorgesehenen Umlagesatzes zu gewährleisten und eine nachträgliche Überprüfung zu ermöglichen, ebenso gut oder sogar besser durch den Rückgriff auf bereits vorhandenes bzw. regelmäßig erhobenes Datenmaterial erreicht werden kann. Für die erforderliche Querschnittsbetrachtung bedarf es aggregierter und konsolidierter Daten zur Haushalts- und Finanzsituation aller kreisangehörigen Gemeinden, anhand derer sich im Rahmen einer landkreisweiten Gesamtschau die Entwicklung des gemeindlichen Finanzbedarfs sowohl in den zurückliegenden Jahren als auch in absehbarer Zukunft generell einschätzen lässt. Entscheidet sich der Landkreis für die Durchführung eines strukturierten Anhörungsverfahrens, um den gemeindlichen Finanzbedarf festzustellen, so müssen die von den einzelnen Gemeinden übermittelten Zahlen in geeigneter Weise (z. B. tabellarisch) aufbereitet und den Mandatsträgern zur Verfügung gestellt werden. Ausreichend dafür ist eine rechtzeitig vor der Beschlussfassung in den Kreisgremien stattfindende einmalige Anhörung bzw. Abfrage, die allerdings nur individuell in schriftlicher Form stattfinden kann (BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 8).

88
Der Beklagte hat sich hier in nicht zu beanstandender Weise für eine (zweifache) förmliche Anhörung der umlagepflichtigen Gemeinden mit Schreiben vom 19. Januar 2018 und vom 20. Februar 2018 entschieden und dabei insbesondere um Stellungnahme zum erforderlichen Finanzbedarf und zur voraussichtlichen finanziellen Entwicklung im Jahr 2018 gebeten. Der Beklagte hat aber auch zusätzlich im Wege der Informationshilfe (Art. 4, Art. 5 Abs. 1 Nr. 5 des Bayerischen Verwaltungsverfahrensgesetzes – BayVwVfG) auf das bei der Kommunalaufsichtsbehörde und der Staatlichen Rechnungsprüfungsstelle des Landratsamts bereits vorhandene Zahlenmaterial u.a. zu Einnahmen, Ausgaben, Rücklagen, Schulden, Zuführung zum Vermögenshaushalt, freier Finanzspanne sowie Steuer- und Umlagekraft der jeweiligen Gemeinden in den Jahren 2015, 2016 und 2017 sowie die Zahlen der fünfjährigen mittelfristigen Finanzplanung nach Art. 70 GO zurückgegriffen. Der Umfang der Ermittlung der finanziellen Rahmendaten der umlagepflichtigen Gemeinden ist insoweit nicht zu beanstanden. Die ermittelten Informationen geben vielmehr grundsätzlich ein umfassendes Bild der finanziellen Situation und deren Entwicklung in den letzten Jahren sowie dem prognostizierten und für jede einzelne kreisangehörige Gemeinde zahlenmäßig bezifferten Finanzbedarf wieder. Weder wurde von Klägerseite substantiiert vorgetragen, dass und welche weiteren Informationen hätten erhoben werden müssen, noch ist sonst ersichtlich, welche Daten insoweit über die ermittelten Informationen hinaus relevant gewesen wären. Mit der zweifachen förmlichen Anhörung der Gemeinden ging der Beklagte somit über das hinaus, was die Rechtsprechung von Bundesverwaltungsgericht und Bayerischem Verwaltungsgerichtshof insoweit für erforderlich halten; im Übrigen bedarf es im Verfahren der Haushaltsaufstellung einer über die Ermittlung und Zusammenstellung der entscheidungsrelevanten Finanzdaten von Landkreis und Gemeinden hinausgehenden ausdrücklichen Begründung des festgesetzten Umlagesatzes ebenso wenig wie einer gesonderten Begründung der einzelnen Haushaltsansätze (BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 9).

89
3. Ebenso wurden die Mitglieder des Kreistages des Beklagten umfassend über die ermittelten Daten informiert und konnten auf dieser Grundlage eine sachgerechte Entscheidung über die Höhe des Kreisumlagesatzes treffen.

90

a) Die entsprechenden Unterlagen und tabellarischen Zusammenstellungen wurden den Mitgliedern des Kreistages des Beklagten zur Kreistagssitzung am 9. März 2018 über das Kreisräteinformationsportal zur Verfügung gestellt. Der Beklagte war nicht verpflichtet, die eingeholten Informationen darüber hinaus in besonderer Weise „aufzubereiten“, um die Unterschiede zwischen doppischer und kameralistischer Haushaltsführung zu verdeutlichen. Abgesehen davon, dass die Klägerin schon nicht näher präzisiert hat, wie diese „Aufbereitung“ erfolgen sollte, ist darüber hinaus nicht ersichtlich, weshalb dies für die Festlegung des Kreisumlagesatzes erforderlich sein sollte. Nach obigen Ausführungen ist der Beklagte verpflichtet, sowohl seinen eigenen als auch den Finanzbedarf der kreisangehörigen Gemeinden zu ermitteln und in seiner Entscheidung als gleichrangig zu berücksichtigen. Soweit die Klägerin darauf verweist, dass der Bezirk Oberfranken hinsichtlich der Bezirksumlage anhand spezieller Kennzahlen, die vom Bayerischen Bezirketag entwickelt wurden, eine Querschnittsbetrachtung der finanziellen Situation aller Umlagezahler anstellt, ist dies mit der hier streitgegenständlichen Kreisumlagefestsetzung schon nicht vergleichbar. Zwar bedarf es für die von der Rechtsprechung geforderte Querschnittsbetrachtung der Haushalts- und Finanzsituation aggregierter und konsolidierter Daten zur Haushalts- und Finanzsituation aller Umlagezahler, anhand derer sich im Rahmen einer Gesamtschau die Entwicklung des Finanzbedarfs der Umlagezahler sowohl in den zurückliegenden Jahren als auch in absehbarer Zukunft generell einschätzen lässt (vgl. BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 7). Die Bezirksumlage des Bezirks Oberfranken wird jedoch von neun Landkreisen und vier kreisfreien Städten getragen, die teils kameralistische, teils doppische Haushalte aufstellen. Insoweit mag es auf Bezirksebene erforderlich sein, die von diesen nach unterschiedlichen Haushaltssystemen ermittelten Zahlen für einen Vergleich der Umlagezahler untereinander erst auf einheitliche Kennzahlen zurückzuführen. Bei den 33 kreisangehörigen Gemeinden im Landkreis B. … werden die Haushalte jedoch ausschließlich nach den Grundsätzen der Kameralistik aufgestellt, so dass die so ermittelten Zahlen untereinander ohne Weiteres vergleichbar sind. Insbesondere ergibt sich aus dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. September 2021 (8 C 30.20) nicht wie von Klägerseite vorgetragen, dass wegen der unterschiedlichen Haushaltssysteme in Landkreis und kreisangehörigen Gemeinden für die Entscheidung des Kreistages nur „vergleichbar errechnetes Zahlenmaterial“ zugrunde gelegt werden dürfe und dabei die den Beklagten begünstigenden Folgen der Doppik ebenso einzustellen seien wie eine Bedarfsermittlung der kreisangehörigen Gemeinden, die eine „doppische Betrachtung“ enthalten müsse. Abgesehen davon, dass die Anwendung der doppelten kommunalen Buchführung nicht lediglich „Vorteile“ für den Beklagten im Vergleich zu den kreisangehörigen Gemeinden, sondern ebenso umgekehrt für die Gemeinden ergibt (s. dazu unter 4. c) cc)), ist nicht ersichtlich, wie der Beklagte eine – wie auch immer geartete – „doppische Betrachtung“ des Finanzbedarfs der kreisangehörigen Gemeinden anstellen sollte. Der Beklagte ist weder rechtlich verpflichtet noch dürfte er faktisch dazu in der Lage sein, einen doppischen „Parallelhaushalt“ für die kreisangehörigen Gemeinden zu erstellen. Für die wegen der verfassungsrechtlichen Gleichrangigkeit der Finanzhoheit von Landkreis und kreisangehörigen Gemeinden erforderliche Abwägung zwischen den jeweiligen Finanzbedarfen auf Landkreis- und Gemeindeebene ist dies nicht erforderlich. Maßgeblich ist insoweit der Finanzbedarf, der sich nach den jeweils anzuwendenden haushaltsrechtlichen Vorschriften ergibt. Die Anwendung unterschiedlicher Systeme zur Ermittlung dieses Bedarfes ändert nichts an dessen grundsätzlichen Bestehen und führt ebenso wenig dazu, dass dieser fiktiv zu mindern oder zu erhöhen wäre, zumal die Kriterien hierfür gänzlich unklar wären. Die Wahl eines der beiden zur Verfügung stehenden Systeme – Kameralistik oder doppelte kommunale Buchführung – gehört dabei zur verfassungsrechtlich gewährleisteten Finanzhoheit der jeweiligen Kommune. Im Hinblick auf die Anhörungs- und Ermittlungspflichten des Landkreises im Rahmen der Kreisumlagefestsetzung ist die Art der haushaltstechnischen Ermittlung des jeweiligen Finanzbedarfs daher zunächst nicht erheblich. Ob die Anwendung der doppelten kommunalen Buchführung durch den Landkreis zu einem (verfassungs-)rechtlich zu beanstandenden überhöhten Finanzbedarf führen kann, ist allenfalls im Hinblick auf die Frage relevant, ob der Beklagte seinen finanziellen Bedarf einseitig und rücksichtslos gegenüber den Umlagezahlern durchgesetzt hat (s. dazu unter 4. d)). Den Mitgliedern des Kreistages des Beklagten stand hier jedenfalls eine ausreichende Informationsgrundlage für die Entscheidung über die Höhe des Kreisumlagesatzes zur Verfügung.

91
b) Es bestand ebenfalls kein Anlass für den Beklagten, den Kreistagsmitgliedern im Hinblick auf die Besonderheiten der doppischen Haushaltsführung des Beklagten besondere Hinweise oder Erläuterungen zu geben. Soweit den Mitgliedern des Kreistages – wie hier – eine ausreichende Informationsgrundlage zur

Verfügung gestellt wird, ist es in erster Linie Sache der Mandatsträger selbst, sich im Hinblick auf die Beratungsgegenstände, die ihnen zur Beschlussfassung obliegen, hinreichend vorzubereiten. Als ehrenamtlich für den Landkreis tätige Personen haben sie ihre Obliegenheiten gewissenhaft wahrzunehmen, Art. 14 Abs. 1 LKrO. Hierzu gehört auch, berufliche Kenntnisse und sonstige Sachkunde einzusetzen, sowie die Verpflichtung, sich notfalls die zur gewissenhaften Wahrnehmung des Ehrenamtes erforderlichen Kenntnisse soweit wie irgend möglich anzueignen, zumindest aber die Bereitschaft, sich auf neue Entwicklungen einzustellen (vgl. Wachsmuth in Praxis des Kommunalrechts Bayern – Gemeindeordnung, Stand: September 2018, Art. 20, Erl. 2.1; Stepanek in Dietlein/Suerbaum, BeckOK Kommunalrecht Bayern, Stand: 1.11.2022, Art. 20 GO, Rn. 6; jeweils zur Parallelregelung in der Bayerischen Gemeindeordnung). Dazu kommt, dass die Amtsperiode der Kreistagsmitglieder, die an dem fraglichen Beschluss über den Haushalt für das Jahr 2018 mitwirkten, bereits im Jahr 2014 begonnen hatte und der Beklagte seit dem Jahr 2009 seinen Haushalt nach doppischen Grundsätzen aufstellt. Es bestand somit bereits ausreichend Gelegenheit, sich mit den von Klägerseite angeführten Besonderheiten und Systemunterschieden vertraut zu machen.

92
c) Der Umstand, dass der Fraktion der Freien Wähler anders als den anderen im Kreistag vertretenen Fraktionen keine Möglichkeit einer vorherigen Erörterung des Haushaltsentwurfs mit dem Kämmerer des Beklagten eingeräumt wurde, führt ebenfalls nicht zur Rechtswidrigkeit des Beschlusses über den Haushalt 2018. Der Kreistag beschließt in Sitzungen, Art. 41 Abs. 1 LKrO, seine Beratung und Beschlussfassung wird insbesondere vom Kreisausschuss (Art. 26 Satz 2 LKrO) und gegebenenfalls weiteren Ausschüssen (Art. 29 Abs. 1 Satz 1 LKrO) vorbereitet. Eine darüberhinausgehende Erörterung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch Kreisbedienstete bei der internen Vorberatung in den einzelnen Fraktionen des Kreistages mag zwar der gelebten Praxis des Beklagten entsprechen und im Einzelfall durchaus sachgerecht sein, ist jedoch gesetzlich nicht vorgesehen und damit auch keine Rechtmäßigkeitsvoraussetzung für die Beschlussfassung. Dazu kommt, dass eine Vorberatung mit der Fraktion der Freien Wähler ausweislich des von Klägerseite mit Schriftsatz vom 16. Juli 2021 selbst vorgelegten E-Mail-Verkehrs zwischen dem Kreiskämmerer und dem Fraktionsvorsitzenden nicht grundsätzlich, sondern lediglich im Hinblick auf die Rahmenbedingungen, unter denen sie stattfinden sollte, abgelehnt wurde.

93
4. Die Festlegung des Kreisumlagesatzes des Beklagten für das Haushaltsjahr 2018 begegnet im Hinblick auf den oben unter II. 1. dargestellten Prüfungsmaßstab auch inhaltlich keinen rechtlichen Bedenken. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, dass der Beklagte insoweit seine finanziellen Interessen einseitig und rücksichtslos gegenüber den kreisangehörigen Gemeinden durchgesetzt hätte oder durch die Kreisumlagefestsetzung in rechtswidriger Weise in die verfassungsrechtlich gewährleistete finanzielle Mindestausstattung der kreisangehörigen Gemeinden eingegriffen hätte.

94
a) Es kann dabei hier dahinstehen, ob der Umfang der im gerichtlichen Verfahren von der Klägerin insoweit noch rügbaren Gesichtspunkte beschränkt ist. Der Beklagte hat hierzu vorgetragen, dass die Klägerin spiegelbildlich zu der Verpflichtung des Beklagten zur Ermittlung der finanziellen Situation der kreisumlageverpflichteten Gemeinden eine Obliegenheit treffe, im Rahmen der Anhörung eventuelle Einwände substantiiert zu formulieren. Tue sie dies nicht, sei es ihr verwehrt, sich auf erst im gerichtlichen Verfahren erhobene Einwände zu berufen. Eine Regelung durch den Gesetz- bzw. Verordnungsgeber hinsichtlich einer solchen Präklusion existiert jedoch im bayerischen Landesrecht – wie generell eine Regelung des Verfahrens zur Erhebung der Kreisumlage – nicht, vgl. oben unter II. 2. In anderen Rechtsbereichen sind dagegen sowohl das Verfahren zur Beteiligung Betroffener als auch entsprechende Präklusionsvorschriften ausdrücklich gesetzlich geregelt (vgl. etwa zum Planfeststellungsverfahren Art. 73 BayVwVfG). Allerdings ergibt sich, wie oben ausgeführt, aus dem Gleichrang des Finanzbedarfs des Landkreises und der kreisangehörigen Gemeinden sowie unmittelbar aus der verfassungsrechtlichen Gewährleistung der kommunalen Finanzhoheit die Pflicht des Landkreises, die gleichrangigen finanzielle Interessen der kreisangehörigen Gemeinden zu berücksichtigen. Unabhängig von der Frage, ob sich aus dem Verfassungsrecht insoweit konkrete Verfahrensvorgaben ableiten lassen (so BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 5 f.) oder nicht (so BVerwG, U.v. 29.5.2019 – 10 C 6.18 – juris Rn. 14) mag es naheliegend sein, aus dem verfassungsrechtlich angelegten Gleichrang des Finanzbedarfs

der Kommunen nicht nur eine Berücksichtigungspflicht des Landkreises, sondern spiegelbildlich eine Obliegenheit der kreisangehörigen Gemeinden zur Erhebung substantiierter Einwendungen abzuleiten (ähnlich Henneke, Die Kreisumlagefestsetzung, 2020, S. 222 ff.). Denn aus Sicht der kreisangehörigen Gemeinden sind die finanziellen Interessen sowohl des Landkreises als auch der anderen kreisangehörigen Gemeinden ebenfalls als gleichrangig mit den eigenen zu beachten. Zu den legitimen finanziellen Belangen des Landkreises wie der anderen Umlagezahler gehört aber insbesondere das Interesse an der Rechtssicherheit der Haushaltssatzung als maßgebliche Grundlage für das jeweilige Haushaltsjahr. Jedenfalls dann, wenn der Landkreis die kreisangehörigen Gemeinden förmlich anhört, sollte er davon ausgehen können, damit die für die Entscheidung über den Kreisumlagesatz maßgeblichen Informationen über den Finanzbedarf der kreisangehörigen Gemeinden vollständig ermittelt zu haben. Allerdings lässt sich aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben schon keine Verpflichtung zu einer förmlichen Anhörung der Gemeinden ableiten (BVerwG, U.v. 29.5.2019 – 10 C 6.18 – juris Rn. 15 ff.; BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 7), in deren Rahmen entsprechende Einwendungen erhoben werden müssten. Fraglich wäre zudem, ob eine etwaige Präklusion der klagenden Gemeinde hinsichtlich nicht oder nicht rechtzeitig vorgebrachter substantiierter Einwände nicht auf ihre eigenen finanziellen Belange beschränkt wäre und darüber hinaus gehende Einwände allgemeiner Natur, wie etwa die von Klägerseite geltend gemachten Systemunterschiede zwischen Doppik und Kameralistik bzw. die Frage der Mittelverwendung für Landkreisaufgaben, nicht generell zu berücksichtigen wären. Denn wenn überhaupt, ließe sich eine solche Beschränkung der Rügemöglichkeiten der Gemeinde, wie ausgeführt, allenfalls aus einer spiegelbildlichen Obliegenheit aufgrund des Gleichrangs des kommunalen Finanzbedarfs herleiten. Letztlich kann dies hier jedoch dahinstehen, da die Klägerin mit den von ihr gerügten Punkten im Ergebnis nicht durchdringen kann und auch sonst nichts für die Rechtswidrigkeit der Festsetzung des Kreisumlagesatzes ersichtlich ist.

95
b) Die grundsätzlichen Systemunterschiede zwischen doppischer und kameralistischer Haushaltsführung führen nicht dazu, dass die Festlegung des Kreisumlagesatzes hier rechtswidrig wäre.

96
aa) Mit dem zum 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts hat der bayerische Landesgesetzgeber die Möglichkeit für die Gemeinden, Landkreise und Bezirke geschaffen, ihre Haushalte wahlweise nach kameralistischen Prinzipien oder nach den Grundsätzen der kommunalen doppelten Buchführung aufzustellen (vgl. Art. 61 Abs. 4 GO, Art. 55 Abs. 4 LKrO, Art. 53 Abs. 4 der Bezirksordnung für den Freistaat Bayern – BezO). Die nähere Ausgestaltung der doppischen Haushaltsführung erfolgte durch die zum gleichen Tag (rückwirkend) in Kraft getretene KommHV-Doppik. Der Beklagte war damit dem Grunde nach berechtigt, seinen Haushalt seit 2009 nach doppischen Grundsätzen aufzustellen.

97
Ziel der Einführung einer optionalen Haushaltsführung nach doppischen Grundsätzen war es, den Kommunen ein haushaltsrechtliches Steuerungsinstrument zur Verfügung zu stellen, das – anders als das allein auf Einnahmen und Ausgaben bezogene kameralistische System – eine nachhaltigere, an Ressourcenverbrauch und Werteverzehr orientierte Haushaltsführung ermöglichen sollte (vgl. LT-Drs. 15/6303, S. 1). Bereits zuvor gab es für einzelne Modellkommunen auf Grundlage von Art. 117a GO, Art. 103a LKrO und Art. 99a BezO die Möglichkeit, im Rahmen einer Ausnahmegenehmigung eine doppelte kommunale Buchführung zu erproben. In Kenntnis der grundsätzlichen Systemunterschiede zwischen kameralistischer und doppischer Haushaltsführung und der Ergebnisse aus der Erprobung z.B. in den Landkreisen … und … hat der Gesetz- und Verordnungsgeber bewusst darauf verzichtet, im Hinblick auf die Umlagefinanzierung der Landkreise (Art. 18 f. BayFAG) und der Bezirke (Art. 21 f. BayFAG) besondere Regelungen für den Fall zu schaffen, dass der Landkreis oder Bezirk seinen Haushalt nach dem System der Doppik aufstellt, die zur Umlagezahlung verpflichteten Kommunen aber ganz oder teilweise nach kameralistischen Grundsätzen wirtschaften. Der Gesetz- und Verordnungsgeber hat insbesondere nicht den in der Literatur aufgezeigten Lösungsweg zur buchungstechnischen Neutralisierung der Abschreibungen durch auf der Passivseite zu bildende und parallel zu den Abschreibungen aufzulösende Sonderposten (vgl. Dedy/Roßbach, DStGB Dokumentation Nr. 78, Doppik in den kommunalen Haushalten, 2008, S. 13; Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, 401/406) beschritten. Dies begegnet jedoch auch unter

Berücksichtigung der durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1, Satz 3 Halbsatz 1 GG und Art. 11 Abs. 2 Satz 2, Art. 83 Abs. 2 Satz 3 BV gewährleisteten Finanzhoheit der Gemeinden keinen rechtlichen Bedenken:

98
bb) Von Verfassungs wegen wird den Gemeinden im Rahmen ihrer Selbstverwaltungsgarantie das Recht auf eine aufgabenadäquate Finanzausstattung gewährleistet, Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG, Art. 83 Abs. 2 Satz 3 BV (vgl. BVerfG, B.v. 21.5.1968 – 2 BvL 2/61 – juris Rn. 41; B.v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04 – juris Rn. 65 ff.; BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 – Vf. 15-VII-05 – juris Rn. 201). Die verfassungsrechtliche Garantie der finanziellen Mindestausstattung gilt unmittelbar und uneingeschränkt auch im Verhältnis der Gemeinde zum Landkreis als einem öffentlich-rechtlich organisierten Gemeindeverband. Insbesondere die Erhebung der Kreisumlage darf nicht zu einer Unterschreitung der verfassungsrechtlich gebotenen finanziellen Mindestausstattung der kreisangehörigen Gemeinden führen (BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 12; U.v. 16.6.2015 – 10 C 13.14 – juris Rn. 28). Den Gemeinden müssen mindestens so große Finanzmittel zustehen, dass sie ihre pflichtigen (Fremdwie Selbstverwaltungs-)Aufgaben ohne (nicht nur vorübergehende) Kreditaufnahme erfüllen können und darüber hinaus noch über eine „freie Spitze“ verfügen, um zusätzliche freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben in einem bescheidenen, aber noch merklichen Umfang wahrzunehmen (BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 19 m.w.N.). Der Kernbereich der verfassungsrechtlichen Selbstverwaltungsgarantie ist dabei jedoch (erst) dann verletzt, wenn die Gemeinde strukturell und auf Dauer außerstande ist, ihr Recht auf eine eigenverantwortliche Erfüllung auch freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben wahrzunehmen (vgl. BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 41). Welche Maßstäbe hierbei anzulegen sind, ist in Rechtsprechung und Literatur jedoch nicht geklärt. Überwiegend wird dabei hinsichtlich der Frage, ob eine Gemeinde durch die Erhebung der Kreisumlage allein oder im Zusammenwirken mit anderen Umlagen auf Dauer strukturell unterfinanziert ist, wohl auf einen Zehnjahreszeitraum abzustellen sein, d.h. auf die vergangenen sechs Jahre, das aktuelle Haushaltsjahr sowie die drei folgenden Finanzplanungsjahre (vgl. OVG RhPf, U.v. 21.2.2014 – 10 A 10515/13 – juris Rn. 53; befürwortend: Thormann, ZKF 2017, 93/94; offenlassend OVG MV, U.v. 28.10.2020 – 2 L 463/16 – juris Rn. 43; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 – 3 KO 94/12 – juris Rn. 74 ff.). Teils wird dagegen ein Zeitraum von neun Jahren für maßgeblich gehalten, wobei nicht abstrakt schematisch festgelegt werden könne, wie sich dieser Betrachtungszeitraum ausgehend vom betroffenen Haushaltsjahr in die Vergangenheit und in die Zukunft erstreckt (OVG LSA, U.v. 22.11.2022 – 4 L 30/21 – juris Rn. 106). Dabei wurde in der Rechtsprechung selbst in einer Konstellation, in der etwa der Hälfte und damit einem erheblichen Teil der Gemeinden durch den vorgesehenen Umlagesatz ein negativer Haushaltssaldo zugemutet wurde, während der Landkreis prognostisch einen ausgeglichenen Haushalt erzielte, nicht per se von einer Verletzung der Finanzhoheit der Umlagezahler ausgegangen (OVG LSA, U.v. 22.11.2022 – 4 L 98/21 – juris Rn. 78: Es bedürfe dann „zusätzlicher, offenzulegender und von den Verwaltungsgerichten überprüfbarer Erwägungen – z. B. im Hinblick auf einen Vergleich mit der ‚Durchschnittsgemeinde‘ im Landkreis oder auf eine außergewöhnliche Haushaltssituation beim Beklagten oder bei einzelnen Gemeinden im betroffenen Haushaltsjahr –, die aufzeigen, weshalb der Grundsatz des finanziellen Gleichrangs gleichwohl gewahrt ist“). Es bleibt aber grundlegend unklar, wie die sogenannte „freie Spitze“ zu berechnen ist und ob sie überhaupt ein geeignetes Bewertungskriterium für die Bestimmung der finanziellen Mindestausstattung einer Kommune darstellt (kritisch: BVerfG, B.v. 9.3.2007 – 2 BvR 2215/01 – juris Rn. 26). Darüber hinaus ist die Quote, d.h. der Anteil der Mittel, die eine Kommune für freiwillige Aufgaben aufwenden können muss, ebenfalls weithin ungeklärt; in der Literatur werden insoweit Quoten zwischen 5 und 10% der insgesamt der Kommune zur Verfügung stehenden Finanzmittel diskutiert (vgl. Lange, DVBl 2015, 457 m.w.N.). Offen ist schließlich auch die Frage, welche Rolle der Wechsel von der Kameralistik hin zur Doppik auf die Bewertung der Ressourcenverschiebung spielt (vgl. zum Ganzen: Thormann, ZKF 2017, 91/93 f. m.w.N.). Jedenfalls bedürfte es aber einer hinreichend substantiierten Darlegung einer strukturellen Unterfinanzierung aller oder jedenfalls der Mehrzahl der kreisangehörigen Gemeinden durch die Klägerin, die einen längeren, zumindest mehrjährigen Zeitraum abdeckt (BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 19 m.w.N.).

99
Angesichts der genannten verfassungsrechtlichen Gewährleistungen ist der Staat bei der Ausgestaltung des Finanzausgleichs zwischen Staat, Gemeinden und Gemeindeverbänden verpflichtet, im Rahmen seiner finanziellen Möglichkeiten den innerstaatlichen Finanzausgleich so zu gestalten, dass die Gemeinden und die Gemeindeverbände die ihnen zukommenden Aufgaben selbstverantwortlich erfüllen können und ihre finanzielle Lebensfähigkeit erhalten bleibt (BayVerfGH, E.v. 18.4.1996 – Vf. 13-VII-93 – juris Rn. 87; E.v.

27.2.1997 – Vf. 17-VII-94 – juris Rn. 197; E.v. 6.2.2007 – Vf. 14-VII-04 – juris Rn. 44). Dem Gesetzgeber steht dabei aber ein weiter normativer Entscheidungsspielraum darüber zu, wie er diese Verpflichtung erfüllt (vgl. BayVerfGH, E.v. 27.2.1997 – Vf. 17-VII-94 – juris Rn. 197 ff.; E.v. 18.4.1996 – Vf. 13-VII-93 – juris Rn. 90 ff.; m.w.N.). Soweit Finanzausgleichsleistungen zwischen verschiedenen kommunalen Aufgabenträgern in Rede stehen, muss der Gesetzgeber bei deren Ausgestaltung die allseitigen Belange in einen angemessenen Ausgleich bringen (vgl. BayVerfGH, E.v. 18.4.1996 – Vf. 13-VII-93 – juris Rn. 92; BVerfG, B.v. 24.6.1969 – 2 BvR 446/64 – juris Rn. 63 ff.). Dem Gesetzgeber ist es aber gestattet, bei der Gestaltung von Ausgleichsregelungen in der Weise zu verallgemeinern und zu pauschalieren, dass an Regelfälle des Sachbereichs angeknüpft wird und dabei etwaige Besonderheiten von Einzelfällen außer Betracht bleiben. Der Gesetzgeber darf typisieren und generalisieren, seine Entscheidungen – insbesondere, soweit sie Prognosen beinhalten – können (verfassungs-)gerichtlich außerhalb der Frage, ob das Gebot der Mindestausstattung verletzt ist, nur auf offensichtliche Fehlerhaftigkeit, eindeutige Widerlegbarkeit oder Unvereinbarkeit mit der verfassungsrechtlichen Werteordnung, insbesondere im Hinblick auf das Willkürverbot und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hin überprüft werden. In bestimmten Fällen ist der Gesetzgeber verpflichtet, die weitere Entwicklung zu beobachten und mit geeigneten Maßnahmen zu reagieren, wenn sich auf Grund entsprechender neuer Erkenntnisse herausstellt, dass eine Korrektur notwendig ist (vgl. BayVerfGH, E.v. 27.2.1997 – Vf. 17-VII-94 – juris Rn. 228; E.v. 12.1.1998 – Vf. 24-VII-94 – juris Rn. 82 f.; jeweils m.w.N.; Wolff in Lindner/Möstl/Wolff, Verfassung des Freistaates Bayern, 2. Aufl. 2017, Art. 83 Rn. 52, 57).

100
cc) Ausgangsgröße für die Bemessung des Kreisumlagesolls ist der durch sonstige Einnahmen nicht gedeckte Bedarf des Landkreises, Art. 18 Abs. 1 BayFAG. Die Umstellung auf eine doppische Haushaltsführung wirkt sich im Vergleich zum kameralistischen System in verschiedener Weise auf den Finanzbedarf des Landkreises aus: Anders als in der Kameralistik sind nicht nur Einnahmen und Ausgaben als tatsächliche Zahlungsströme haushaltsrelevant, sondern es werden im doppischen Haushalt Erträge und Aufwendungen in den Ergebnishaushalt (vgl. § 2 KommHV-Doppik) und damit in den Haushaltsplan des Landkreises (vgl. Art. 58 Abs. 2 Satz 1 LKrO, § 1 Abs. 2 KommHV-Doppik) eingestellt. Grundlage für die Höhe des ungedeckten Bedarfes i.S.d. Art. 18 Abs. 1 BayFAG ist wiederum der Haushaltsplan des Landkreises; dieser muss ausgeglichen sein, Art. 58 Abs. 3 Satz 1 LKrO. Soweit die sonstigen Einnahmen des Landkreises aus besonderen Entgelten für seine Leistungen sowie sonstigen Einnahmen wie etwa Vermögenserträge, staatliche Leistungen, sonstige Zuschüsse o.ä. hierzu nicht ausreichen, ist der Landkreis also neben Steuern auf die Kreisumlage als (subsidiäre) Einnahmequelle angewiesen (Art. 56 Abs. 2 LKrO; vgl. Greimel/Waldmann, Finanzausgleich, Stand Juni 2022, Art. 18, 19 und 20 BayFAG Erl. 3 f.).

101
Hierbei kann sich nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung im Ergebnis durch die Berücksichtigung von Erträgen und Aufwendungen an Stelle der kameralistisch erfassten Ein- und Auszahlungen ein im Vergleich zu einem kameralistischen Haushalt unterschiedlicher Finanzbedarf und damit auch ein unterschiedliches Kreisumlagesoll ergeben. Die Klägerseite hat insoweit zu Recht darauf hingewiesen, dass der Ansatz von Abschreibungen i.S.d. § 79 KommHV-Doppik und die Bildung von Rückstellungen nach § 74 KommHV-Doppik als kalkulatorische Aufwendungen anders als in der kameralistischen Haushaltsführung zu einer Mehrung des Finanzbedarfs führen. Zugleich ist aber zu berücksichtigen, dass etwa in der kameralistischen Haushaltsführung als Auszahlungen erfasste Tilgungsleistungen (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 der Kommunalhaushaltsverordnung-Kameralistik – KommHV-Kameralistik) systembedingt nicht mehr in die Ergebnisrechnung eingehen, da sie als reine Bilanzverkürzung ohne Veränderung des Eigenkapitals erfolgsneutral sind (vgl. Eisele/Knobloch, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Aufl. 2019, S. 82; Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Einführung in das Rechnungswesen, 7. Aufl. 2018, S. 69). Außerdem sind Zuwendungen Dritter zu Investitionen wie z.B. staatliche Fördermittel, im Rahmen der doppischen Haushaltsführung als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz einzustellen, die über die Lebensdauer des jeweils geförderten Vermögensgegenstandes erfolgswirksam aufgelöst werden (vgl. § 73 Nr. 1 KommHV-Doppik) und damit die Abschreibungen im gleichen Zeitraum ebenfalls – zumindest teilweise – ausgleichen. Hinzu kommt, dass Abschreibungen nicht für das gesamte Anlagevermögen anzusetzen sind, sondern lediglich für Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, § 79 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik. Sie fallen daher insbesondere nicht für Grund und Boden oder Beteiligungen an, die oftmals einen nicht

unerheblichen Teil des Anlagevermögens eines Landkreises ausmachen. Soweit solche Vermögensgegenstände kreditfinanziert sind, begünstigt die doppische Haushaltsführung des Landkreises die umlageverpflichteten Gemeinden (vgl. Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 11). Inwieweit dadurch im Ergebnis die Erhöhung des Bedarfes durch die Abschreibungen kompensiert wird, ist abhängig vom Einzelfall des jeweiligen Landkreises. Relevant sind dabei insbesondere der Umfang des vor Einführung der Doppik angeschafften bzw. hergestellten Anlagevermögens, die Fremdkapitalquote des Landkreises sowie das Verhältnis der jeweiligen Abschreibungsdauer und der Laufzeiten der Kredite (vgl. Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 10 f.; Thormann, DVBl 2009, 1346/1350 f.; ders., KommJur 2005, 281/289 f.).

102
Darüber hinaus führt aber die Berücksichtigung von Abschreibungen als kalkulatorische Aufwendungen im Rahmen der doppischen Haushaltsführung und die damit verbundene Erhöhung des Finanzbedarfs des Landkreises im Ergebnis dazu, dass – vorausgesetzt, den Aufwendungen stehen ausreichende Erträge gegenüber (vgl. § 24 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik) – zugleich Mittel erwirtschaftet werden, die für die mit dem Ende der Lebensdauer des abgeschriebenen Vermögensgegenstandes erforderliche Ersatzinvestition zu verwenden sind. Denn wesentlicher Bestandteil des mit der doppischen Haushaltsführung verbundenen Ressourcenverbrauchskonzeptes ist es nicht nur, die Wertminderungen des Anlagevermögens rechnerisch zu erfassen und in der Ergebnisrechnung auszuweisen, sondern über den Ausgleich der Aufwendungen durch entsprechende Erträge bereits während der Lebensdauer des jeweiligen Vermögensgegenstandes die Mittel für eine künftig erforderliche Reinvestition zu erwirtschaften (vgl. Thormann, NWVBl 2011, 168/170; Eisele/Knobloch, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Aufl. 2019, S. 868 f.). Somit ist die von Klägerseite eingewandte Problematik einer Doppelfinanzierung bei vor der Umstellung auf die Doppik angeschafften oder hergestellten Gegenständen des Anlagevermögens über die Abschreibungen kein durchgreifendes Argument gegen die uneingeschränkte Anwendung der doppelten kommunalen Buchführung: Zwar führen die unter doppischer Haushaltsführung nun anfallenden Abschreibungen zu ergebnis- und damit finanzbedarfsrelevanten Aufwendungen des Landkreises für Vermögensgegenstände, die – noch unter Anwendung der kameralistischen Haushaltsführung – angeschafft bzw. hergestellt wurden. Die Anschaffung bzw. Herstellung dieser Vermögensgegenstände hatte in einem Haushalt nach kameralistischen Grundsätzen Ausgaben zur Folge, die schon damals in den für die Kreisumlage maßgeblichen Bedarf des Landkreises eingegangen und damit bereits zu diesem Zeitpunkt (auch) durch die kreisangehörigen Gemeinden (mit-)finanziert wurden. Allerdings dienen die nunmehr anfallenden Abschreibungen für den selben Vermögensgegenstand nach obigen Ausführungen nicht seiner Anschaffung bzw. Herstellung, sondern sie erfassen lediglich den kalkulatorischen Wertverzehr über die Lebensdauer des Anlagegutes und dienen somit gleichzeitig der Erwirtschaftung der erforderlichen Mittel für eine Ersatzinvestition. Anders als in der Kameralistik hat das der Doppik innewohnende Ressourcenverbrauchskonzept im Interesse einer „intergenerativen Gerechtigkeit“ zum Ziel, dass der Ressourcenverbrauch einer Periode in der selben Periode durch ein entsprechendes Ressourcenaufkommen gedeckt wird (Engels/Eibelshäuser, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik, 2010, S. 63 f.). Im Ergebnis wird damit der Gesamtaufwand des Landkreises lediglich anders über die einzelnen Haushaltsjahre verteilt, die Höhe des Aufwandes ändert sich jedoch nicht.

103
Damit ist zwar in den von Klägerseite kritisierten Fällen einer -vermeintlichen – Doppelfinanzierung verbunden, dass Aufwendungen auf frühere Haushaltsjahre vorgezogen werden. Dieser Effekt kommt jedoch nur in den beschriebenen Fällen der Anschaffung bzw. Herstellung noch vor Umstellung auf die doppische Haushaltsführung und auch nur während der kalkulatorischen Lebensdauer des jeweiligen Vermögensgegenstandes zum Tragen. Er ist damit hinsichtlich seines Umfangs und hinsichtlich seiner zeitlichen Ausdehnung begrenzt (vgl. Dedy/Roßbach, DStGB Dokumentation Nr. 78, Doppik in den kommunalen Haushalten, 2008, S. 12; Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, 401/405). Zugleich wird in Fallkonstellationen, in denen die Laufzeit der Kreditfinanzierung die Abschreibungsdauer überschreitet, der Haushaltsausgleich für den doppisch wirtschaftenden Landkreis sogar erleichtert (Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 11). Zudem stehen der Erhöhung des Finanzbedarfs durch Abschreibungen und Rückstellungen – wie oben beschrieben – kompensatorische

Auswirkungen der doppischen Haushaltsführung insbesondere hinsichtlich Tilgungsleistungen und Kreditbeschaffungskosten gegenüber.

104
Es ist vor diesem Hintergrund nicht ersichtlich, dass der Gesetz- und Verordnungsgeber zur Gewährleistung der verfassungsrechtlich erforderlichen finanziellen Mindestausstattung der kreisangehörigen Gemeinden gezwungen gewesen wäre, diese systembedingten Effekte einer Umstellung der Haushaltsführung der Landkreise auf die doppelte kommunale Buchführung durch Sonderregelungen abzumildern. Vielmehr hält sich die vorgenommene Generalisierung im Rahmen des dem Gesetz- und Verordnungsgeber zukommenden Beurteilungsspielraums. Dieser geht zu Recht davon aus, dass die Auswirkungen einer doppischen Haushaltsführung des Landkreises auf seinen Finanzbedarf im Hinblick auf die sowohl erhöhenden als auch mindernden Faktoren und die zeitliche Limitierung erhöhender Umstände im Ergebnis nicht zu unverhältnismäßigen Belastungen der umlageverpflichteten Gemeinden führen. Aus der generellen Ausgestaltung der doppelten kommunalen Buchführung in Bayern lässt sich somit unter Berücksichtigung des oben beschriebenen verfassungsrechtlichen Rahmens weder im Hinblick auf die gebotene finanzielle Mindestausstattung der kreisangehörigen Gemeinden noch hinsichtlich der sonstigen verfassungsrechtlichen Werteordnung ein Rechtsverstoß erkennen. Dass im Rahmen einer rechtspolitischen Diskussion Forderungen hiernach erhoben werden (vgl. Dedy/Roßbach, DStGB Dokumentation Nr. 78, Doppik in den kommunalen Haushalten, 2008, S. 12 f.; Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, 401/405 f.), macht den Verzicht auf solche Regelungen nicht rechtswidrig.

105
dd) Dieses Ergebnis wird durch den hier streitgegenständlichen Haushaltsplan des Beklagten letztlich bestätigt: Die planmäßigen Abschreibungen belaufen sich danach für das Haushaltsjahr 2018 auf 4.501.200 €, das entspricht 4,7% der gesamten Aufwendungen des Beklagten. Dem steht jedoch die Auflösung von Sonderposten in Höhe von 2.713.500 € gegenüber, die sich im doppischen Haushalt – anders als in der Kameralistik – erfolgswirksam als Ertrag auswirken (vgl. S. 16 f. des Haushaltsplans 2018). Ebenso sieht der Haushaltsplan Tilgungsleistungen in Höhe von 1.500.000 € vor (S. 19 des Haushaltsplans 2018), die in einem kameralistischen Haushalt – anders als bei der Doppik – als Ausgaben den Finanzbedarf erhöht hätten. Von der Gesamtsumme der Abschreibungen bleiben nach Bereinigung um die die kreisangehörigen Gemeinden begünstigenden Effekte der doppischen Haushaltsführung lediglich knapp 290.000 € als negative Auswirkung der Doppik bestehen. Dies entspricht einem Anteil von 0,3% an der Gesamtsumme der ordentlichen Aufwendungen von 94.497.900 €. Auch unter Berücksichtigung der vorgesehenen Nettozuführung zu Rückstellungen des Beklagten von 281.100 € (S. 217 des Haushaltsplans 2018) ergibt sich insgesamt lediglich ein Anteil von 0,6% an den gesamten ordentlichen Aufwendungen des Haushaltsjahres 2018. Die – bezogen auf das Gesamtvolumen der Aufwendungen des Beklagten – vergleichsweise äußerst geringen Auswirkungen der doppischen Haushaltsführung des Beklagten stellen somit keine unverhältnismäßige Belastung der kreisangehörigen Gemeinden dar, die geeignet wäre, die vom Gesetz- und Verordnungsgeber vorgenommene Generalisierung und Typisierung in Frage zu stellen.

106
d) Unabhängig von den Auswirkungen der Systemunterschiede zwischen doppischer und kameralistischer Haushaltsführung ergibt sich hier auch sonst keine Rechtswidrigkeit des festgesetzten Kreisumlagesatzes im Hinblick auf die Finanzhoheit der umlageverpflichteten kreisangehörigen Gemeinden.

107
aa) Der Landkreis hat nach obigen Ausführungen (s. II. 2.) vor der Festlegung seines eigenen, in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Umlagesoll stehenden Finanzbedarfs in der Haushaltssatzung eine Querschnittsbetrachtung des Finanzbedarfs aller kreisangehörigen Gemeinden anzustellen, um im Rahmen einer Gesamtbetrachtung eine Obergrenze der Belastung der kreisangehörigen Gemeinden durch die Kreisumlage festzustellen und den eigenen Finanzbedarf damit in Einklang zu bringen. Zwar darf, wie dargestellt, die Kreisumlageerhebung keinesfalls dazu führen, dass der von Art. 28 Abs. 2 GG unmittelbar geschützte Kerngehalt der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie angetastet wird. Gleichwohl zieht der Finanzbedarf der unter diesem Gesichtspunkt finanziell bedürftigsten kreisangehörigen Gemeinde nicht die Obergrenze der Festlegung des Umlagesatzes. Diesen am Maßstab der wirtschaftlich am schlechtesten dastehenden Gemeinde zu bemessen, würde bedeuten, den leistungsfähigen kreisangehörigen Gemeinden einen zu Lasten des Kreises gehenden Vorteil zu gewähren, denn der Umlagesatz darf nach der Regelung des Art. 18 Abs. 3 BayFAG – von der Möglichkeit nach Art. 20 BayFAG abgesehen – in der

Haushaltssatzung nur einheitlich festgesetzt werden. Es ist nach Beteiligung der kreisangehörigen Gemeinden daher ein Umlagesatz zu finden, der einen sachgerechten Ausgleich der Interessen des Landkreises und der kreisangehörigen Gemeinden darstellt und ihnen – bezogen auf die ihre kreisweit feststellbare Bedarfsstruktur – grundsätzlich genügend finanziellen Raum zur Erfüllung des Mindestmaßes freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben belässt (vgl. ThürOVG, U.v. 7.10.2016 – 3 KO 94/12 – juris Rn. 57). Eine Verletzung der verfassungsrechtlichen Garantie der finanziellen Mindestausstattung der Gemeinde im Einzelfall würde – bei allen Unklarheiten, s.o. unter 4. c) bb) – die Darlegung voraussetzen, dass alle oder zumindest die Mehrzahl der kreisangehörigen Gemeinden strukturell und auf Dauer, d.h. zumindest über einen mehrjährigen Zeitraum außerstande ist, ihr Recht auf eine eigenverantwortliche Erfüllung auch freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben wahrzunehmen (BayVGH, B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 19 unter Bezugnahme auf BVerwG, U.v. 31.1.2013 – 8 C 1.12 – juris Rn. 41 und U.v. 16.6.2015 – 10 C 13.14 – juris Rn. 28, 31).

108
bb) Eine solche Situation in den kreisangehörigen Gemeinden ergibt sich aus dem klägerischen Vortrag nicht, sie ist auch sonst nicht ersichtlich. Zwar mag es sein, dass die finanzielle Situation der umlageverpflichteten Gemeinden in den vorangegangenen Haushaltsjahren bis 2013 deutlich angespannter war. Die Einführung der Stabilisierungshilfen als Sonderform der Bedarfszuweisungen nach Art. 11 BayFAG hat insoweit aber zu einer deutlichen Konsolidierung geführt. Dies ergibt sich bereits aus den von der Klägerin selbst vorgelegten Zahlen: Danach ist insbesondere die Zahl der Gemeinden, die die Mindestzuführung zum Vermögenshaushalt (vgl. § 22 Abs. 1 KommHV-Kameralistik) nicht erreicht haben, von 15 (2016) auf fünf von 33 Gemeinden im Jahr 2018 gesunken und die Verschuldung der kreisangehörigen Gemeinden insgesamt seit 2013 kontinuierlich zurückgegangen (vgl. Schriftsätze vom 27.8.2019 und 16.7.2021, Bl. 33 und 157 der Gerichtsakte). Nach Angaben der Klägerin verfügten im Jahr 2018 zudem nur zwei der 33 kreisangehörigen Gemeinden nicht über eine freie Finanzspanne (Schriftsatz vom 16.7.2021, Bl. 157 der Gerichtsakte, ohne nähere Präzisierung, wie diese Finanzspanne zu bemessen wäre). In ihrem Schreiben vom 7. Februar 2018 im Rahmen der vom Beklagten durchgeführten Anhörung ging die Klägerin selbst von einer „freien Finanzspanne“ von 200.000 € für 2018 aus. Daneben ist zu berücksichtigen, dass der 2018 vom Beklagten festgesetzte Kreisumlagesatz von 35,5% nicht nur 5,5 Prozentpunkte niedriger als im Vorjahr lag, sondern den bayernweit niedrigsten Kreisumlagesatz darstellte (vgl. Bayerisches Landesamt für Statistik, Bezirks- und Kreisumlagen, Schlüsselzuweisungen, Steuer- und Finanzkraft für 2018, S. 16; der höchste Kreisumlagesatz lag 2018 in Bayern dagegen bei 55,0%). Zudem wurde der Ergebnishaushalt mit einem Defizit von -4.188.800 € geplant, was sich unmittelbar mindernd auf das Kreisumlagesoll auswirkte. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass der im Ergebnis festgesetzte Kreisumlagesatz von 35,5% dazu führen würde, dass alle oder nur eine Mehrzahl der umlageverpflichteten Gemeinden strukturell und auf Dauer an der Wahrnehmung freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben gehindert wäre. Zudem ist dabei zu berücksichtigen, dass die Kreisumlage zwar einen maßgeblichen, jedoch nicht den einzigen Faktor für die finanzielle Situation einer kreisangehörigen Gemeinde darstellt.

109
e) Wenn der Landkreis – wie hier – im Verfahren des Erlasses der Haushaltssatzung seiner Pflicht zur Berücksichtigung des zu ermittelnden Finanzbedarfs der Gemeinden im Rahmen der geforderten Abwägung genügt hat, muss er jedoch zugleich sicherstellen, dass die konkrete Festsetzung der Kreisumlage gegenüber der einzelnen Gemeinde den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Auf einer „zweiten Stufe“ des Umlageverfahrens muss somit gegebenenfalls die Höhe der Umlageforderung im Einzelfall korrigiert werden. Auch wenn der Landkreis über Umlagesoll und -satz unter Abwägung mit dem Finanzbedarf aller kreisangehörenden Gemeinden entschieden hat, kann die Umlageerhebung die Gemeinde im Einzelfall überfordern (ThürOVG, U.v. 7.10.2016 – 3 KO 94/12 – juris Rn. 71). Insoweit ergibt sich jedoch konkret auf die Klägerin bezogen nach obigen Ausführungen nichts dafür, dass ihr gegenüber die streitgegenständliche Kreisumlagefestsetzung rechtswidrig wäre, weil sie in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise in ihre Finanzhoheit eingreifen würde.

110
f) Ebenso lässt weder die von Klägerseite kritisierte Höhe des Eigenkapitals des Beklagten noch der Umfang der liquiden Mittel den Schluss darauf zu, dass der Kreisumlagesatz in rechtswidriger Weise zu hoch angesetzt worden wäre. Auch nach den von Klägerseite dargestellten Zahlen zur

Eigenkapitalentwicklung (vgl. Schriftsatz vom 27.8.2019, Bl. 27 der Gerichtsakte) ist festzustellen, dass nach der Einführung der doppischen Haushaltsführung durch den Beklagten im Jahr 2009 ein signifikanter Anstieg des Eigenkapitals erst ab 2013 zu verzeichnen war. Von damals gut 9 Mio. € stieg das Eigenkapital bis 2017 auf dann 28,7 Mio. €. In der gleichen Zeit reduzierte sich jedoch die Verschuldung des Beklagten von 36,04 Mio. € Ende 2012 auf 26,99 Mio. € Ende 2017 (vgl. S. 10 des Haushaltsplans 2018), d.h. insoweit wurde in der Bilanz Fremdkapital durch Eigenkapital ersetzt. Insgesamt kam es daher in den Jahren 2013 bis 2017 lediglich zu einem Anstieg der Bilanzsumme um weniger als 11 Mio. €. Hinsichtlich der liquiden Mittel ist festzustellen, dass deren Umfang im Haushaltsjahr 2018 nicht, wie von Klägerseite bemängelt, mit über 20 Mio. €, sondern mit nur 9,7 Mio. € als voraussichtlichem Bestand am Ende des Haushaltsjahres angesetzt wurden (S. 19 des Haushaltsplans 2018).

111
Die Höhe von Eigen- und Fremdkapital ist zwar eine Frage der Mittelherkunft, insoweit aber nicht unmittelbar relevant für die am Finanzbedarf orientierte Höhe der Kreisumlage. Dem Eigenkapital kommt in der doppelten kommunalen Buchführung insbesondere die Rolle eines Puffers als Ausgleich für schwankende Rechnungsergebnisse zu (Dedy/Roßbach, DStGB Dokumentation Nr. 78, Doppik in den kommunalen Haushalten, 2008, S. 11; Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 18). Daraus kann aber nicht zwingend der Schluss gezogen werden, dass bei einem Anstieg des Eigenkapitals über mehrere Haushaltsjahre hinweg die Kreisumlage zu hoch bemessen wäre (so aber Dedy/Roßbach, DStGB Dokumentation Nr. 78, Doppik in den kommunalen Haushalten, 2008, S. 11). Letztlich ist das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital Ausdruck der Entscheidung des Landkreises, inwieweit Investitionen im Voraus durch die Ansparung von Rücklagen (insbesondere durch die Erwirtschaftung von Abschreibungen) oder im Nachhinein durch die Aufnahme von Fremdkapital und dessen anschließende Tilgung finanziert werden sollen (vgl. Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 16 f.). Insoweit obliegt dem Landkreis im Hinblick auf sein verfassungsrechtlich gewährleistetes Selbstverwaltungsrecht ein finanzpolitischer Spielraum, der gerichtlich nur in den oben dargestellten Grenzen überprüfbar ist. Dazu kommt, dass sowohl die Kreditaufnahme nach Art. 56 Abs. 3, Art. 65 Abs. 1 LKrO als auch die Aufnahme von Kassenkrediten nach Art. 67 Abs. 1 LKrO gegenüber anderen Einnahmequellen bzw. Mitteln zur rechtzeitigen Leistung von Auszahlungen bzw. Ausgaben – unabhängig vom aktuellen Zinsniveau – nachrangig ist. Dass vor diesem Hintergrund das Eigenkapital des Beklagten bzw. seine Liquiditätsreserve als unverhältnismäßig und damit die finanziellen Interessen des Landkreises einseitig und rücksichtslos bevorzugend angesetzt wären, ergibt sich aus den Ausführungen der Klägerseite nicht und ist sonst ebenso nicht ersichtlich.

112
g) Die freiwilligen Leistungen des Beklagten im Haushaltsjahr 2018 sind im Ergebnis rechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.

113
aa) Kreisangehörige Gemeinden können den Kreisumlagebescheid mit der Begründung anfechten, im Kreishaushalt seien Ausgaben in spürbarem Umfang zur Erfüllung landkreisfremder Aufgaben vorgesehen. Denn der Landkreis darf durch die Kreisumlage von den Gemeinden keine Gelder fordern, die nicht zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlich sind. Ausgaben, die nicht der Erfüllung von Kreisaufgaben dienen, dürfen nicht getätigt werden. Umfasst das Umlagesoll Ausgaben für landkreisfremde Aufgaben, dann ist das Umlagesoll insoweit rechtsfehlerhaft festgesetzt (BayVGH, U.v. 4.11.1992 – 4 B 90.718 – juris Rn. 24). Dem Landkreis ist bei der Festsetzung der Kreisumlage jedoch eine gewisse Fehlergrenze zuzubilligen. Im Hinblick auf Umfang und Komplexität wird der Haushaltsplan des Landkreises nie gänzlich frei von Fehlern sein können. Die Rechtsfolge der Nichtigkeit bei geringen Fehlern wäre daher unverhältnismäßig. Nach ständiger Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes zieht ein Fehler bei der Festsetzung des Umlagesolls durch den Ansatz von Ausgaben für landkreisfremde Aufgaben die Nichtigkeit der Haushaltssatzung und damit die Rechtswidrigkeit von Umlagebescheiden nur dann nach sich, wenn er sich auf den Umlagesatz mit mindestens einem Prozentpunkt auswirkt (BayVGH, U.v. 25.7.1996 – 4 B 94.1199 – BayVBl 1996, 691; B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 16). Unerheblich ist dabei, ob die auf S. 8 f. des Haushaltsplans 2018 enthaltene Übersicht der freiwilligen Leistungen vollständig ist oder nicht. Diese Übersicht ist für den Haushaltsplan nicht zwingend (vgl. § 1 KommHV-Doppik), sie dient lediglich der Übersichtlichkeit.

114

Die Aufgaben des Landkreises ergeben sich im Wesentlichen aus Art. 10 BV, Art. 4 bis 6 und Art. 51 bis 53 LKrO, die der Gemeinden aus Art. 28 Abs. 2 GG, Art. 11 und 83 Abs. 1 BV sowie Art. 6 bis 8 und 57 f. GO. Hieraus ist zu entnehmen, dass das bayerische Kommunalrecht grundsätzlich von einer Trennung der Aufgaben von Gemeinden und Landkreisen ausgeht. Nach der Landkreisordnung haben die Landkreise in Bayern insbesondere nicht die Aufgabe, unterschiedliche Leistungsfähigkeit oder Leistungswilligkeit unter den ihnen jeweils angehörenden Gemeinden auszugleichen. Aus Art. 4 Abs. 1 LKrO kann keine Ausgleichsaufgabe hergeleitet werden. Nach dieser Vorschrift steht den Landkreisen die Erfüllung der auf das Kreisgebiet beschränkten öffentlichen Aufgaben zu, die über die Zuständigkeit oder das Leistungsvermögen der kreisangehörigen Gemeinden hinausgehen, soweit es sich nicht um Staatsaufgaben handelt. Wenn die Erfüllung einer Aufgabe über das Leistungsvermögen nur einer oder einzelner einem Landkreis angehörenden Gemeinden hinausgeht, so ist der Landkreis nicht zuständig. In diesem Fall kann – bei Pflichtaufgaben muss – die Aufgabe durch die Gemeinden in einem derartigen Fall in kommunaler Zusammenarbeit erfüllt werden (Art. 57 Abs. 3 GO). Alternativ besteht bei Gemeindeaufgaben des eigenen Wirkungskreises in derartigen Fällen die Möglichkeit, dass der Landkreis die Aufgabe gemäß Art. 52 LKrO übernimmt. In Abgrenzung zu den gemeindlichen Aufgaben kommt es also maßgeblich darauf an, dass die Aufgabe wegen ihres notwendigen Umfangs sinnvoll nicht mehr von einer oder mehreren Gemeinden im Wege der kommunalen Zusammenarbeit erfüllt werden kann und dabei auch die finanziellen Möglichkeiten der Gemeinden überfordert. Entscheidend ist dabei aber die durchschnittliche Belastbarkeit einer kreisangehörigen Gemeinde, nicht das Leistungsvermögen der einzelnen konkreten Gemeinde. Nach dem System der kommunalen Aufgabenverteilung in Bayern ist es nicht möglich, dass der Landkreis eine leistungsschwache Gemeinde durch Zuschüsse oder sogenannte Anschubfinanzierung bei der Erfüllung gemeindeeigener Aufgaben unterstützt (BayVGH, U.v. 4.11.1992 – 4 B 90.718 – juris Rn. 26 m.w.N.; Bauer/Böhle/Ecker, Bayerische Kommunalgesetze, Stand Juli 2022, Art. 4 Rn. 7 ff.).

115
Soweit der Beklagte als Mitglied verschiedener Zweckverbände verpflichtet ist, entsprechende Umlagen i.S.d. Art. 42 des Gesetzes über die kommunale Zusammenarbeit (KommZG) zu bezahlen, handelt es sich schon nicht um „freiwillige“ Leistungen des Beklagten im eigentlichen Sinne, über deren Zahlung oder Nichtzahlung er nach eigenem Ermessen entscheiden könnte. Vielmehr besteht auf Grundlage von Art. 42 Abs. 1 KommZG i.V.m. der jeweiligen Haushaltssatzung des Zweckverbandes eine Zahlungspflicht des Beklagten. Maßgeblich kann insoweit lediglich die Frage sein, ob der Beklagte durch seine Beteiligung an dem jeweiligen Zweckverband (die zwangsläufig mit entsprechenden Umlagezahlungen verbunden ist), Landkreisaufgaben wahrnimmt.

116
bb) Vor diesem Hintergrund sind die von Klägerseite kritisierten Aufwendungen wie folgt zu bewerten:

117
(1) Bei dem Zweckverband zur Förderung des Fremdenverkehrs und des Wintersports im … handelt es sich um einen Zusammenschluss, der insbesondere die Aufgabe hat, Einrichtungen der touristischen Infrastruktur von überörtlicher Bedeutung zu betreiben. Insofern beteiligt sich der Beklagte hier im Rahmen seines eigenen Wirkungskreises an einer öffentlichen Einrichtung zum wirtschaftlichen Wohl der Landkreiseinwohner i.S.d. Art. 51 Abs. 1 LKrO. Danach gehören zu den Aufgaben des eigenen Wirkungskreises eines Landkreises insbesondere Schaffung und Betrieb von öffentlichen Einrichtungen zum wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Wohl der Einwohner. Ob diese hierfür „nach den Verhältnissen des Kreisgebiets erforderlich“ sind, ist lediglich für die Einordnung als Sollaufgabe i.S.d. Art. 51 Abs. 1 LKrO relevant; ist die Einrichtung nicht erforderlich, sondern nur wünschenswert, bleibt die Aufgabe eine Kreisaufgabe, allerdings ist sie dann nicht als Sollaufgabe zu qualifizieren, sondern als rein freiwillige Aufgabe (H. A. Wolff in Dietlein/Suerbaum, BeckOK Kommunalrecht Bayern, Stand 1.5.2022, Art. 51 LKrO Rn. 20). Der Begriff des „wirtschaftlichen Wohls“ erfasst insoweit insbesondere die kommunale Wirtschaftsförderung, wenn das konkrete Projekt oder die geförderte Maßnahme aufgrund einer gemeindeübergreifenden Zielsetzung oder weitreichender tatsächlicher Auswirkungen überörtliche Bedeutung besitzt und damit nicht in die alleinige Zuständigkeit der jeweiligen Standortgemeinde fällt (vgl. Bauer/Böhle/Ecker, Bayerische Kommunalgesetze, Stand Juli 2022, Art. 51 LKrO Rn. 5; Hölzl/Hien/Huber, Gemeindeordnung mit Verwaltungsgemeinschaftsordnung, Landkreisordnung und Bezirksordnung, Stand September 2022, Art. 51 LKrO Erl. 2.2.1; BayVGH, U.v. 21.3.2011 – 4 BV 10.108 – juris Rn. 71 m.w.N.).

Jedenfalls gehören zu den Aufgaben des eigenen Wirkungskreises damit grundsätzlich auch die Förderung von Tourismus und Naherholung (Bauer/Böhle/Ecker, Bayerische Kommunalgesetze, Stand Juli 2022, Art. 51 LKrO Rn. 5; vgl. VG Würzburg, U.v. 29.9.1999 – W 2 K 98.1512 – juris Rn. 115: Erhöhung der Attraktivität der Fremdenverkehrsregion durch Einrichtungen von überörtlicher Bedeutung). Dass die von dem Zweckverband betriebenen Einrichtungen, insbesondere die Skipisten und Sesselliftanlagen am … (vgl. § 4 Abs. 1 lit. a) und b) der Zweckverbandssatzung) über die Zuständigkeit einer einzelnen kreisangehörigen Gemeinde i.S.d. Art. 4 Abs. 1 LKrO hinausgehen, ergibt sich schon daraus, dass die beiden Hauptabfahrten am … in unterschiedlichen Gemeinden (… und ...) bzw. im gemeindefreien Gebiet … liegen. Zugleich handelt es sich aber auch um Angelegenheiten der durch das Kreisgebiet begrenzten überörtlichen Gemeinschaft i.S.d. Art. 5 Abs. 1 LKrO. Denn die Tourismusinfrastruktur im … kommt aufgrund ihrer Ausstrahlungswirkung als Anziehungspunkt für Touristen, die nicht ausschließlich die Einrichtungen des Zweckverbandes, sondern darüber hinaus insbesondere ebenso Beherbergungs- und Gastronomiebetriebe nutzen, letztlich dem Fremdenverkehrsgewerbe im gesamten Landkreisgebiet zu Gute. Somit liegt nicht lediglich eine Förderung der örtlichen Wirtschaft einer einzelnen Gemeinde (vgl. Art. 57 Abs. 1 Satz 1 GO) vor. Insoweit ist es als Aufgabe des Beklagten anzusehen, im Rahmen des Zweckverbandes zur Förderung des Fremdenverkehrs und des Wintersports im … durch den Betrieb entsprechender Tourismusinfrastruktur indirekte Wirtschaftsförderung für das Fremdenverkehrsgewerbe im gesamten Kreisgebiet zu betreiben.

118
(2) Vergleichbares gilt für den Zweckverband Therme … Die von ihm betriebene Therme stellt ebenfalls einen touristischen Anziehungspunkt dar, dessen Ausstrahlung deutlich über die Standortgemeinde hinausgeht. Dies wird durch die von Beklagtenseite vorgelegte Besucherbefragung (vgl. Bl. 299 der Gerichtsakte) untermauert. Die Therme stellt nach dem Tourismuskonzept für die … ein „regionales Highlight“ dar (Aktualisierung des Tourismuskonzepts für die …, Ergebnisbericht, August 2017, S. 22, ...). Auch bei den Gästen der Therme … ist daher davon auszugehen, dass sie neben der Therme selbst insbesondere Beherbergungs- und Gastronomiebetriebe im Gebiet des Landkreises nutzen. Der Betrieb einer Therme mit knapp 100 Beschäftigten, die im Jahr 2018 von knapp 250.000 Gästen besucht wurde und Umsatzerlöse von über 3 Mio. € erzielte (vgl. Bl. 289 der Gerichtsakte), übersteigt das Leistungsvermögen einer durchschnittlichen kreisangehörigen Gemeinde. Insoweit liegt also im Betrieb der Therme eine indirekte Wirtschaftsförderung für das Tourismusgewerbe des gesamten Landkreises und damit eine Aufgabe des Beklagten vor.

119
(3) Hinsichtlich des Zweckverbandes … Museum ist ebenfalls davon auszugehen, dass es sich bei der Beteiligung des Beklagten um eine Landkreisaufgabe handelt. Das Museum ist nach dem Tourismuskonzept … „mit seinen umfangreichen regionalen Sammlungen“ eines der „sehenswertesten Museen in Franken“ (Aktualisierung des Tourismuskonzepts für die …, Ergebnisbericht, August 2017, S. 23, ...). Auch bei dieser Einrichtung liegt demnach eine Ausstrahlungswirkung deutlich über die Standortgemeinde hinaus vor, die dazu führt, dass Besucher ebenso die regionalen Betriebe des Fremdenverkehrs nutzen. An dem Zweckverband ist neben dem Beklagten und den Landkreisen … und … auch die Klägerin als Standortgemeinde beteiligt. Schon der Umstand, dass die Klägerin selbst Mitglied des Träger-Zweckverbandes ist, spricht dafür, dass eine Trägerschaft allein durch eine kreisangehörige Gemeinde deren Leitungsvermögen übersteigen würde; die Klägerin hat insoweit nichts Gegenteiliges vorgetragen.

120
(4) Der Zweckverband Staatliche Gesamtschule … ist Träger eben dieser Schule, die nach Art. 122 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Bayerischen Gesetzes über das Erziehungs- und Unterrichtswesen (BayEUG) eine Schule besonderer Art ist. Der Beklagte nimmt mit seiner Beteiligung an dem Zweckverband seine Aufgabe als Schulaufwandsträger wahr, insoweit handelt es sich um eine Landkreisaufgabe: Die Verpflichtung zur Tragung des Schulaufwandes durch den Zweckverband, an dem neben dem Beklagten auch die Landkreise …, … und … sowie die Städte … und …, der Markt … und die Gemeinden …, …, … und … beteiligt sind, ergibt sich aus Art. 57 Abs. 1 Satz 3 des Bayerischen Schulfinanzierungsgesetzes (BaySchFG) in Verbindung mit der Verbandssatzung des ursprünglich am 28. Dezember 1971 (vgl. Regierungsamtsblatt Oberfranken 1971 S. 160) gebildeten Zweckverbandes. Für den zunächst beteiligten, im Zuge der Gebietsreform aufgelösten Landkreis … traten dessen Gebietsnachfolger, die Landkreise …, … und …

sowie der Beklagte im Rahmen der Auseinandersetzung nach Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes über Maßnahmen zur kommunalen Gebietsreform (GVBl 1972 S. 169) in den Zweckverband ein.

121
(5) Hinsichtlich der Trägerschaft des Beklagten für die Hotelfachschule … und den Zuschuss für die Errichtung eines Schwimmbades an die Stadt … kann dahinstehen, ob der Beklagte Landkreisaufgaben wahrgenommen hat. Denn die Kosten für die Hotelfachschule waren im Haushaltsplan für 2018 mit einem Betrag von 633.700 € angesetzt (S. 177 des Haushaltsplans 2018); für den 2016 gewährten Zuschuss für die Errichtung des Schwimmbades von 1.000.000 €, der über sechs Jahre verteilt abgeschrieben wurde, entfielen auf den Haushalt 2018 166.666,67 €. Insgesamt handelte es sich also um Aufwendungen in Höhe von 800.366,67 €. Ohne diese Aufwendungen läge das gesamte Umlagesoll bei 33.899.994,77 € (34.700.361,44 € – 800.366,67 €). Dies entspräche einem Kreisumlagesatz von 34,68% statt 35,5%, mithin 0,82 Prozentpunkte weniger, als der Beklagte für das Haushaltsjahr 2018 festgesetzt hat. Somit überschreitet die Berücksichtigung dieser Aufwendungen bei der Festsetzung des Kreisumlagesolls, selbst wenn es sich insoweit nicht um Kreisaufgaben gehandelt haben sollte, nicht die Schwelle von einem Prozentpunkt, die in der Rechtsprechung als Voraussetzung dafür angesehen wird, dass eine kreisangehörige Gemeinde die Rechtswidrigkeit einer Kreisumlagefestsetzung rügen kann (vgl. BayVGH, U.v. 25.7.1996 – 4 B 94.1199 – BayVBl 1996, 691; B.v. 14.12.2018 – 4 BV 17.2488 – BeckRS 2018, 32713, Rn. 16).

122
h) Auch die übrigen, von Klägerseite kritisierten Umstände führen nicht zur Rechtswidrigkeit der Kreisumlagefestsetzung:

123
aa) Soweit die Klägerin bemängelt, es läge eine Unterdeckung beim Verwaltungsaufwand des Beklagten für staatliche und übertragene Aufgaben vor, ist darauf zu verweisen, dass, soweit es sich um übertragene Aufgaben i.S.d. Art. 6 LKrO i.V.m. Art. 37 Abs. 2, Art. 53 Abs. 1 Satz 1 LKrO handelt, ebenfalls Aufgaben des Landkreises betroffen sind. Relevant könnte der Einwand der Klägerin allenfalls hinsichtlich des Verwaltungsaufwandes des Beklagten für Tätigkeiten des Landratsamtes als Staatsbehörde i.S.d. Art. 37 Abs. 1 Satz 2 LKrO sein. Hierfür stellen die Landkreise die erforderlichen Einrichtungen zur Verfügung, Art. 53 Abs. 2 Satz 1 LKrO (vgl. Gaß in Widtmann/Grasser/Glaser, Bayerische Gemeindeordnung, Stand Februar 2022, Art. 53 LKrO Rn. 6). Im Gegenzug erhält der Beklagte einen (pauschalierten) Ausgleich nach Art. 53 Abs. 2 Satz 2 LKrO i.V.m. § 6 Satz 1 der Verordnung zur Ausführung des Art. 53 Abs. 2 der Landkreisordnung für den Freistaat Bayern (AVArt.53LKrO) und Art. 7 BayFAG. Dieser ist in der Regel alle drei Jahre anzupassen, § 6 Satz 2 AVArt.53LKrO. Unabhängig von der Frage, ob die Klägerin dies im Rahmen einer Anfechtung der Kreisumlagefestsetzung überhaupt rügen könnte, wurde von Klägerseite weder näher dargetan noch ist sonst ersichtlich, dass der Verwaltungsaufwand des Beklagten insoweit unangemessen hoch wäre.

124
bb) Die Bemessung der Abfallgebühren des Beklagten, die von der Klägerin als unzureichend kritisiert wurde, ist schon deswegen für die Kreisumlagefestsetzung grundsätzlich ohne Bedeutung, weil der Bereich der Abfallwirtschaft des Beklagten als kostenrechnende Einrichtung i.S.d. Art. 8 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes (KAG) grundsätzlich die entstehenden, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen anzusetzenden Kosten durch Gebühreneinnahmen selbst erwirtschaften muss. Umgekehrt soll das Gebührenaufkommen diese Kosten aber auch nicht übersteigen, da es sich um eine Einrichtung mit Benutzungszwang handelt (Art. 8 Abs. 2 Satz 2 KAG i.V.m. § 6 Abs. 2 der Abfallwirtschaftssatzung des Beklagten vom 15.12.2017). Etwaige Kostenüber- oder -unterdeckungen sind dabei so zeitnah wie möglich, d.h. im unmittelbar folgenden Kalkulationszeitraum auszugleichen, indem die nach § 73 Nr. 2 KommHV-Doppik zu bildenden Sonderposten wieder aufgelöst werden (vgl. Stadlöder in Schieder/Happ, Bayerisches Kommunalabgabengesetz, Stand November 2021, Art. 8 Rn. 18). Zudem wurden die Abfallgebühren mit der zum 1. Juli 2019 in Kraft getretenen Gebührensatzung neu kalkuliert. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, inwiefern die Abfallgebührenbemessung von maßgeblichem Einfluss auf die Kreisumlage sein sollte.

125

cc) Auch soweit die Klägerin bemängelt, dass der Beklagte überhöhte Investitionen in den Haushaltsplan einstellen würde, von denen lediglich gut die Hälfte realisiert würden, führt dies nicht zu einer Rechtswidrigkeit der hier streitgegenständlichen Kreisumlageerhebung. Denn im Haushaltssystem der Doppik wirkt sich die Aufnahme einer beabsichtigten Investition in den Haushaltsplan allein noch nicht unmittelbar auf den Finanzbedarf und damit auf das Umlagesoll des Landkreises aus. Erst dann, wenn die Investition tatsächlich erfolgt, können Abschreibungen auf den angeschafften bzw. hergestellten Vermögensgegenstand anfallen, die sich in der Folge als Aufwendungen im Ergebnishaushalt niederschlagen. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang kritisiert, dass statt der Realisierung geplanter Investitionen außerplanmäßig Sondertilgungen bei Krediten vorgenommen worden seien, ist darauf zu verweisen, dass dies bei doppischer Haushaltsführung erfolgsneutral erfolgt (s.o. unter 4. c) cc)).

126
B. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 Abs. 1 VwGO i.V.m. § 709 Satz 1 und 2 der Zivilprozessordnung (ZPO).

127
C. Die Berufung ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 124a Abs. 1 VwGO i.V.m. § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO).