

Gericht: VG Bayreuth
Aktenzeichen: B 5 K 15.701
Sachgebiets-Nr. 144

Rechtsquellen:

- Art. 28 Abs. 2 GG;
- Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BV;
- § 42 Abs. 2, § 82 Abs. 1 VwGO;
- Art. 28, 39, 45 BayVwVfG;
- Art. 20 Abs. 2, Art. 59 Abs. 3, Art. 65 Abs. 2 LKrO;
- Art. 18 FAG;

Hauptpunkte:

- Kreisumlage;
- Pflicht zur Anhörung der umlagepflichtigen Gemeinden;
- finanzielle Mindestausstattung der Gemeinden;

Leitsätze:

veröffentlicht in:

rechtskräftig:

Urteil der 5. Kammer vom 10. Oktober 2017

--/

B 5 K 15.701



Bayerisches Verwaltungsgericht Bayreuth

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

Stadt Forchheim

vertreten durch den Oberbürgermeister
Hauptstr. 24, 91301 Forchheim

- Klägerin -

bevollmächtigt:

gegen

Landkreis Forchheim

vertreten durch den Landrat
Am Streckerplatz 3, 91301 Forchheim

- Beklagter -

beteiligt:

Regierung von Oberfranken

- Vertreter des öffentlichen Interesses -
Ludwigstr. 20, 95444 Bayreuth

wegen

Kreisumlage

erlässt das Bayerische Verwaltungsgericht Bayreuth, 5. Kammer,

durch den Präsidenten des Verwaltungsgerichts *****,
den Richter am Verwaltungsgericht *****,
die Richterin *****,
die ehrenamtliche Richterin **** und
die ehrenamtliche Richterin *****

aufgrund mündlicher Verhandlung vom 10. Oktober 2017 am **10. Oktober 2017**

folgendes

Urteil:

1. Der Bescheid des Beklagten vom 26. März 2014 wird aufgehoben.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Kostenentscheidung ist gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 115 v.H. des zu vollstreckenden Betrags vorläufig vollstreckbar.
4. Die Berufung wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin wendet sich gegen die Festsetzung der Kreisumlage für das Jahr 2014.

1. Die Klägerin, eine Große Kreisstadt mit 30.657 Einwohnern (Stand: 30.6.2013), gehört dem beklagten Landkreis Forchheim an; sie hat ihre Haushaltsführung im Jahr 2010 auf das doppische System umgestellt. Das Landratsamt Forchheim genehmigte ihre Haushaltssatzung 2013 „unter der Auflage, dass künftig der Finanzplan der letzten drei Jahre des Finanzplanungszeitraums bei Erträgen und Aufwendungen sowie bei Investitionsauszahlungen und ihren Deckungsmöglichkeiten ausgeglichen sein“ müsse (Schreiben vom 2.7.2014). Für das Jahr 2014 weist ihr Ergebnishaushalt einen Fehlbetrag von 2.347.617 Euro aus.

Der Beklagte hat seine Haushaltsführung im Jahr 2009 auf die doppelte Buchführung umgestellt. Abweichend von dem in der Kreisausschusssitzung vom 27. November 2013 vorliegenden Haushaltsentwurf 2014, der einen Umlagesatz von 53,6 v.H. vorsah, befürwortete das Gremium eine Reduzierung des Umlagesatzes. Der in der Ausschusssitzung vom 9. Dezember 2013 vorgelegte Entwurf des Kreishaushalts wies einen Umlagesatz von 52,5 v.H. aus. Diesem Entwurf stimmten Kreisausschuss (Sitzung vom 19.12.2013) und Kreistag (Sitzung vom 28.1.2014) mehrheitlich zu. Nachdem die Regierung von Oberfranken die Kreditaufnahme für Investitionen (9.500.000 Euro) rechtsaufsichtlich genehmigt hatte (Schreiben vom 25.2.2014), erfolgte die Veröffentlichung der Haushaltssatzung.

Mit Bescheid vom 26. März 2014 setzte das Landratsamt Forchheim die von der Klägerin für das Jahr 2014 zu entrichtende Kreisumlage auf 14.231.537,76 Euro fest. Weiter heißt es, der Kreistag habe die Höhe des durch sonstige Einnahmen nicht gedeckten Bedarfs, der umge-

legt werden solle, für das Jahr 2014 auf 47.347.129 Euro festgesetzt. Das sei im Vergleich zum Vorjahr (43.063.570 Euro) eine Mehrung um 4.283.559 (= 9,95 v.H.).

2. Mit Schriftsatz vom 25. April 2014, eingegangen beim Bayer. Verwaltungsgericht Bayreuth am 29. April 2014, erhob die Klägerin Klage, ohne einen Klageantrag zu stellen. Sie ließ vortragen, der Bescheid vom 26. März 2014 sei rechtswidrig und verletze sie in ihrem Selbstverwaltungsrecht. Die Kreisumlage weise gegenüber der des Vorjahres eine Steigerung von 8,3 v.H. auf und überbürde ihr 30 v.H. des Umlageaufkommens. Ihre Leistungsfähigkeit sei gefährdet, weil sie sich an der Schwelle der Genehmigungsfähigkeit ihres Haushalts bewege. Den Gemeinden müsse eine kraftvolle eigenverantwortliche Betätigung möglich sein. Ihr Haushalt habe in keinem der vergangenen zehn Jahre eine „freie Spitze“ - dem maßgeblichen Kriterium für die Finanzsituation einer Kommune - von mehr als 5 v.H. aufgewiesen. In diesem Zeitraum habe sich ihr Umlagebetrag trotz Senkung des Umlagesatzes um 53 v.H. erhöht, während ihre Verschuldung um 48,5 v.H. gestiegen sei. Sie habe - was sich nicht aus dem Haushalt ergebe - erhebliche Investitionen zu bewältigen, deren Kosten nicht gedeckt seien. Sie habe ihre Einnahmemöglichkeiten ausgeschöpft.

Der Beklagte habe weder den Finanzbedarf der Klägerin und der anderen umlagepflichtigen Gemeinden vorab ermittelt und abgewogen noch seine Entscheidung offengelegt. Dem Beklagten sei bei seiner Haushaltsaufstellung die Finanzsituation der Klägerin nicht bekannt gewesen, weil diese ihren Haushalt 2014 zu diesem Zeitpunkt noch nicht verabschiedet hatte. Weder die Mehrung des ungedeckten Bedarfs noch der Umlagebetrag seien erläutert.

Der Bescheid sei rechtswidrig, weil die Einführung der Doppik durch den Beklagten rechtswidrige Doppelbelastungen für die Gemeinden verursache. Baumaßnahmen, die über das System der Kameralistik und die frühere Kreisumlage - einschließlich der Tilgung der Fremdfinanzierung - vollständig finanziert seien, würden nunmehr über Abschreibungen refinanziert und flößen in Höhe von 4.889.600 Euro in den ungedeckten Bedarf ein. Der Beklagte müsse aufzeigen, welche Kredite er für welche Vorhaben aufgenommen habe. Nach Kredittilgung dürften die Abschreibungen hierfür nicht mehr in das Umlagesoll einfließen.

Obwohl die Umlageerhebung nicht zur Erwirtschaftung von Überschüssen führen dürfe, plane der Beklagte Überschüsse zur Durchführung von Investitionen. Auch insoweit liege eine Doppelfinanzierung zu Lasten der Gemeinden vor, weil die Investitionen über Abschreibungen refinanziert würden. Das vom Beklagten beanspruchte Ermessen bei der Entscheidung über die Finanzierung der Investitionen unterliege Bindungen. Der Finanzbedarf sei um 1.159.100 Euro zu kürzen und die Umlage zu ermäßigen.

Der Beklagte verfüge über anfechtbare Liquiditätsreserven, weise in seinem Haushalt einen Finanzmittelbestand von 17.362.678 Euro aus und verstoße gegen das Rücksichtnahme- und Abwägungsgebot sowie gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Durch die Umlageerhebung generiere der Beklagte eine „freie Spitze“ von 1.418.600 Euro, während die der Klägerin nur 4.313 Euro betrage. Das Selbstverwaltungsrecht von Gemeinden und Landkreisen sei

gleichgeordnet. Die Gegenüberstellung der den Beteiligten im Haushaltsjahr 2014 verbleibenden „freien Spitze“ sei ein Indikator für die Beantwortung der Frage der Ausgewogenheit des Zugriffs auf die gemeindlichen Finanzen. Die unterbliebene Rücksichtnahme verletze die Klägerin in ihren Rechten, weil sie aus ihrer „freien Spitze“ nicht einmal eine dringende Schulsanierung (5.600.000 Euro) finanzieren könne. Die gebotene Entlastung der Klägerin durch Abgleichung der beidseitigen „freien Spitzen“ betrage 580.825 Euro.

Ferner bilde der Beklagte Pensionsrückstellungen und zahle als Pflichtmitglied Umlagen an den nicht insolvenzfähigen Bayerischen Versorgungsverband (BVV); diese Umlagen flössen in den Ergebnishaushalt ein. Aufgrund der Mitgliedschaft des Beklagten im BVV sei eine Inanspruchnahme dieser Rückstellungen unrealistisch, so dass sie nicht mit liquiden Mitteln zu hinterlegen seien. Der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Klarheit und Wahrheit kommunaler Haushalte sei verletzt, so dass das Umlagesoll 2014 um 900.000 Euro zu kürzen sei. Gleiches gelte auch insoweit, als der Beklagte in seiner mittelfristigen Finanzplanung gleichbleibende Abschreibungsbeträge aufführe, obwohl sich das Anlagevermögen stetig ändere. Diese Fehler führten zu einer Kürzung des Umlagesatzes auf 44,79 v.H., d.h. um mehr als einen Prozentpunkt und damit zu einer Überschreitung der sog. Erheblichkeitsschwelle.

Mit Schriftsatz vom 28. September 2015 beantragte der Beklagte,

die Klage abzuweisen,

und trug vor, die Klägerin habe keinen Anspruch auf eine umfassende Überprüfung der Haushaltsplanung. Beteiligungsrechte der Gemeinden bei dem Erlass der Haushaltssatzung seien gesetzlich nicht vorgesehen. Anhörungs- und Begründungsgebot bezögen sich nur auf den zu erlassenden Verwaltungsakt. Zudem könnten Anhörung und Begründung nachgeholt werden. Bei der Festsetzung der Kreisumlage komme es nicht auf die individuelle Haushaltslage einzelner Gemeinden, sondern auf eine Gesamtschau aller kreisangehörigen Gemeinden an. Der Beklagte sei seiner anlassbezogenen Ermittlungspflicht nachgekommen.

Eine Doppelfinanzierung von Gegenständen des Anlagevermögens liege nicht vor. Ein Verzicht auf Abschreibungen führe zu einem Vermögensabbau und durchbreche das Prinzip der nachhaltigen Haushaltswirtschaft. Der Wechsel zur Doppik bedeute einen Systembruch, der zwar durch die Regelung von Sonderposten hätte vermieden werden können. Das sei aber nicht geschehen, obwohl dieses Problem bekannt gewesen sei. Der Umgang mit den Mitteln aus dem Kapitalfreisetzungseffekt obliege dem weiten Ermessen der Kreisgremien, die die gemeindlichen Interessen angemessen berücksichtigten.

Die Erwirtschaftung von Überschüssen sei zulässig und könne zur Rücklagebildung bzw. Vorfinanzierung von Investitionen angezeigt sein; der Beklagte könne nicht auf die Kreditfinanzierung verwiesen werden. Die für die Finanzierung der Kreisaufgaben erforderliche Kre-

ditaaufnahme spreche gegen eine Überfinanzierung, zumal der Beklagte verpflichtet sei, die Kreditaufnahme in der derzeit guten wirtschaftlichen Lage zu begrenzen. Allein das Schulsanierungspaket des Beklagten rechtfertige die Kreditaufnahme. Eine Ausweitung der Kreditfinanzierung sei gesetzlich nicht geboten.

Das Rücksichtnahmegebot sei nicht verletzt. Es liege kein unverhältnismäßiger Eingriff in die Finanzhoheit der Klägerin vor, weil man den Umlagesatz von 54,6 v.H. (2012) auf 46,0 v.H. (2017) reduziert habe. Eine noch weitergehende Senkung gefährde die Leistungsfähigkeit des Beklagten. Die Klägerin habe eine strukturell unzureichende Finanzausstattung nicht substantiiert dargelegt. Ihre Steuerkraft sei ständig gestiegen. Sie habe Investitionen in Höhe von 14.930.085 Euro tätigen können, setze dabei Prioritäten und begründe nicht, ob ihr auch nach einem Überdenken der Prioritäten eine Schulsanierung unmöglich gewesen sei. Der Anteil der freiwilligen Leistungen in ihrem Ergebnishaushalt 2014 an den gesamten Aufwendungen betrage 8,25 v.H. Die sog. „freie Spitze“ sei eine ungeeignete Maßzahl.

Die Bildung von Pensionsrückstellungen führe nicht zu einer Doppelfinanzierung, weil diese zwar in der Haushaltsrechnung, nicht aber im Haushaltsplan und somit nicht in der Bemessungsgrundlage der Kreisumlage enthalten seien. Zudem seien die Rückstellungen zu bilden, weil die Umlage an den BVV den Beklagten nicht von seiner Verpflichtung gegenüber den Pensionären befreie, sondern nur die jährlichen Versorgungszahlungen an diese finanziere. Sollte das Gericht ein gemeindliches Anhörungsrecht verfassungsrechtlich für geboten halten, sei das Verfahren auszusetzen und eine verfassungsgerichtliche Entscheidung einzuholen.

Die Regierung von Oberfranken hat von der Befugnis, sich als Vertreter des öffentlichen Interesses an dem Verfahren zu beteiligen, Gebrauch gemacht, ohne sich weiter zu äußern.

4. In der mündlichen Verhandlung beantragte die Klägerin,

den Bescheid des Beklagten vom 26. März 2014 aufzuheben.

Der Beklagte nahm auf den schriftsätzlich gestellten Klageabweisungsantrag Bezug.

5. Hinsichtlich des weiteren Verlaufs der mündlichen Verhandlung wird auf die Sitzungsniederschrift verwiesen. Gleiches gilt für den am 8. November 2016 durchgeführten Erörterungstermin. Ergänzend wird auf die Gerichts- und Behördenakten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

1. Die Klage der Klägerin gegen den Bescheid des Beklagten vom 26. März 2014, mit dem der Beklagte die von der Klägerin zu entrichtende Kreisumlage für das Haushaltsjahr 2014 festgesetzt hat, ist zulässig (dazu unten Buchst. a) und hat auch in der Sache Erfolg (dazu unten Buchst. b).

a) Die als Anfechtungsklage erhobene Klage ist statthaft und auch im Übrigen zulässig.

aa) Die Klägerin ist klagebefugt, weil sie gemäß § 42 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) geltend machen kann, durch den Kreisumlagebescheid in ihren Rechten verletzt zu sein. 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 des Grundgesetzes (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 mitumfasst (vgl. nur: BVerfG, B.v. 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04 - BVerfGE 125, 141/159; BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 - Vf.15-VII-05 - VerfGH n.F. 60, 184/215; so auch: BayVGh, U.v. 21.3.2011 - 4 BV 10.108 - BayVBI 2011, 632 = VGh n.F. 64, 42/43 Rn. 37).

Die Klagebefugnis ist auch nicht deshalb zu verneinen, weil die finanziellen Auswirkungen der Veranlagung der Klägerin zur Kreisumlage, soweit diese mit der Klage angegriffen wird, als geringfügig anzusehen wären. Es mag zwar sein, dass nach ständiger Rechtsprechung des Bayer. Verwaltungsgerichtshofs 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 zieht, 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 - BayVBI 2011, 632/637 = VGh n.F. 64, 42/59 Rn. 76 m.w.N.). Abgesehen davon, dass die Klägerin vorliegend die vollumfängliche Aufhebung des streitgegenständlichen Bescheids wegen eines Verstoßes gegen Ermittlungs- und Anhörungspflichten begehrt, wäre diese Grenze selbst dann überschritten, wenn man nur die von der Klägerin gerügten Einwendungen gegen die Veranschlagung der Pensionsrückstellungen berücksichtigen sollte. Denn allein schon dann, wenn sich nur die mit 900.000 Euro in Ansatz gebrachten Pensionsrückstellungen als rechtswidrig erweisen sollten, ergäbe sich eine Ermäßigung des in § 4 Abs. 1 der Haushaltssatzung auf 47.347.129,20 Euro festgesetzten Umlagebetrags auf 46.447.129,20 Euro und damit des Umlagesatzes von 52,5 v.H. auf 51,5 v.H., d.h. um einen Prozentpunkt.

bb) Darüber hinaus ist auch das Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtungsklage der Klägerin gegen den Umlagebescheid gegeben. Das Rechtsschutzbedürfnis fehlt insbesondere auch nicht deshalb, weil für das damit verfolgte Rechtsschutzziel vorrangig die Normenkontrolle gegen die Haushaltssatzung des Beklagten nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 VwGO i.V.m. Art. 5 Satz 1 des Gesetzes zur Ausführung der Verwaltungsgerichtsordnung (AGVwGO) in Betracht käme, weil dort die Festsetzung der Kreisumlage mit Umlagesoll und Umlagesätzen gerichtlich überprüft werden kann. Denn nach gefestigter 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 - BayVBl 1992, 503 f.; BayVGh, U.v. 21.3.2011 - 4 BV 10.108 - BayVBl 2011, 632/633 = VGh n.F. 64, 42/45 f. Rn. 44).

cc) Schließlich greift auch der Einwand des Beklagten, es liege nach dem schriftsätzlichen Vorbringen der Klägerin eine unzulässige Klageerweiterung vor, der man sich widersetze (vgl. Schriftsätze vom 18.4., 24.5. und 30.6.2017), nicht durch. Denn gemäß § 82 Abs. 1 Satz 1 VwGO „muss“ die Klageschrift zwar den Gegenstand des Klagebegehrens nennen, ohne dass es jedoch einer exakten Bezeichnung des Streitgegenstands bedarf (Geiger in Eyermann, VwGO, 14. Aufl. 2014., Rn. 6 zu § 82). Demgegenüber ist das Erfordernis eines bestimmten Klageantrags in § 82 Abs. 1 Satz 2 VwGO als bloße Sollvorschrift ausgestaltet, wobei diesem Erfordernis mit der Antragstellung in der mündlichen Verhandlung (§ 103 Abs. 3 VwGO) genügt werden muss (vgl. nur: BVerwG, U.v. 5.9.2013 - 7 C 21/12 - Juris Rn. 54; so auch: Kopp/Schenke, VwGO, 22. Aufl. 2016, Rn. 10 zu § 82). Diese Anforderungen hat die Klägerin ohne jeden Zweifel gewahrt. Bereits in ihrer Klageschrift vom 25. April 2014 hat die Klägerin eindeutig und zweifelsfrei dargelegt, dass sich die Klage gegen den Kreisumlagebescheid des Beklagten vom 26. März 2014 richtet. Damit war der Gegenstand des Klagebegehrens hinreichend bezeichnet. Es mag zwar sein, dass die Klägerseite in der Folgezeit einerseits betont hat, dass die Anfechtung „nur den Anteil der Kreisumlage (erfasse), der sich (...) als rechtswidrig“ erweise (Klagebegründung vom 29.12.2014, S. 25). Andererseits hat die Klägerin von Beginn an unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (U.v. 31.1.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/379) klargestellt, dass der Bescheid sie in ihrem verfassungsmäßig garantierten Recht auf kommunale Selbstverwaltung verletze (Klagebegründung vom 29.12.2014, S. 3 ff.). Jedenfalls in der mündlichen Verhandlung hat die Klägerseite durch die dann erfolgte Antragstellung unmissverständlich und in nicht zu beanstandender Weise präzisiert, dass sich ihre Anfechtungsklage - einschränkungslos - gegen den Bescheid des Beklagten vom 26. März 2014 richtet.

b) Die Klage hat auch in der Sache Erfolg. Der Bescheid des Beklagten vom 26. März 2014 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

Dabei kann offenbleiben, ob der Bescheid - wie der Prozessbevollmächtigte der Klägerin in der Klagebegründung ausführt - mangels Anhörung im Sinne von Art. 28 Abs. 1 des Bayer. Verwaltungsverfahrensgesetzes (BayVwVfG) und wegen fehlender Begründung im Sinne von Art. 39 BayVwVfG formell rechtswidrig ist. Keiner Klärung bedarf auch die Frage, ob ein solcher Verfahrensfehler - sollte er überhaupt vorliegen - gemäß Art. 45 BayVwVfG geheilt wäre. Denn der auf § 4 der Haushaltssatzung des Beklagten gestützte Bescheid vom 26. März 2014 ist materiell rechtswidrig, weil der Bescheid nicht auf einer hinreichenden Ermächtigungsgrundlage beruht. Die Haushaltssatzung des Beklagten für das Haushaltsjahr 2014 erweist sich zwar als formell rechtmäßig (dazu unten Buchst. aa), verstößt aber gegen höherrangiges Recht (dazu unten Buchst. bb).

aa) Die formelle Rechtmäßigkeit der Haushaltssatzung unterliegt keinen durchgreifenden Zweifeln. Die Anforderungen an das förmliche Verfahren, wie sie sich aus der Landkreisordnung für den Freistaat Bayern (Landkreisordnung - LKrO) und aus dem Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Staat, Gemeinden und Gemeindeverbänden (Finanzausgleichsgesetz - FAG) ergeben, sind unstreitig gewahrt. Verstöße gegen die Verfahrensvorschriften der Landkreisordnung sind weder ersichtlich noch geltend gemacht. Die Regierung von Oberfranken hat mit Bescheid vom 25. Februar 2014 die Kreditaufnahme durch den Beklagten gem. Art. 65 Abs. 2 LKrO rechtsaufsichtlich genehmigt. Der Beklagte hat die Haushaltssatzung in der gem. Art. 20 Abs. 2 LKrO gebotenen Form ausgefertigt und öffentlich bekannt gemacht (Art. 59 Abs. 3 LKrO). § 4 der Haushaltssatzung enthält auch die von Art. 57 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 LKrO geforderte Festsetzung von Umlagesoll (47.347.129,20 Euro) und -satz (52,5 v.H.).

bb) Die Haushaltssatzung ist jedoch materiellrechtlich nicht mit Art. 28 Abs. 2 GG, Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BV vereinbar und verstößt somit gegen höherrangiges Recht.

(1) 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 - BVerfGE 23, 353/365 ff.; BVerfG, B.v. 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04 - BVerfGE 125, 141/159; BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 - Vf.15-VII-05 - VerfGH n.F. 60, 184/215). Die Gewährleistung der finanziellen Eigenverantwortung ist durch die ergänzende Regelung in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG materiellrechtlich verstärkt worden (BVerfG, B.v. 27.1.2010 - 2 BvR

2185/04 - BVerfGE 125, 141/160; BVerwG, U.v. 27.10.2010 - 8 C 43.09 - BVerwGE 138, 89/94 Rn. 18; BVerwG, U.v. 31.1.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/379 ff. Rn. 11, 21). 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 (BVerwG, U.v. 31.1.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/380 ff., 391; U.v. 16.6.2015 - 10 C 13/14 - BVerwGE 152, 188/195 Rn. 28; vgl. auch: ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 48). In diesem Zusammenhang zählt u.a. die Kreisumlage - ein 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. 31.3.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/380 Rn. 12).

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 (BVerwG, U.v. 31.3.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/380 Rn. 13; OVG RhPf, U.v. 21.2.2014 - 10 A 10515/13 - DVBl 2014, 589/591 = Juris Rn. 35). 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 gehalten, auch 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. 31.3.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/381 Rn. 14; BVerwG, U.v. 16.6.2015 - 10 C 13/14 - BVerwGE 152, 188/199 Rn. 39; OVG RhPf, U.v. 21.2.2014 - 10 A 10515/13 - DVBl 2014, 589/591 = Juris Rn. 35; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 54).

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 füh-

ren, dass die verfassungsrechtlich gebotene finanzielle Mindestausstattung der Gemeinden unterschritten wird (BVerwG, U.v. 31.3.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/383 Rn. 18). Die Gemeinden müssen somit zumindest über so große Finanzmittel verfügen, dass sie ihre pflichtigen (Fremd- wie 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 (so: BVerwG, U.v. 31.3.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/383 Rn. 19; vgl. auch: BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 - Vf.15-VII-05 - VerfGH n.F. 60, 184/220 f.; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 12; Dreier in: Dreier, Grundgesetz, Band II, 2015, Rn. 146 zu Art. 28 GG).

(2) Gemessen daran, erweist sich die Haushaltssatzung des Beklagten bereits deshalb als rechtswidrig, weil der Beklagte seinen verfassungsrechtlich gebotenen Anhörungs- und Ermittlungspflichten nicht hinreichend nachgekommen ist (dazu unten Buchst. (a)). Ob die weiteren von der Klägerin erhobenen Rügen durchgreifen, bedarf keiner abschließenden Klärung (dazu unten Buchst. (b)). Gleiches gilt für die Frage, ob die Klägerin durch die Erhebung der Kreisumlage 2014 im Kernbereich ihrer verfassungsrechtlich gewährleisteten Selbstverwaltungsgarantie verletzt ist (dazu unten Buchst. (c)).

(a) Die Haushaltssatzung ist bereits deshalb rechtswidrig, weil es der Beklagte versäumt hat, den Finanzbedarf der umlagepflichtigen Gemeinden - und damit auch den der Klägerin - hinreichend zu ermitteln.

Entgegen der vom Beklagten vertretenen Auffassung ist bei der Prüfung, ob und ggfs. in welchem Umfang der Landkreis bei Erlass seiner Haushaltssatzung Anhörungs-, Ermittlungs- und Begründungspflichten unterliegt, nicht allein auf die Regelungen im einfachen Recht, d.h. insbesondere auf Vorschriften des Verwaltungsverfahrensrechts, der Landkreisordnung oder des Finanzausgleichsgesetzes abzustellen. So ist in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung allgemein anerkannt, dass Grundrechtsschutz weitgehend auch durch die Gestaltung von Verfahren zu bewirken ist und dass die Grundrechte demgemäß nicht nur das gesamte materielle, sondern auch das Verfahrensrecht beeinflussen, soweit dieses für einen effektiven Grundrechtsschutz von Bedeutung ist (BVerfG, B.v. 20.12.1979 - 1 BvR 385/77 - BVerfGE 53, 30/65; B.v. 8.2.1983 - 1 BvL 20/81 - BVerfGE 63, 131/143; U.v. 15.12.1983 - 1 BvR 209/83 - BVerfGE 65, 1/44; U.v. 22.2.1994 - 1 BvL 30/88 - BVerfGE 90, 60/95 ff.). In Bezug auf die Gewährleistung eines wirkungsvollen Schutzes des kommunalen Selbstverwaltungsrechts hat der Bayerische Verfassungsgerichtshof eine Rationalisierung des staatlichen Entscheidungsprozesses in Form eines der eigentlichen Entscheidung vorausgehenden transparenten Verfahrens als geboten erachtet, um zum einen eine über die reine Evidenzprüfung hinausgehende Kontrolle der Ergebnisse des kommunalen Finanzaus-

gleichs zu ermöglichen und zum anderen durch ein solches Verfahren eine erhöhte Gewähr für die Verfassungsmäßigkeit der gesetzgeberischen Entscheidung zu bieten (BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 - Vf.15-VII-05 - VerfGH n.F. 60, 184/219 f.). Demnach greift der bei den Grundrechten seit längerem bei Fallgestaltungen, in denen aus in der Sache liegenden Gründen ein nachträglicher verfassungsgerichtlicher Schutz nicht hinreichend gewährt werden kann, anerkannte prozedurale Schutz auch bei dem grundrechtsähnlichen Selbstverwaltungsrecht bzw. der in der Verfassung verankerten Selbstverwaltungsgarantie der Gemeinden und Gemeindeverbände in der Ausprägung als kommunale Finanzhoheit und -garantie. Somit ist bei gesetzlichen Regelungen, die den Kernbereich gemeindlicher Selbstverwaltung erheblich tangieren, im Einzelfall neben der Anhörung der Betroffenen ebenfalls eine verlässliche und substantiierte Tatsachenermittlung und Begründung des Normgebers zu fordern (BayVerfGH, E.v. 28.11.2007 - Vf.15-VII-05 - a.a.O.).

Zwar betrifft diese Rechtsprechung die Ebene der materiellen Gesetzgebung und bezieht sich ausdrücklich auf eine „Rationalisierung des staatlichen Entscheidungsprozesses“. Diese Rechtsgedanken sind aber - jedenfalls dem Grunde nach - auch auf das Normsetzungsverfahren im Hinblick auf den Erlass der Haushaltssatzung des umlageberechtigten Landkreises heranzuziehen. Das muss insbesondere dann gelten, wenn sich die Folgen des Normerlasses - hier also der Haushaltssatzung - in geschützten Grundrechtspositionen der Normadressaten - hier also den umlagepflichtigen Gemeinden - auswirken können. Diese verfassungsrechtlich gestützten, grundsätzlichen Erwägungen erhellen zugleich, dass der von der Beklagtenseite in der mündlichen Verhandlung sinngemäß vorgetragene Einwand, die entsprechenden Ausführungen in der Entscheidung des Thüringer Oberverwaltungsgerichts (U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris) ließen sich wegen landesspezifischer Besonderheiten nicht auf die Verhältnisse im Freistaat Bayern übertragen, wegen des universellen Charakters der Grundrechte bzw. der grundrechtsähnlichen Rechte schon dem Grunde nach nicht durchgreifen kann.

Daraus folgt, dass der Landkreis in seiner Eigenschaft als Normgeber zum einen - wie oben dargelegt - bereits bei der Haushaltsaufstellung, d.h. vor Erlass der Haushaltssatzung verpflichtet ist, einerseits den Finanzbedarf der umlagepflichtigen Gemeinden konkret zu ermitteln und andererseits seine darauf basierende Entscheidung offenzulegen hat. Zum anderen muss der Landkreis in dem gebotenen, im Rahmen des zum Satzungserlass führenden Verfahrens durchzuführenden Abwägungsprozess erkennen lassen, dass er die nach seinen Möglichkeiten erkennbare Verletzung der finanziellen Mindestausstattung der Gemeinden abwägend berücksichtigt hat. Dieser Ermittlungspflicht wird der Landkreis nur dann gerecht, wenn er den kreisangehörigen Gemeinden zielgerichtet und zeitlich ausreichend Gelegenheit gibt, ihre Bedarfssituation in einer für die anzustellende landkreisweite Abwägung geeigneten Weise darzustellen (so ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 54 f.). Auf dieser

Basis hat der Landkreis vor der Festlegung seines eigenen 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 (ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 57). Aus der Tatsache, dass es sich hierbei um einen Abwägungsprozess des Kreistags als dem hierfür zuständigen Organ des Landkreises handelt, folgt zugleich, dass im Falle einer unterbliebenen oder mit Abwägungsfehlern behafteten Entscheidung des Kreistags eine Anwendung von Art. 45 BayVwVfG - anders als der Beklagte meint - schon dem Grunde nach ausscheidet.

Wie das Verfahren im Einzelnen auszugestalten ist (zu den verschiedenen Ansätzen vgl. Thür. Ministerium für Inneres und Kommunales, Schreiben vom 9.8.2017, ZKF 2017, 208 ff.; zum Benehmenherstellungsverfahren gem. § 55 KrO NRW vgl.: Thormann, ZKF 2017, 93/94; Holler, ZKF 2017, 44 f.; siehe auch Dombert, KommJur 2017, 165 ff./167; Kalscheuer/Harding, NVwZ 2017, 1506/1507), bedarf hier keiner abschließenden Klärung. Jedenfalls lässt sich aus den o.g. Vorgaben eine Verpflichtung der Landkreise zur umfassenden Datenermittlung, eine Pflicht zur doppelten Anhörung der umlagepflichtigen Gemeinden, d.h. vor und nach Erstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung und die Pflicht zur Bereitstellung der erforderlichen Daten an alle Kreistagsmitglieder ableiten (so: Dieter, ZKF 2017, 97 ff.; ders., ZKF 2016, 31 ff.). Ob damit zugleich - wie ebenfalls gefordert - zusätzliche Rechte und Pflichten der Rechtsaufsichtsbehörden im Rahmen der Prüfung der Haushaltssatzungen der Landkreise einhergehen müssen (so: Dieter, ZKF 2017, 97/99; ders., ZKF 2016, 31/32), bedarf hier ebenfalls keiner abschließenden Klärung.

Diesen Anforderungen genügt das vom Beklagten praktizierte Verfahren nicht. Nach dem unwidersprochen gebliebenen Sachvortrag der Beklagtenseite im Erörterungstermin vom 8. November 2016 (Niederschrift vom 8.11.2016, S. 2) wurden im November und Dezember 2013 von Seiten des Beklagten Gespräche mit den Kreistagsfraktionen geführt. Die Information der umlagepflichtigen Gemeinden über den zu diesem Zeitpunkt bereits vorliegenden Entwurf der Haushaltssatzung des Beklagten erfolgte demnach im Rahmen einer Bürgermeisterdienstbesprechung, die vor der Beschlussfassung des Kreisausschusses über den Haushaltsentwurf stattgefunden hatte. Im Übrigen hat der Beklagte darauf verwiesen, dass die Haushaltssituation der umlagepflichtigen Gemeinden der Kreisverwaltung aufgrund der Wahrnehmung der Aufgabe der Kommunalaufsicht bekannt sei; die Mitglieder des Kreistags würden „nicht ausdrücklich mit allen Zahlen versorgt (...) könnten allerdings davon ausgehen, dass der Haushaltsentwurf der Kreisverwaltung auf einem umfassenden Kenntnisstand über die Finanzsituation der umlagepflichtigen Gemeinden“ beruhe (Niederschrift vom 8.11.2016, S. 2). Ergänzend hat die Klägerseite im Erörterungstermin vom 8. November

2016 - ebenfalls unwidersprochen - vorgetragen (Niederschrift vom 8.11.2016, S. 2), dass die den Kreistagsmitgliedern bekannt gegebenen Umlagegrundlagen gemäß § 4 der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Staat, Gemeinden und Gemeindeverbänden (Bayerische Durchführungsverordnung zum Finanzausgleichsgesetz - FAGDV) die wirtschaftliche Situation aus dem Vorvorjahr beträfen und somit insbesondere nicht die aktuelle Situation der umlagepflichtigen Gemeinden widerspiegeln. Zudem sei den Kreistagsmitgliedern nicht die Haushaltssituation einer jeden umlagepflichtigen Gemeinde bekannt. Daraus folgt zur Überzeugung des Gerichts, dass vorliegend weder eine systematische Erfassung der Bedarfssituation aller umlagepflichtigen Gemeinden stattgefunden hat, noch dass für die umlagepflichtigen Gemeinden die Möglichkeit bestand, ihre aktuelle Haushaltssituation vor Erstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung des Beklagten darzustellen. Somit fehlt auch eine Abwägungsentscheidung des Beklagten auf der Basis von umfassenden und vergleichbaren bzw. vergleichbar aufbereiteten Finanzdaten der umlagepflichtigen Gemeinden. Zudem ist die Behandlung im Kreisausschuss bzw. Kreistag des Beklagten auf der Grundlage des Entwurfs der Haushaltssatzung und somit verspätet erfolgt (ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 66), weil dieser Entwurf ohne eine Abwägung der finanziellen Bedürfnisse des Beklagten und der umlagepflichtigen Gemeinden erstellt worden war.

Soweit der Beklagte hiergegen unter Hinweis auf Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts einwendet, es sei Aufgabe des Landesgesetzgebers, ein eigenständiges Anhörungsrecht der umlagepflichtigen Gemeinden beispielsweise im Finanzausgleichsgesetz vorzusehen (Schriftsatz v. 10.4.2017, S. 5), führt das zu keiner anderen Einschätzung. Der Beklagte verkennt, dass sich die von ihm angeführten Entscheidungen (BVerfG, B.v. 25.5.1976 - 2 BvL 1/75 - BVerfGE 42, 191/205 Rn. 33; BVerwG, B.v. 25.10.1979 - 2 N 1/78 - BVerwGE 59, 48/49 Rn. 10 f.) ausdrücklich und ausschließlich auf den Erlass von Rechtsverordnungen als gesetzesverlängernde Rechtsnormen beziehen. Nur insoweit und unter besonderer Berücksichtigung der Regelung in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG sind die Aussagen zu verstehen, es obliege der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, für den Erlass von Verordnungen ein Anhörungsverfahren anzuordnen (BVerfG, B.v. 25.5.1975, a.a.O.) bzw. der Gesetzgeber müsse das Verfahren zum Erlass von Verordnungen regeln (BVerwG, B.v. 25.10.1979, a.a.O.). Daraus wird deutlich, dass diese Gedanken nicht auf den Erlass von Satzungen, d.h. von Rechtsvorschriften, die - wie hier durch den beklagten Landkreis - als juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen des ihm durch Art. 28 Abs. 2 Satz 2 GG verliehenen Selbstverwaltungsrechts erlassen werden (Leibholz/Rinck, GG, Vor Art. 70 Rn. 236), übertragen lassen.

Darüber hinaus lässt sich aus dem Umstand, dass weder das Finanzausgleichsgesetz noch die Landkreisordnung Vorschriften zur Ausgestaltung der - wie oben dargelegt - verfassungs-

rechtlich begründeten Bedarfsermittlungspflicht der Landkreise enthalten, auch kein Verstoß gegen Art. 28 Abs. 2 GG bzw. Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BV ableiten, so dass - anders als der Beklagte meint (Schriftsatz vom 30.6.2017, S. 2) - für das erkennende Gericht auch keine Pflicht zur Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (Art. 100 Abs. 1 GG) oder an den Bayer. Verfassungsgerichtshof (Art. 92 BV) besteht. Denn die Vorschriften, insbesondere die des Finanzausgleichsgesetzes lassen sich verfassungsgemäß auslegen und anwenden (in diesem Sinne zum ThürFAG: ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 58 f.; so auch: Kalscheuer/Harding, NVwZ 2017, 1506/1508). Denn entgegen dem Vortrag des Beklagten findet die verfassungskonforme Auslegung gesetzlicher Regelungen - hier also des Finanzausgleichsgesetzes - ihre Grenze dort, wo sie zu dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (BVerwG, U.v. 2.3.2017 - 3 C 19/15 - NJW 2017, 2215/2220 f. = Juris Rn. 37; BVerfG, B.v. 19.9.2007 - 2 BvF 3/02 - BVerfGE 119, 247/274 Rn. 91/93; BVerfG, B.v. 19.1.1999 - 1 BvR 2161/94 - BVerfGE 99, 341/358, Rn. 57 ff.). Das ist hier indessen nicht der Fall. Anhaltspunkte dafür, dass die verfassungsrechtlich fundierte Bedarfsermittlungspflicht der Landkreise und das damit einhergehende Anhörungsrecht der Gemeinden im Rahmen der Kreisumlageerhebung bzw. im Vorfeld des Erlasses der Haushaltssatzung des Landkreises dem Willen des Gesetzgebers widersprechen könnten, sind weder vorgetragen noch ersichtlich.

Somit ist die Haushaltssatzung des Beklagten, ohne dass es auf die Frage einer Verletzung des Rechts auf eine aufgabenadäquate Finanzausstattung ankäme, nicht vereinbar mit Art. 28 Abs. 2 GG und Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BV. Mangels hinreichender Ermächtigungsgrundlage ist der streitgegenständliche Bescheid des Beklagten vom 26. März 2014 daher rechtswidrig und aufzuheben.

(b) Keiner abschließenden Klärung bedarf daher die Frage, ob die von der Klägerin vorgebrachten Rügen hinsichtlich einzelner Haushaltsansätze durchgreifen. Die Klägerin verkennt insoweit grundlegend, dass den umlagepflichtigen Gemeinden insoweit nur ein beschränkter Prüfungsanspruch zusteht (dazu unten Buchst. (aa)). Gemessen daran hat das Gericht in Bezug auf die von der Klägerin erhobenen Rügen gegen die Veranschlagung der Pensionsrückstellungen sowie der Deponierücklage ganz erhebliche Zweifel, ob die Einwendungen der Klägerin durchgreifen (dazu unten Buchst. (bb)). Aber auch im Übrigen drängt sich dem Gericht die Annahme fehlerhaft veranschlagter Haushaltsansätze nicht auf (dazu unten Buchst. (cc)).

(aa) Bei den gegen einzelne Haushaltsansätze des Beklagten gerichteten Einwänden der Klägerin ist grundsätzlich zu berücksichtigen, dass den Gemeinden kein Anspruch auf eine umfassende Überprüfung der Haushaltsplanung des Landkreises zusteht, weil eine solche rechtsaufsichtsähnliche Kontrolle mit der prinzipiellen Selbständigkeit und Gleichrangigkeit

der verschiedenen kommunalen Ebenen (Art. 10, 11 BV) nur schwer vereinbar wäre. Die Rechtmäßigkeit der einzelnen Haushaltsansätze ist somit keine Voraussetzung für die Erhebung der Kreisumlage (BayVGH, U.v. 21.3.2011 - 4 BV 10.108 - BayVBI 2011, 632/635 = VGH n.F. 64, 42/50 f. Rn. 57 f.; ThürOVG U.v. 18.12.2008 - 2 KO 994/06 - Juris Rn. 51).

Darüber hinaus bringt auch die in Art. 56 Abs. 2 LKrO verwendete Formulierung, wonach der Landkreis die zur Erfüllung seiner Aufgaben „erforderlichen“ Einnahmen zu beschaffen hat, nur den allgemeinen Grundsatz der Kostendeckung zum Ausdruck und begründet keine subjektive Rechtsposition dergestalt, dass sich der einzelne Steuer- bzw. Umlageschuldner auf eine rechtswidrige oder unwirtschaftliche Aufgabenerfüllung berufen und insoweit seinen finanziellen Beitrag „mangels Erforderlichkeit“ verweigern könnte. Bei gegenteiligem Verständnis bestünde die Gefahr, dass die Landkreise schon auf der abstrakten Ebene der Haushaltsplanung in zahlreiche Rechtsstreitigkeiten mit umlagepflichtigen Gemeinden über eine möglichst korrekte und kostensparende Umsetzung einzelner Vorhaben verwickelt werden könnten, wodurch sie in ihrer kommunalpolitischen Autonomie und Gestaltungskraft nachhaltig beeinträchtigt wären (BayVGH, U.v. 21.3.2011 - 4 BV 10.108 - BayVBI 2011, 632/635 = VGH n.F. 64, 42/51 Rn. 59).

Zudem kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich in den Haushaltsansätzen die politische und planerische Gestaltungsfreiheit des Selbstverwaltungsträgers ausdrückt. Damit korrespondieren die engen Grenzen, die nach der in der Rechtsprechung und Literatur herrschenden Meinung der gerichtlichen Nachprüfbarkeit des Bedarfs „im Sinne des Art. 18 Abs. 1 FAG“ gezogen sind (VG Regensburg, U.v. 17.7.2002 - RO 3 K 01.01028 - Juris Rn. 5; vgl. NdsOVG, U.v. 25.2.1986 - 2 A 98/92 - DÖV 1986, 1020 ff.; OVG RhPf, U.v. 25.9.1985 - 10 C 48/84 - DVBI 1986, 249).

Ferner ist zu beachten, dass das Finanzausgleichsgesetz - ebenso wenig wie das Kommunalabgabengesetz (KAG) - die betriebswirtschaftlichen Bezugsgrößen definiert. So ist beispielsweise im Hinblick auf die gemäß Art. 8 Abs. 2 Satz 1 KAG der Gebührenbemessung zugrunde zu legenden nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten anerkannt, dass das Kommunalabgabengesetz den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff nicht definiert, sondern als gegeben voraussetzt. Zu den Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne gehören nach Art. 8 Abs. 3 Satz 1 KAG insbesondere angemessene Abschreibungen und eine angemessene Verzinsung des Anlagekapitals. Es ist somit nach den in der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre entwickelten, an keiner Stelle verbindlich festgeschriebenen Regeln zu verfahren, die von den Gerichten nicht auf ihre „Richtigkeit“ zu überprüfen sind. Der Kommune steht ein Beurteilungsspielraum zu; entscheidend ist allein, ob ihre Auffassung betriebswirtschaftlich (noch) vertretbar ist (BayVGH, U.v. 17.8.2017 - 4 N 15.1685 - Rn. 29). Dieser Rechtsgedanke lässt sich auch auf die Bewertung der für die Bemessung der

Abschreibungen maßgeblichen Anschaffungs- und Herstellungskosten übertragen. So wird zum Beispiel aus dem Geschäftsbericht 2005 des Bayer. Kommunalen Prüfungsverbandes (BKPV) deutlich, dass zwar die Konzepte aller Bundesländer nach dem Eröffnungsbilanzstichtag im laufenden Betrieb für neu zugehende Vermögensgegenstände einheitlich die Bewertung nach den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten vorsähen. Es gebe aber für die erstmalige Bewertung der Vermögensgegenstände im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz unterschiedliche Ansätze (BKPV, Geschäftsbericht 2005, S. 21). Daraus lässt sich ableiten, dass es keine verbindlichen, für alle Situationen feststehenden (Bewertungs-)Grundsätze gibt und dass keine umfassende gerichtliche Prüfung der Haushaltsansätze in Betracht kommt.

Schließlich hat der Bayerische Verwaltungsgerichtshof für den Bereich des Beitragsrechts die Frage, ob der Umstand, dass getätigte Investitionen über den Ansatz kalkulatorischer Kosten - mit der Folge eines doppelten Refinanzierungseffekts - erneut refinanziert wurden, einen Rechtsverstoß darstellt, ausdrücklich offengelassen (BayVGH, U.v. 17.8.2017 - 4 N 15.1685 - Rn. 30 f.).

(bb) Gemessen daran sprechen bereits ganz erhebliche Gründe dagegen, dass die von der Klägerin erhobenen Einwände gegen die Veranschlagung der Pensionsrückstellungen sowie der Deponierücklage im Haushalt des Beklagten durchgreifen.

So hat der Beklagte in Bezug auf die Pensionsrückstellungen im Verfahren plausibel und substantiiert vorgetragen (Klageerwiderung vom 28.9.2015), dass die Pensionsrückstellungen zwar in der Haushaltsrechnung, nicht jedoch im Haushaltsplan enthalten und somit auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Kreisumlage eingeflossen seien. Zudem räumt selbst die Klägerin ein (Schriftsatz vom 12.2.2016, S. 9 f.), dass die Pensionsrückstellungen gemäß § 10 Abs. 1 der Kommunalhaushaltsverordnung - Doppik (KommHV-Doppik) im Haushaltsplan einzuplanen und zu veranschlagen seien. Schließlich deckt sich die Vorgehensweise des Beklagten auch mit Nr. 6.6.2 der Bekanntmachung des Bayer. Staatsministeriums des Innern vom 29. September 2008 zur Erfassung und Bewertung kommunalen Vermögens (Bewertungsrichtlinie - BewertR). Demnach sind für Pensionsverpflichtungen trotz Mitgliedschaft im Versorgungsverband Rückstellungen zu bilden (§ 74 Abs. 1 Nr. 1 KommHV-Doppik), weil die Versorgungsberechtigten keinen eigenen Anspruch gegen den Versorgungsverband haben, sondern der Dienstherr des Beamten zur Pensionsleistung verpflichtet bleibt. Demnach hat der Dienstherr - unabhängig von der ausgabe- und aufwandswirksamen Zahlung der Versorgungsverbandsumlage - Pensionsrückstellungen nach den üblichen versicherungsmathematischen Regeln (Teilwertansatz) zu bilden. Verzichtet die Kommune aus wichtigen Gründen auf die Bildung von Pensionsrückstellungen in voller Höhe, so ist der vollständige Betrag gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik zu erläutern und unter der

Bilanz zu vermerken. Diese Vorgabe deckt sich auch mit der Einschätzung des BKPV (vgl. die im Geschäftsbericht 2005, S. 26 f. erfolgte umfassende Darlegung der unterschiedlichen Bewertungsansätze) und Teilen der Literatur (Duschl in Schreml/Bauer/Westner, Kommunales Wirtschafts- und Haushaltsrecht in Bayern, Nr. 5.1.). Soweit gegen die Bildung von Pensionsrückstellungen in der Literatur Einwände vorgetragen werden (vgl. nur: Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, 401 ff. m.w.N.), führt das angesichts der o.g. Bewertungsspielräume der Selbstverwaltungsträger zu keiner anderen Einschätzung.

Gleiches gilt für die Einwände der Klägerin gegen die Bildung einer Deponierücklage durch den Beklagten. Abgesehen von dem unwidersprochen gebliebenen Sachvortrag des Beklagten, dass die für die Deponierekultivierung notwendigen Rückstellungen bereits jetzt nach dem Kommunalabgabengesetz erwirtschaftet würden, so dass der getrennte Ausweis durch Abgrenzung vom Basiskapital lediglich deklaratorischen Charakter habe (Schriftsatz vom 7.7.2016, S. 11), deckt sich die Vorgehensweise des Beklagten mit der Bewertungsrichtlinie. Denn nach Nr. 6.6.5 BewertR sind für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien als Rückstellung die zu erwartenden Gesamtkosten bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen (§ 74 Abs. 1 Nr. 3 KommHV-Doppik). Die Bewertung der Rückstellung soll sich am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr orientieren und anhand der bisherigen Verfüllmenge erfolgen. Auch diese Vorgabe deckt sich mit der Einschätzung des BKPV (vgl. Geschäftsbericht 2007, S. 64 f.). Anhaltspunkte dafür, dass die vom Beklagten zugrunde gelegten Ansätze fehlerhaft sein könnten, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

(cc) Auch im Hinblick auf die sonst von der Klägerin erhobenen Rügen kann offenbleiben, ob die Klägerin hiermit durchdringt. Das gilt nicht zuletzt auch für ihren Einwand einer fehlerhaften Doppelfinanzierung des Anlagevermögens durch den Beklagten.

Die Klägerin wendet insbesondere ein, dass Abschreibungen für Baumaßnahmen in erheblichem Umfang in den ungedeckten Bedarf des Beklagten, d.h. auch in das Umlagesoll bis zum Umlagesatz der Kreisumlage einfließen, obwohl diese Vermögensgegenstände über das vorherige System der Kameralistik und die frühere Kreisumlage einschließlich der abgeschlossenen Tilgung der Fremdfinanzierung bereits vollständig finanziert seien (vgl. S. 7 f. der Klagebegründung vom 29.12.2014).

Zutreffend weist der Beklagte in diesem Zusammenhang zunächst darauf hin (Klageerweiterung vom 28.9.2015, S. 10 f.), dass auch für die Haushalte der Landkreise das Gesamtdeckungs- bzw. Non-Affektationsprinzip gilt, wonach grundsätzlich alle Einnahmen als Deckung für alle Ausgaben dienen, so dass keine haushaltsrechtliche Zuordnung einzelner Einnahmen zu bestimmten Finanzierungszwecken besteht (§ 16 Abs. 1 KommHV-Kameralistik;

§ 18 KommHV-Doppik; vgl. Art. 8 Abs. 1 Satz 1 BayHO; BayVGH, U.v. 21.3.2011 - 4 BV 10.108 - BayVBI 2011, 632/634 = VGH n.F. 64, 42/47 f. Rn. 51). Zudem führt der Beklagte zutreffend aus, dass wesentliches Charakteristikum des kaufmännischen Rechnungswesens die Refinanzierung von Investitionen sei und dass der Systemwechsel von der Kameralistik zur Doppik einen Systembruch bedeute, der durch die gesetzliche Regelung von Sonderposten hätte vermieden werden können. Eine solche Regelung sei aber nicht erfolgt, obwohl dieses Umstellungsproblem dem bayerischen Gesetzgeber bekannt gewesen sei.

Ohne dass es hierauf für die Entscheidung ankäme, weist das Gericht darauf hin, dass die Veranschlagung von Abschreibungen durch den Beklagten den einschlägigen rechtlichen Vorgaben entspricht (vgl. § 79 KommHV-Doppik). Die Bildung von Sonderposten ist demnach auf die in § 73 KommHV-Doppik genannten Fallkonstellationen beschränkt. Zudem wird auch in der Literatur die kreisumlagererelevante Veranschlagung von Abschreibungen als „nicht unvernünftig“ eingestuft, weil hierdurch die Mittelzuflüsse beim Landkreis generiert werden, die dem Bedarf des Landkreises für die Kredittilgung und die Neuinvestitionen entsprechen (Thormann, NWVBI 2011, 168/170). Allgemein anerkannt ist ferner, dass es sich zum einen bei der von der Klägerin aufgeführten Fallkonstellation um ein Übergangsproblem handelt, welches mit Ablauf der Abschreibungsdauer endet (Dedy/Roßbach, DStGB Dok. Nr. 78, 2008, S. 12 f.; Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, 401/404 f.; Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 7, 11) und dass zum anderen bei der Annahme einer anderen Fallkonstellation - die Finanzierungsdauer überschreitet die Abschreibungsdauer - der Ausgleich im doppischen System erleichtert wird (Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 11). Festzuhalten ist schließlich auch, dass der Gesetzgeber das o.g. Umstellungsproblem nicht geregelt hat, und 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 (so: Dedy/Roßbach, DStGB Dok. Nr. 78, 2008, S. 13; Kalscheuer/Koops, KommJur 2016, 401/406) beschränkt hat. Angesichts der hiergegen erhobenen Einwände (vgl. Deutscher Landkreistag, Die Landkreise im doppischen Haushaltsrecht, 2007, S. 20), drängt sich dem Gericht ein Ergänzungs- bzw. Anpassungsbedarf der Regelungen dergestalt, dass zwingend die Möglichkeit zur Bildung von Sonderposten geschaffen werden müsste, nicht auf, wobei diese Frage - wie oben dargelegt - keiner abschließenden Klärung bedarf.

Jedenfalls wird es einerseits dem Landkreis in dem Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung unbenommen sein, im Rahmen seiner oben dargelegten umfassenden Anhörungs-, Bedarfsermittlungs- und Darlegungspflicht das Verhältnis von Finanzierungs- und Restnutzungsdauer der fremdfinanzierten Gegenstände des Anlagevermögens aufzuzeigen. Andererseits wird dabei möglicherweise auch zu prüfen sein, ob entsprechende Angaben nicht

auch den umlagepflichtigen Gemeinden, bei denen sich die Veranschlagung von Abschreibungen im obengenannten Rahmen ebenfalls bedarfserhöhend auswirken können, abzuverlangen sein werden, so dass diese Informationen in die Abwägung über Umlagesoll und Umlagesatz Eingang finden können.

(c) Keiner abschließenden Klärung bedarf schließlich auch die Frage, ob vorliegend wegen der behaupteten eingeschränkten Finanzausstattung der Kernbereich der verfassungsrechtlich gewährleisteten Selbstverwaltungsgarantie der Klägerin verletzt war.

Die Klägerin trägt insoweit vor, die von ihr vorlegte Übersicht für die vorgängigen zehn Haushaltsjahre (2005 - 2014) zeige, dass „in keinem dieser Jahre die ‚freie Spanne‘ größer als der geforderte 5%-Anteil“ gewesen sei (Schriftsatz vom 7.4.2017, S. 5) und dass ihr „im investiven Selbstverwaltungsbereich eines ganzen Haushaltsjahres als ‚freie Spanne‘ (...) ein Non-Betrag von 4.313 Euro“ verbleibe (Schriftsatz vom 7.4.2017, S. 7).

In diesem Zusammenhang ist zwar zu berücksichtigen, dass den Gemeinden mindestens so große Finanzmittel zustehen müssen, dass sie ihre pflichtigen (Fremd- wie 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 - BVerwGE 145, 378/383 f. Rn. 19). Demnach ist der Kernbereich der verfassungsrechtlichen Selbstverwaltungsgarantie jedoch (erst) dann verletzt, wenn die Gemeinde strukturell und auf Dauer außerstande ist, ihr Recht auf eine eigenverantwortliche Erfüllung auch freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben wahrzunehmen (BVerwG, U.v. 31.1.2013 - 8 C 1/12 - BVerwGE 145, 378/392 Rn. 41).

Welche Maßstäbe hierbei anzulegen sind, ist in Rechtsprechung und Literatur jedoch nicht geklärt. So zeichnet sich zwar ab, dass bei der Beantwortung der Frage, ob eine Gemeinde durch die Erhebung der Kreisumlage allein oder im Zusammenwirken mit anderen Umlagen auf Dauer strukturell unterfinanziert ist, möglicherweise auf einen Zehnjahreszeitraum abzustellen sein wird, d.h. auf die vergangenen sechs Jahre, das aktuelle Haushaltsjahr sowie die drei folgenden Finanzplanungsjahre (OVG RhPf, U.v. 21.2.2014 - 10 A 10515/13 - DVBl 2014, 589/593 Rn. 52 f.; so auch: Thür. Ministerium für Inneres und Kommunales, Schreiben vom 9.8.2017, ZKF 2017, 208/210; befürwortend: Thormann, ZKF 2017, 93/94; die Frage offenlassend: ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 74 ff.).

Im Übrigen ist jedoch bereits grundlegend unklar, ob die sog. „freie Spitze“ überhaupt ein geeignetes Bewertungskriterium für die Bestimmung der finanziellen Mindestausstattung einer Kommune ist (kritisch: BVerfG, B.v.9.3.2007 - 2 BvR 2215/01 - Juris Rn. 26; LVerfG

SH, U.v. 27.1.2017 - LVerfG 5/15 - Juris Rn. 98; zu den unterschiedlichen Methoden zur Ermittlung des kommunalen Mindestbedarfs vgl. auch: Entwurf der Landesregierung vom 4.7.2007 zu einem Thüringer Finanzausgleichsgesetz, Drs. 4/3160, S. 30 ff.). 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 v.H. diskutiert. Nicht geklärt ist weiterhin die Berechnungsmethode, wobei nicht unberücksichtigt bleiben darf, dass freiwillige Aufgaben auch über privatrechtlich verfasste Tochterunternehmen der Kommunen wahrgenommen werden können, so dass wohl nicht allein auf den Kernhaushalt der Kommune abgestellt werden darf. Offen ist schließlich auch die Frage, welche Rolle der Wechsel von der Kameralistik auf die Doppik auf die Bewertung der Ressourcenverschiebung spielt (vgl. zum Ganzen: Thormann, ZKF 2017, 91/93 m.w.N.).

Gemessen daran ist aber bereits zweifelhaft, ob die Klägerin in diesem Zusammenhang ihrer erhöhten Darlegungspflicht (so: Wohltmann, BayVBl 2012, 33/37 f.; Dombert, KommJur 2017, 165/168) nachgekommen ist. Im Übrigen belegen auch die im Klageverfahren vorgebrachten unterschiedlichen Standpunkte der Beteiligten (vgl. nur die Schriftsätze des Beklagten vom 10.4.2017 (S. 3 f.) einerseits und der Klägerin vom 24.5.2017 (S. 5 f.) andererseits) eindrucksvoll, dass es - sollte man überhaupt auf die sog. „freie Spitze“ abstellen können - keinen „Königsweg“ zur Ermittlung dieser Kennzahl gibt. Schließlich deckt sich auch der von der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 7. April 2017 gewählte Zeitrahmen (2005 - 2014) zum Nachweis ihrer angeblichen dauerhaften strukturellen Unterfinanzierung wohl nicht mit dem bisher in der obergerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Zeitrahmen.

Auch insoweit wird es Aufgabe des Landkreises sein, im Rahmen seiner o.g. umfassenden Anhörungs-, Bedarfsermittlungs- und Darlegungspflicht die maßgeblichen Daten zu ermitteln, vergleichbar darzustellen und in dem gebotenen Abwägungsprozess eine Entscheidung über das Umlagesoll und den Umlagesatz zu treffen. Dabei sprechen gewichtige Anhaltspunkte für die Annahme, dass die Wertungen und Prognosen im Hinblick auf die Frage einer angemessenen Finanzausstattung der Gemeinden der Einschätzungsprärogative des jeweiligen Normgebers unterliegen und somit der gerichtlichen Prüfung grundsätzlich entzogen sind (ThürVerfGH, U.v. 21.6.2005 - 28/03 - NVwZ-RR 2005, 665/671 f. = Juris Rn. 155 f., 159, 166; ThürOVG, U.v. 7.10.2016 - 3 KO 94/12 - Juris Rn. 69).

3. 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 ZPO.

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

Rechtsmittelbelehrung:

Nach § 124 und § 124 a Abs. 1 VwGO kann die Berufung innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils beim Bayerischen Verwaltungsgericht Bayreuth,

Hausanschrift: Friedrichstraße 16, 95444 Bayreuth oder
Postfachanschrift: Postfach 110321, 95422 Bayreuth,

eingelegt werden. Die Berufung muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Sie ist spätestens innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist, sofern sie nicht zugleich mit der Einlegung der Berufung erfolgt, beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof,

Hausanschrift in München: Ludwigstraße 23, 80539 München, oder
Postfachanschrift in München: Postfach 340148, 80098 München,
Hausanschrift in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach,

einzureichen. Die Berufungsbegründung muss einen bestimmten Antrag enthalten sowie die im Einzelnen anzuführenden Gründe der Anfechtung (Berufungsgründe).

Über die Berufung entscheidet der Bayerische Verwaltungsgerichtshof.

Vor dem Bayerischen Verwaltungsgerichtshof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für die Einlegung der Berufung beim Verwaltungsgericht erster Instanz. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt die in § 67 Abs. 4 Sätze 4 und 7 VwGO sowie in den § 3 und § 5 des Einführungsgesetzes zum Rechtsdienstleistungsgesetz bezeichneten Personen und Organisationen.

gez. *****

gez. *****

gez. *****

Beschluss:

Der Streitwert wird auf 14.231.537,76 Euro festgesetzt
(§ 52 Abs. 3 GKG).

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Beschluss steht den Beteiligten die Beschwerde an den Bayerischen Verwaltungsgerichtshof zu, wenn der Wert des Beschwerdegegenstandes 200,00 Euro übersteigt oder die Beschwerde zugelassen wurde.

Die Beschwerde ist innerhalb von sechs Monaten, nachdem die Entscheidung in der Hauptsache Rechtskraft erlangt oder das Verfahren sich anderweitig erledigt hat, beim Bayerischen Verwaltungsgericht Bayreuth,

Hausanschrift: Friedrichstraße 16, 95444 Bayreuth oder
Postfachanschrift: Postfach 110321, 95422 Bayreuth,

schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle einzulegen. Ist der Streitwert später als einen Monat vor Ablauf dieser Frist festgesetzt worden, kann die Beschwerde auch noch innerhalb eines Monats nach Zustellung oder formloser Mitteilung des Festsetzungsbeschlusses eingelegt werden. Die Frist ist auch gewahrt, wenn die Beschwerde innerhalb der Frist beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof,

Hausanschrift in München: Ludwigstraße 23, 80539 München oder
Postfachanschrift in München: Postfach 340148, 80098 München,
Hausanschrift in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach,

eingeht.

Der Beschwerdeschrift sollen 4 Abschriften beigelegt werden.

gez. *****
*
=

gez. *****

gez. *****