

Zur Steuerungsfunktion von Rückstellungen – zugleich eine Replik auf „Zur Sinnhaftigkeit der Bildung von Urlaubsrückstellungen“ von Ralf Klomfaß (Ausgabe 8/2018, S. 187-188)

Prof. Dr. Martin Richter*

Klomfaß hält die Rückstellung für nicht in Anspruch genommene Urlaubsansprüche im rheinland-pfälzischen kommunalen Jahresabschluss für unzulässig. Seine Argumentation sowie das Ergebnis sind im hohen Maße fragwürdig. Sie sind m.E. weder mit dem Bilanzrecht noch mit der Steuerungsfunktion von Rückstellungen vereinbar.

A. Zur Ausgangslage

Mit Formulierungen wie „größeren Verwaltungsaufwand auslösenden Tätigkeiten“, „unnützlich verlorene Arbeitszeit“ „nie in Anspruch genommen“ sowie „bloß informatorischem Wert“ wird dramatisiert. Solche Formulierungen sind ein beliebtes Mittel, um die Bedeutung der eigenen Ausführungen zu erhöhen. Fraglich ist, ob sie begründet sind.

Zwischen dem Aufwand für die Mengenermittlung und dem Aufwand für die Bewertung zum Bilanzstichtag muss strikt getrennt werden. Der Aufwand für die Mengenermittlung fällt unabhängig von der Bilanzierung an. Er ist in jedem Fall notwendig; denn es dürfte unstrittig sein, dass die Vorgesetzten und der bearbeitende Personalbereich – jederzeit, zumindest aber zeitnah – die noch bestehenden Urlaubsansprüche kennen müssen, insbesondere um Urlaubsanträge genehmigen und/oder um rechtzeitig personalwirtschaftliche Maßnahmen ergreifen zu können, wenn der nicht genommene Urlaub die Toleranzgrenzen überschreitet.

Der Aufwand für die Bewertung beschränkt sich auf die Multiplikation der noch nicht genommenen Urlaubstage mit dem individuell ermittelten Gehaltsanteil des jeweiligen Mitarbeiters und die Addition dieser Werte über alle Mitarbeiter. Vereinfachend – und für die Rückstellungsbewertung hinreichend genau – wäre auch die Bewertung mit dem Durchschnittssatz der jeweiligen Gehaltsstufe.¹ Dieser Bewertungsaufwand dürfte „sehr überschaubar“ sein, wie die Praxis in vielen Kommunen belegt. Hierfür genügt z. B. eine Excel-Tabelle.

Wenn der Aufwand für die Mengenermittlung und/oder Bewertung im Einzelfall als (zu) hoch empfunden wird, sollte man besser die Prozesse überprüfen. Als Argument gegen die Pflicht zur Rückstellungsbildung ist es ungeeignet.

B. Zur bilanzrechtlichen Behandlung von Urlaubsansprüchen

Rückstellungen sind – wie Verbindlichkeiten – wirtschaftliche Vermögensbelastungen. Im Unterschied zu Verbindlichkeiten handelt es sich jedoch um ungewisse Verbindlichkeiten, d. h. der Grund und/oder die Höhe der Vermögensbelastung ist unsicher (sie muss deshalb geschätzt werden). Als Vermögensbelastungen sind Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwingend in der Bilanz auszuweisen; sie sind weiterhin **vollständig** zu erfassen. Denn nur dann wird die tatsächliche wirtschaftliche Lage bzw. Vermögenslage zutref-

hend dargestellt. Diese Grundsätze finden sich in gleicher Weise im HGB (§ 264 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) wie im kommunalen (doppischen) Haushaltsrecht (z. B. § 108 Abs. 1 Satz 2 und 3 GemO RP).

Folgerichtig sind laut HGB Rückstellungen „für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).² Im Bilanzgliederungsschema wird weiterhin festgelegt, dass die Rückstellungen in „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“, „Steuerrückstellungen“ und „sonstige Rückstellungen“ zu unterteilen sind (§ 266 Abs. 3 HGB).

§ 36 Abs. 1 GemHVO RP folgt diesem Vorbild, weicht aber im Wortlaut und in der Systematik ab, nicht jedoch im Ergebnis.³ Nach § 36 Abs. 1 GemHVO RP sind Rückstellungen zu bilden „für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen“, die dann in Nr. 1-9 spezifiziert werden. Dieser Katalog ist allerdings nicht abschließend.

Einige wenige Sachverhalte mögen die Heterogenität (rückstellungspflichtiger) wirtschaftlicher Vermögensbelastungen beispielhaft verdeutlichen; die Beispiele sind keineswegs abschließend:⁴

- latente Steuern; diese Rückstellung wird im Bilanzgliederungsschema des § 47 Abs. 5 Ziff. 3.3 GemHVO RP aufgeführt, fehlt aber in dem Rückstellungskatalog des § 36 GemHVO RP;
- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen;⁵
- drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren;⁶
- Sanierung von Altlasten und sonstige Umweltschutzmaßnahmen;⁷
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften;⁸
- negative Marktwerte von Finanzderivaten;
- Schadensersatzverpflichtungen aus culpa in contrahendo, Vergabeverstößen, Verletzung von Verkehrssicherungspflichten usw.;
- Verlustausgleich bei einer Beteiligung (z. B. um die Folgen einer Insolvenzverschleppung auszuschließen und der Beteiligungswert bereits auf den Erinnerungswert von 1 € abgeschrieben ist);
- mittelbare Pensionsverpflichtungen;⁹

2 Die weiteren in § 249 HGB genannten Pflicht-Rückstellungen können im Folgenden vernachlässigt werden.

3 Klomfaß (Zur Sinnhaftigkeit der Bildung von Urlaubsrückstellungen, der gemeindehaushalt 2018, 187) äußert sich missverständlich. Einerseits soll die kommunale Doppik in Rheinland-Pfalz bewusst vom HGB abweichen (im Sinne enger gefasster Rückstellungsgründe). Und andererseits soll sie „bewusst wesentlich weitergehende Rückstellungen zu(lassen) als z. B. handelsrechtliche Buchführungsvorgaben dies vorsehen.“ Nach HGB gehören die Urlaubsrückstellungen zweifelsfrei zu den Pflichtrückstellungen; vgl. z. B. Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., München, 2018, § 249 Rn. 100 (S. 327).

4 Sie gehen über die in § 36 Abs. 1 Nr. 1-9 GemHVO RP genannten Rückstellungsgründe hinaus. Die Beispiele sind nicht überschneidungsfrei; z.T. sind sie in anderen GemHVOs ausdrücklich aufgeführt.

5 Vgl. z. B. § 48 Abs. 1 Ziff. 7 KomHKV Brb.

6 Vgl. z. B. § 48 Abs. 1 Ziff. 8 KomHKV Brb.

7 Vgl. z. B. § 35 Abs. 1 Ziff. 4 KomHVO SA, § 41 Abs. 1 Ziff. 3 SächsKommHVO.

8 Vgl. z. B. § 36 Abs. 5 GemHVO NRW.

9 Die GemHVOs sehen hier in der Regel ein Bilanzierungsverbot vor (z.T. in Verbindung mit einer Anhangangabe, vgl. z. B. § 58 Abs. 2 Nr. 9 KomHKV Brb). Dieses stützt sich offensichtlich auf das steuerliche Bilanzierungsverbot sowie auf das Wahlrecht in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB. In der Regel liegt dem kommunalen Bilanzrecht in den Bundesländern kein dynamischer Verweis auf das HGB zugrunde. Es ist deshalb sehr fraglich, ob Art. 28 EGHGB für das kommunale Bilanzrecht überhaupt Anwendung finden darf. In jedem Fall widerspricht das Bilanzierungsverbot dem in den Gemeindeordnungen festgelegten Vollständigkeitsgrundsatz für Rückstellungen.

* Der Verfasser ist Professor an der Universität Potsdam, Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung.

1 Vgl. auch Rheinland-Pfalz, Statistisches Landesamt: FAQ 30.001.18.

Zur Steuerungsfunktion von Rückstellungen

- Überstunden und Arbeitszeitguthaben;
- Verpflichtungen aus Umlagen;¹⁰
- Verpflichtungen aus der Erstattung von Unterhaltsvorschüssen;¹¹
- Pachterneuerungsverpflichtungen;¹²
- Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen;¹³
- Rückzahlungsrisiko bei erhaltenen Subventionen;
- Fremdwährungsrisiken;¹⁴
- Aufwand für den Abbruch von entwidmeten Brücken (Aufwand höher als Restbuchwert = in der Regel Erinnerungswert von 1 €);
- vor dem Bilanzstichtag bezogene Dienstleistungen, deren genaue Höhe noch nicht feststeht („Rückstellung für ausstehende Rechnungen“).

Angesichts dieser Vielfalt wäre ein Gesetz- bzw. Verordnungsgesetzgeber mit dem Versuch, die Rückstellungsgründe abschließend aufzuzählen, völlig überfordert. Der Katalog von explizit genannten Rückstellungsgründen wird deshalb immer durch einen Auffangtatbestand ergänzt.¹⁵ In der Formulierung der Nr. 10 in § 36 Abs. 1 GemHVO RP sind es die „sonstige(n) Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich begründet wurden“.

Zu den „sonstigen Verpflichtungen“ gemäß Nr. 10 gehören auch die Urlaubsrückstellungen, weil diese zweifelsfrei alle Merkmale von (Pflicht-)Rückstellungen erfüllen:¹⁶ Bei den zum Bilanzstichtag nicht genommenen Urlaubstagen handelt es sich um eine wirtschaftliche Vermögensbelastung. Sie beinhaltet zukünftig anfallende Personalaufwendungen, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, weil die Mitarbeiter im abgelaufenen Haushaltsjahr vorgeleistet haben. Sie ist damit zum bzw. vor dem Bilanzstichtag verursacht worden und sie ist (in der Höhe) ungewiss, aber wahrscheinlich. Schließlich liegt mit § 108 Abs. 1 GemO RP auch eindeutig ein Rechtsgrund vor.

Der Hinweis von *Klomfaß* auf die Verwaltungsvorschriften zu § 36 GemHVO RP geht fehl. Zugegeben, die Verwaltungsvorschrift ist missverständlich formuliert, indem sie (einengend?) nur auf „gesetzliche Vorschriften zur Bildung von Rückstellungen“ abstellt. Eine solche Einengung, selbst wenn sie als solche beabsichtigt gewesen wäre, findet sich aber weder in dem dieser Verwaltungsvorschrift übergeordneten § 36 GemHVO RP. Sie findet sich erst recht nicht in dem gegenüber dieser VO vorrangigen Gesetz. § 108 Abs. 1 GemO RP normiert eindeutig das Vollständigkeitsgebot für Rückstellungen. Diese gesetzliche Verpflichtung hätte selbst dann Vorrang, wenn § 36 GemHVO RP explizit ein Bilanzierungsverbot für Urlaubsrückstellungen vorsehen würde. Denn in den Durchführungsvorschriften zur Gemeindeordnung ist keine VO-Kompetenz vorgesehen, die § 108 Abs. 1 GemO RP einengen könnte.¹⁷ Das Vollständigkeitsgebot im Gesetz hat erst recht Vorrang vor einer Verwaltungsvorschrift.

Auch die weiteren Argumente, die *Klomfaß* gegen die Bilanzierung von Urlaubsrückstellungen anführt, gehen fehl:

- In welcher Form die wirtschaftliche Vermögensbelastung zum Bilanzstichtag getilgt wird, ob durch eine finanzielle Abgeltung/Auszahlung (Ausnahmefall) oder auf andere Weise (in der Regel Nachholung der Urlaubstage), ist für die Rückstellungsbildung völlig unerheblich.
- Aus der Aufzählung von 4 Vergütungsbestandteilen in § 36 GemHVO kann nicht im „Umkehrschluss“ gefolgert werden, dass damit weitere Vergütungsbestandteile von einer Rückstellungsbildung ausgeschlossen wären. Es wären sonst auch keine Rückstellungen zulässig z. B. für noch nicht gezahlte Überstunden und Arbeitszeitguthaben. Weiterhin würde der Auffangtatbestand in Nr. 10 („sonstige Verpflichtungen“) seines Regelungsgehalts entleert werden.
- Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Zusatz in § 36 Abs. 1 Nr. 10 GemHVO RP „Für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.“ lediglich klarstellende Funktion hat.¹⁸ Diese Norm richtet sich vor allem gegen ein Ausufern der sog. Aufwandsrückstellungen bzw. Innenverpflichtungen (als Ausfluss der sog. dynamischen Bilanztheorie). Sie bezieht sich nicht auf die Verbindlichkeitenrückstellungen. Sie darf insoweit nicht als Einschränkung des Vollständigkeitsprinzips (miss)verstanden werden.

C. Zur Steuerungsfunktion von Rückstellungen

Auffällig ist, dass die Steuerungsfunktion von Rückstellungen in der Argumentation von *Klomfaß* keinerlei Rolle zu spielen scheint. Sie wird in jedem Fall nicht explizit thematisiert.¹⁹ Er folgt damit dem engen – und fehlerhaften – Verständnis von Doppik, das sich vor allem am Wortlaut orientiert, anstatt zuerst nach dem Zweck der Vorschriften zu fragen. Jahresabschlüsse sind ebenso wenig ein Selbstzweck wie Rechnungswesen allgemein, d. h. die generierten Informationen müssen einen konkreten Steuerungsnutzen entfalten. Welchen (Steuerungs-)Nutzen haben nun Rückstellungen allgemein und speziell die Urlaubsrückstellungen?

Rückstellungen dienen der korrekten Ermittlung des Reinvermögens. Dessen absolute Höhe und seine Veränderungen, die in der Ergebnisrechnung als Erträge und Aufwendungen detailliert aufgliedert werden, sind wichtige Signale, ob die dauernde Leistungsfähigkeit bzw. stetige Aufgabenerfüllung einer Kommune gesichert bzw. gefährdet ist. Das Reinvermögen hat zugleich Auswirkungen auf die Handlungsspielräume einer Kommune.

Dieser Zweck wird allerdings nur dann erreicht, wenn die Komponenten, die das Reinvermögen definieren (Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten) vollständig erfasst werden. Das **Vollständigkeitsprinzip** ist deshalb in den Gemeindeordnungen zu Recht verankert worden. Ebenso wie die vollständige Erfassung von Verbindlichkeiten nicht in Frage gestellt wird, sollte dies auch für Rückstellungen eine Selbstverständlichkeit sein. Das Vollständigkeitsprinzip ist zugleich Auslegungshilfe für nachgeordnete Rechtsnormen in Verordnungen und Verwaltungsanweisungen.

Rückstellungen sind weiterhin ein Periodisierungsinstrument. Sie dienen der korrekten Periodenabgrenzung, d. h. die Rückstellungen müssen in der Periode gebildet werden, in der sie verursacht worden sind (und nicht erst dann, wenn sie – wie in der Kameralistik – zahlungswirksam werden). Die korrekte Periodenabgrenzung ist ein wichtiges Hilfsmittel, um die Wirtschaftlichkeit des kommunalen Handelns zu gewährleisten. Der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz hat in der öffentlichen Verwaltung traditionell eine ge-

10 Vgl. z. B. Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, 7. Aufl., S. 506.

11 Vgl. z. B. § 41 Abs. 1 Ziff. 2 GemHVO BW.

12 Vgl. z. B. Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, 7. Aufl., S. 3241.

13 Vgl. z. B. § 41 Abs. 1 Ziff. 4 GemHVO BW.

14 Vgl. z. B. Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, 7. Aufl., S. 890.

15 In gleicher Weise wird bei den Verbindlichkeiten vorgegangen. Um dem Vollständigkeitsgebot gerecht zu werden, wird neben den explizit aufgeführten Verbindlichkeitenarten immer die Kategorie „sonstige Verbindlichkeiten“ aufgeführt; vgl. z. B. § 47 Abs. 5 Ziff. 4.11 GemHVO RP.

16 Ebenso Rheinland-Pfalz, Statistisches Landesamt: FAQ 30.001.18 (https://www.statistik.rlp.de/fileadmin/dokumente/doppik/Doppik-FAQ/30.001.18_Urloabsrueckstellung.pdf); Zugriff am 3.1.2019). Zu den allgemeinen Grundsätzen für die Bilanzierung von Rückstellungen vgl. z. B. *Coenenberg/Haller/Schultz*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., Stuttgart 2016, S. 429 ff.; *Henrichs* in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München, 2013, § 249 Rn. 1 ff. (für das HGB) und z. B. Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, 7. Aufl., S. 995 ff. (für das kommunale Haushaltsrecht).

17 Vgl. § 132 GemO RP.

18 Vgl. z. B. *Schubert* in Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., München, 2018, § 249 Rn. 325.

19 Abgesehen von dem – m.E. abwegigen – Vorschlag, Personalsachbearbeitern eine finanzielle Prämie zu zahlen, wenn sie Urlaubstage als verfallen feststellen.

wichtige Rolle.²⁰ Das praktische Problem der Wirtschaftlichkeit ist jedoch die Messbarkeit. Eindeutige Maßstäbe sind oft nicht oder nur sehr aufwändig ableitbar. Man muss deshalb – gerade in der öffentlichen Verwaltung – oft (hilfsweise) zum Zeitvergleich bzw. zum Betriebsvergleich/Benchmarking greifen. Und für diese ist die korrekte Periodenabgrenzung unabdingbar.

Rückstellungen sind schließlich haushaltswirksam. Die Aussage von *Klomfaß*, dass Rückstellungen einen „bloß informativischen Wert“ hätten, ist schlichtweg falsch. Die Bildung von Rückstellungen führt zu einem Aufwand in der Ergebnisrechnung, sie belastet allerdings noch nicht die Finanzrechnung. Rückstellungen sind deshalb auch ein Instrument der finanziellen Vorsorge. Unter der Nebenbedingung ausgeglichener Haushalte führt die Bildung von Rückstellungen dazu, dass die finanziellen Mittel vorhanden sind, wenn die Rückstellungen in Anspruch genommen werden, d. h. Auszahlungen fällig werden.

Risikomanagement ist in der öffentlichen Verwaltung ein aktuelles Thema geworden, und zwar zu Recht. Die Logik ist überzeugend: Risikomanagement erweitert nämlich den Handlungsspielraum. Je früher Risiken erkannt werden, desto mehr Zeit steht zur Verfügung, mit den erkannten Risiken – proaktiv – umzugehen. Realisiert sich jedoch ein Risiko, welches vorher nicht erkannt worden ist, kann man regelmäßig nur noch reagieren, d. h. den Schaden begrenzen („Reparaturbetrieb“).²¹ Risikomanagement sollte deshalb ein selbstverständliches Führungsinstrument in jeder öffentlichen Verwaltung bzw. Behörde sein.

Für ein wirksames Risikomanagement ist ein adäquates Risikobewusstsein der Entscheidungsträger eine notwendige Voraussetzung. Es steht mit der Vollständigkeit der Rückstellungen in einer positiven Wechselwirkung. Denn das Vollständigkeitsprinzip zwingt dazu, umfassend alle kommunalen Aktivitäten auf Risiken zu beobachten und ihre Auswirkungen (z. B. die Bildung von Rückstellungen) abzuschätzen. Es führt deshalb auch dazu, wie Erfahrungen des Autors in der Kommunalpraxis zeigen, dass sich die Entscheidungsträger der Risiken in ihren Verantwortungsbereichen (eher) bewusst werden und dies dann zu einem verantwortungsbewussteren Umgang mit den Ressourcen führt.

Ermittlung des Reinvermögens, Periodenabgrenzung, finanzielle Vorsorge sowie Entwicklung von Risikobewusstsein sind

Steuerungsvorteile, die für jede Rückstellungsart gelten. Für die Urlaubsrückstellung können zusätzlich spezifische Steuerungsvorteile identifiziert werden, insbesondere wenn man die Analyse der Höhe und Entwicklung der Urlaubsrückstellung nach Organisationseinheiten differenziert:

- Auffällige Veränderungen können, wie Erfahrungen in der Kommunalpraxis zeigen, auf Fehler in der Erfassung der Urlaubstage hinweisen.
- Die Höhe der Urlaubsrückstellung für eine Organisationseinheit kann ein Signal sein, die Personal(bedarfs)planung zu überprüfen.
- Jeder Vorgesetzte mit Personalverantwortung muss darauf achten (und die Bedingungen dafür schaffen), dass der Urlaub – möglichst zusammenhängend – genommen wird, um den Erholungswert zu erhöhen (als ein Aspekt des Gesundheitsmanagements). Auch hier kann die Urlaubsrückstellung anzeigen, ob ggf. Handlungsbedarf besteht.

D. Ergebnis

Die Ausführungen haben gezeigt, dass das Vollständigkeitsprinzip für die Bildung von Rückstellungen gesetzlich vorgeschrieben und unter Steuerungsgesichtspunkten gut begründet ist. Es verlangt alle ungewissen Vermögensbelastungen, die vor bzw. zum Bilanzstichtag verursacht worden sind, als Rückstellung zu passivieren – also auch die Verpflichtungen aus noch nicht genommenen Urlaubstagen.

Urlaubsrückstellungen können in aller Regel auch nicht wegen Unwesentlichkeit vernachlässigt werden. In der Stadt Mainz z. B. beliefen sie sich im Jahresabschluss 2017 auf 4,8 Mio €, was im Durchschnitt ca. 90 Jahresgehältern entspricht, bei 3.125 Beschäftigten im Jahresdurchschnitt. Die Erhöhung gegenüber dem Vorjahr betrug 560 T€ (= ca. 12 Jahresgehälter).²² Bei der Entscheidung, ob in einem Haushaltsjahr Rückstellungen wegen Unwesentlichkeit unterlassen werden können, ist auch das Stetigkeitsgebot zu beachten (§§ 33 Abs. 1 Ziff. 5 und 43 Abs. 1 GemHVO RP). Dieses schließt einen häufigeren Wechsel zwischen Bilanzierung/Nichtbilanzierung aus. Deshalb ist es auch bei unwesentlichen Rückstellungen empfehlenswert, sie zu bilden, wenn sie wesentlich werden könnten.

²⁰ Er steht gleichberechtigt neben dem Rechtmäßigkeitsgrundsatz. Denn da die Wirtschaftlichkeit eine gesetzliche Verpflichtung ist (vgl. z. B. § 93 GemO RP, § 7 LHO), kann ein Handeln nicht rechtmäßig sein, wenn es nicht zugleich wirtschaftlich ist.

²¹ Vgl. (z.T. wörtlich) *Motel/Richter*, Risikomanagement in einer Bundesbehörde, Verwaltung & Management 2/2016, S. 73-82, hier S. 82.

²² Vgl. Landeshauptstadt Mainz: Jahresabschluss 2017, S. 5, 8 und 64 (<https://mainz.de/verwaltung-und-politik/ob-dezernate/jahresabschluesse.php>; Zugriff am 3.1.2019).



Schieder/Happ

Bayerisches Kommunalabgabengesetz

Kommentar

3. Auflage. Loseblattausgabe. Gesamtwerk – 18. Lieferung. Stand: August 2018

Ca. 1.490 Seiten inkl. Ordner. € 219,-

ISBN 978-3-17-018023-9

Loseblattwerke werden zur Fortsetzung geliefert.
Eine Abbestellung ist jederzeit möglich. Auf Wunsch auch als Einzelbezug.

Der bewährte Kommentar enthält den Gesetzestext und die Kommentierung zum Bayerischen Kommunalabgabengesetz, ferner den Text der Abgabenordnung sowie weitere für das Kommunalabgabenrecht einschlägige Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere der Mustersatzungen und ministeriellen Bekanntmachungen.

Leseproben und weitere Informationen unter www.kohlhammer.de

W. Kohlhammer GmbH · 70549 Stuttgart
Fax 0711 7863-8430 · vertrieb@kohlhammer.de

Kohlhammer