

GEBÜHREN UND BEITRÄGE ZWISCHEN ANSPRUCH UND WIRKLICHKEIT

> Kosten- und Leistungsrechnung – Unverzichtbares Instrument wertschöpfungsorientierter Gebührenkalkulationen

Von Florian Moritz

Kostenrechnende Einrichtungen, wie z.B. die Wasserversorgung, Abfallentsorgung, Stadtentwässerung und Friedhöfe leiten ihre Gebührenkalkulation häufig aus den verfügbaren Haushaltszahlen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Bilanzen ab. Dies geschieht vielerorts ohne eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) zu verfügen. In diesen Fällen drängt sich der Verdacht auf, ob die Vorteile einer individualisierten und gepflegten KLR als zentrales Planungs-, Entscheidungs-, Kontroll- und Dokumentationswerkzeug verkannt werden.

Benutzungsgebühren öffentlicher Unternehmen bzw. kostenrechnender Einrichtungen sind regelmäßig Gegenstand gerichtlicher und außergerichtlicher Auseinandersetzungen. Im Kern geht es dabei um Verstöße gegen die drei Prinzipien der Gebührenerhebung:

- > Kostendeckungsprinzip (Gebührenaufkommen entspricht den Kosten der Einrichtung),
 - > Gleichheitsprinzip (identische Inanspruchnahme einer Leistung führt zu in etwa gleich hohen Gebühren für den Nutzer bzw. unterschiedliche Inanspruchnahme führt zu unterschiedlicher Gebührenhöhe) und
 - > Äquivalenzprinzip (Kosten und Leistung stehen in einem angemessenen Verhältnis).
- Auffällig ist, dass der Nachweis der Einhaltung dieser Prinzipien betroffenen Unternehmen in Auseinandersetzungen häufig nicht gelingt oder zumindest schwer fällt. Dies zeigt bereits ein kurzer Blick in die jüngste Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtsbarkeit. So urteilte etwa das VG Cottbus bei einer Klage gegen einen Gebührenbescheid zur Abwasserentsorgung für den Fall, dass „es [...] an einer stimmigen und überhaupt nachvollziehbaren Gebührenkalkulation [fehlt], so geht dies zu Lasten des Beklagten.“ (VG Cottbus, Urteil vom 30. September 2013 – 6 K 207/11). Der VGH Baden-Württemberg vertritt die Auffassung, dass „der tatsächliche Straßenentwässerungskostenanteil eines abgeschlossenen Jahres [...] sich nur auf Grundlage der tatsächlich entstandenen, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Kosten korrekt berechnen“ lässt (Beschluss des VGH Baden-Württemberg vom 25. November 2013 – 2 S 1972/13).

Eigentlich sollten die Höhe der Kosten, der Ort bzw. die Ursache der Kostenentstehung sowie die sachgerechte Zuordnung von Kosten auf Leistungen bzw. Produkte für jedes Unternehmen leicht über eine KLR darzulegen sein. Handelt es sich dabei doch um unternehmerische Kernkompetenzen. So weit die „graue Theorie“. Und die Praxis? Zumindest die Anzahl jüngst ergangener Entscheidungen in diesem Bereich lässt den Schluss zu, dass diese Darlegung nicht immer funktioniert.

Was ist die KLR und welchen Zweck erfüllt sie?

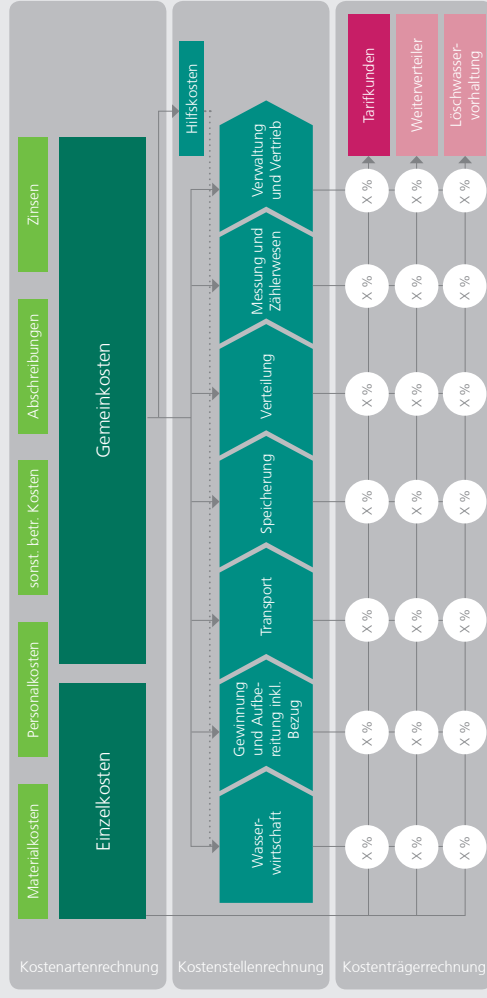
Dabei sind Kostentransparenz und die Verknüpfung der Kosten mit Leistungen mit vergleichsweise geringem Aufwand herstellbar. Die KLR ist dabei die Grundlage für Planungs-

Wie muss die KLR aufgebaut sein?

Die Planungs- und Entscheidungsprobleme kommunaler Entscheidungsträger sind vielschichtig. Sie reichen von der Frage, wie hoch die Kostendeckung von kommunalen Kindertagesstätten ist, über die Frage des Fixerlösanteils von Wasserversorgungsunternehmen bis hin zur Frage, ob sich Energierückgewinnung in der Abwasserbeseitigung lohnt. Die KLR gibt als Instrument zur Entscheidungsunterstützung genau diese Antworten. Dazu müssen die jeweiligen (Teil-)Leistungen eines Unternehmens bzw. einer Einrichtung mit den entsprechenden Kosten verknüpft werden. Die Verknüpfung geschieht in drei Stufen: der Kostenartenrechnung, der Kostenstellenrechnung und der Kostenträgerrechnung. Sie werden im Folgenden exemplarisch für den Bereich Wasserversorgung dargestellt.

Entscheidungs- und Kontrollaufgaben. Als Teil des Rechnungswesens dient sie der internen Informationsbereitstellung für die Planung von Kosten und Erlösen, liegt Entscheidungen über Investitionsalternativen und Folgekosten in einer Langfristbeurteilung zugrunde und ermöglicht die Kontrolle von Kosten- und Erlösentwicklungen. Das macht die KLR unverzichtbar für jede kostenrechnende Einrichtung!

Da für eine Gebührenkalkulation nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ohnehin eine Kostenermittlung und Umlage der ermittelten Kosten auf die Gebührenmaßstäbe erforderlich ist, ist eine funktionierende KLR nur ein Schritt der logischen Verknüpfung zwischen Erlössicherung (Gebührenkalkulation) und Kostenplanung. Unabhängig davon, ob Kommunen oder deren Eigengesellschaften ihr Rechnungswesen kameral oder doppisch ausgestalten, ist die Verwendung einer KLR verpflichtend. Sie dient zur „Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung“¹.



1. Kostenartenrechnung – „Welche Kosten fallen an?“

In der Kostenartenrechnung wird der Ressourceneinsatz an Personal, Material und Kapital für die Einrichtung ermittelt. Dabei werden die Kostenarten aus dem externen Rechnungswesen (entweder Verwaltungshaushalt oder Gewinn- und Verlustrechnung) nachvollziehbar in Kosten übergeleitet, soweit sie aufwandsgleicher Zweckerfolg sind (vgl. hierzu auch Fokus Public Sector Juli 2014, „Zahlreiche Aufgaben und ein Ziel – Kostenverständnis als Grundlage einer sachgerechten Gebührenkalkulation“ von Christian Lechtenberg). Zweckfremde Aufwendungen werden ausgedermt und durch kalkulatorische Kosten ersetzt bzw. um kalkulatorische Kosten ergänzt.

Sind Kosten einer Leistung direkt zurechenbar, dann werden diese direkt auf den Kostenträger zugeordnet. So können z. B. Materialkosten für den Fremdbezug von Wasser von einem Fernwasserversorger direkt nach der gelieferten Menge auf den Kostenträger, den Gebührensatz für Tarifkunden in €/m³ zugeordnet werden. Gemeinkosten, z. B. Personalkosten, werden durch Schlüsselungen und Umlageverfahren auf Kostenstellen verrechnet.

2. Kostenstellenrechnung – „Wo fallen die Kosten an?“

Die Kostenstellenrechnung richtet sich am Leistungserstellungsprozess aus. Hierfür können sich Unternehmen am Wertschöpfungsprozess der betrieblichen Leistung orientieren und Leistungsbereiche bilden. Wie die vorstehende Grafik für den Bereich Wasserversorgung verdeutlicht, reicht die Wertschöpfung von der „Wasserwirtschaft“, d.h. der Bewirtschaftung der Wasserressourcen z.B. in Trinkwasserschutzgebieten, bis hin zur Zählerablesung und Gebührenbescheid- bzw. Rechnungsstellung für den Kunden. Diese Leistungsbereiche werden in der KLR als Hauptkostenstellen klassifiziert. Idealerweise sind die Kostenstellen auch auf Verantwortungsbereiche zugeordnet. So kann der Ressourceneinsatz vom zuständigen Experten, z.B. dem Rohrnetzteiler für den Bereich Leitungsnetz, geplant, durchgeführt und kontrolliert werden.

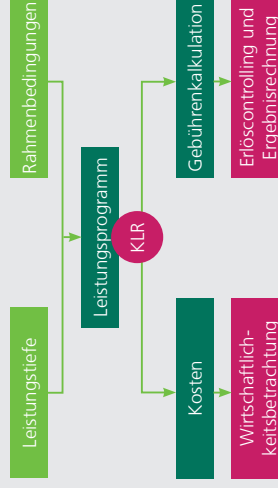
Nicht direkt zu verteilende Kosten, z.B. EDV-Kosten, werden in der Kostenstellenrechnung auf Hilfskostenstellen gesammelt und in einem nächsten Schritt je nach Verteilungsschlüssel verursachungsgerecht auf die Hauptkostenstellen umgelegt.

3. Kostenträgerrechnung – „Wofür fallen die Kosten an?“

Für welche Produkte bzw. Leistungen Kosten anfallen, zeigt die Kostenträgerrechnung. Im Ergebnis werden Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung direkt und Gemeinkosten indirekt über die Kostenstellenrechnung auf die Leistungen bzw. Produkte einer Kostenrechnenden Einrichtung umgelegt. Daraus ergeben sich die unterschiedlichen Gebührensätze für sämtliche Gebührentypen, wie z.B. die Wassergebühr für Tarifkunden, für Weiterverleiher und Entgelte für die Löschwasservorhaltung.

Wo hilft die KLR konkret?

Die KLR ist durch die Verknüpfung des Leistungsprogramms mit den verursachten Kosten und den Produkten bzw. Gebührensätzen die zentrale Schnittstelle für die Planung und die Steuerung von Kosten und Erlösen. Damit werden Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen sowie das Controlling der Ergebnisse der kostenrechnenden Einrichtung erst ermöglicht.



Bei Anfrage von Gerichten, Behörden oder kommunalen Entscheidungsträgern zur Gebührenkalkulation können die Kostenverursachung und Kostenhöhe sowie die Auswirkungen von Investitionsmaßnahmen transparent und schnell aufbereitet werden. Somit werden Kommunen und deren Eigengesellschaften in die Lage versetzt, Kostentreiber zu identifizieren, qualifizierte Prognosen als Entscheidungsvorbereitungen zu erstellen, damit Handlungsalternativen auszugestalten und Fehlentwicklungen zu vermeiden.

Fazit

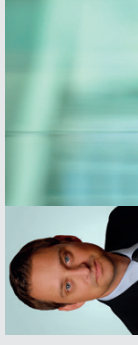
Mit der KLR erhalten die Verantwortlichen in der kommunalen Verwaltung ein jederzeitiges Radar über Entwicklungen in der Leistungssphäre und deren finanzielle Auswirkungen. Wie in einem Flugzeug bei Nacht oder Sturm müssen sie nicht länger „im Blindflug“ Entscheidungen treffen, sondern werden sicher geleitet. Mit einer passgenauen KLR wird die Wertschöpfung der kostenrechnenden Einrichtung dargestellt. Die Gebührenkalkulation kann nachvollziehbarer und schneller und in gleichbleibender Qualität erstellt werden. Das spart Kosten und erhöht die Transparenz.

Profitieren Sie von unserer Erfahrung. Wir unterstützen Sie dabei, eine KLR nach Ihren Bedürfnissen zu konzipieren und einzuführen. Wir schneiden die Kostenstellen und Kostenträger der KLR auf Ihr Leistungsprogramm zu und sorgen damit für eine rechtssichere Gebührenkalkulation, aber auch dafür, dass Ihnen stets die Informationen zur Verfügung stehen, die Sie brauchen, um die besten Entscheidungen vor Ort zu treffen.

Kontakt für weitere Informationen:



Florian Moritz
Diplom-Kaufmann
Tel.: +49 (9 11) 91 93-36 23
E-Mail: florian.moritz@roedl.com



Alexander Faulhaber
Diplom-Kaufmann
Tel.: +49 (9 11) 91 93-35 07
E-Mail: alexander.faulhaber@roedl.com

GEBÜHREN UND BEITRÄGE ZWISCHEN ANSPRUCH UND WIRKLICHKEIT

