



**Hinweise zur Führung von kommunalen Kosten- und
Leistungsrechnungen nach § 11 Abs. 2
der Gemeindehaushaltsverordnung sowie zur
haushaltsrechtlichen Behandlung von
kalkulatorischen Abschreibungen
(Hinweise Kosten- und Leistungsrechnung)**

Runderlaß II Nr. 10/1995 des Ministers des Innern
II/3 We/Bl
Vom 14. September 1995

Teil 1 Ziel der Hinweise

Die Hinweise zielen ab auf eine weitgehend einheitliche Ausgestaltung der kommunalen Kosten- und Leistungsrechnungen sowie der haushaltsrechtlich richtigen Veranschlagung kalkulatorischer Kosten. Auf der Grundlage von Kosten- und Leistungsrechnungen wird den Kommunen die Ermittlung betrieblicher Ergebnisse möglich, um künftig auch externe Kosten- und Leistungsvergleiche durchführen und damit dem Gebot der sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung nachkommen zu können (§ 74 Abs. 2 der Gemeindeordnung).

Die Anwendung der Hinweise liegt deshalb im eigenen Interesse der Gemeinden, Landkreise und Zweckverbände mit kameralistischer Wirtschaftsführung.

Teil 2 Kosten- und Leistungsrechnung

1.1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Durch die Erste Verordnung zur Änderung haushalts- und kassenrechtlicher Vorschriften der Gemeinden vom 4. Juli 1995 (GVBl. II S. 499) wurde die Gemeindehaushaltsverordnung geändert. Es wurden unter anderem die §§ 11 und 13 Abs. 3 der Gemeindehaushaltsverordnung mit dem Ziel einer weiteren Stärkung des Kostenbewußtseins in den Kommunalverwaltungen angepaßt. Insoweit sind die Gemeinden grundsätzlich zur Führung von Kosten- und Leistungsrechnungen für ihre

- a) kostenrechnenden Einrichtungen und
- b) Hilfsbetriebe

und zur haushaltsinternen Gemeinkostenverrechnung ihrer zentralen Dienstleistungen angehalten worden. Damit sind die haushaltsrechtlichen und rechnungstechnischen Grundlagen geschaffen worden, diese Einrichtungen durch innerbetriebliche Kosten- und Leistungskontrollen sparsam und wirtschaftlich führen sowie steuern zu können.

- 1.2 Durch die Führung von Kosten- und Leistungsrechnungen wird darüber hinaus eine betriebswirtschaftlich gesicherte Entscheidungsgrundlage für die alternative Inanspruchnahme von Fremdleistungen (haushaltsextern) bei der Erfüllung kommunaler Aufgaben geschaffen.

2 Anwendungsbereich

2.1 Kostenrechnende Einrichtungen

Kostenrechnende Einrichtungen sind Einrichtungen, die in der Regel ganz oder zum Teil aus öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Entgelten finanziert werden (§ 11 der Gemeindehaushaltsverordnung oder vgl. auch Teil 3 Nr. 2).

2.2 Hilfsbetriebe

Hilfsbetriebe sind nichtöffentliche betriebliche Einrichtungen der Verwaltung, die grundsätzlich der Deckung des Eigenbedarfs der Gemeinde dienen, also keine unmittelbar nach außen gerichteten Leistungen erbringen (Anlage I "Vorschriften über die Gliederung und Gruppierung der Haushaltspläne der Gemeinden und Gemeindeverbände" der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung vom 23. Juni 1992, ABl. S. 1150, 1186, zuletzt geändert am 15. März 1994, ABl. S. 374). Als Hilfsbetriebe in diesem Sinne kommen insbesondere in Betracht: Bauhof, Fuhrpark, Gärtnerei, Werkstatt, Tankstelle.

2.3 Andere Aufgabenbereiche

Nach § 11 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung können Kosten- und Leistungsrechnungen auch für andere Aufgabenbereiche der Gemeinden geführt werden. Für die freiwillige Führung von Kosten- und Leistungsrechnungen kommen insbesondere die in Abschnitt 06 (Einrichtungen für die gesamte Verwaltung) und die in Abschnitt 08 (Einrichtungen für Verwaltungsangehörige) genannten Einrichtungen in Betracht (Anlage I 1 "Gliederungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände" der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung). Die Einbeziehung anderer Bereiche der Gemeindeverwaltung wird empfohlen, zum Beispiel Ordnungsamt, Einwohnermeldeamt, Paßamt.

2.4 Eigenbetriebe

Für Eigenbetriebe im Sinne von § 1 der Eigenbetriebsverordnung vom 27. März 1995 (GVBl. II S. 314) in Verbindung mit § 103 Abs. 1 der Gemeindeordnung **gelten** die §§ 11 und 13 Abs. 4 der Gemeindehaushaltsverordnung **nicht**. Eigenbetriebe haben Kostenrechnungen nach § 20 Abs. 3 der Eigenbetriebsverordnung zu erstellen und die dafür erforderlichen Unterlagen zu führen.

3 Inhalt der Kosten- und Leistungsrechnung

3.1 Kosten- und Leistungsrechnung

- 3.1.1 Die Kosten- und Leistungsrechnungen erfassen auf der Grundlage der finanzwirtschaftlich ausgerichteten Sachbuchführung alle Kosten einer Rechnungsperiode (Haushaltsjahr). Sie bauen auf den im Sachbuch ausgewiesenen Zahlungs- und Buchungsvorgängen (Soll-Buchungen ohne Haushaltsreste) auf und ordnen diese perioden- und verursachungsgerecht entsprechend ihrem Bezug zur innerbetrieblichen Leistungserstellung nach Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern. Bei der Rechnungsabgrenzung der kostenrechnenden Einrichtungen und der Hilfsbetriebe sind § 36 Abs. 2 in Verbindung mit § 11 der Gemeindehaushaltsverordnung zu beachten.
- 3.1.2 Die Kosten- und Leistungsrechnungen für die kostenrechnenden Einrichtungen haben neben den genannten betriebswirtschaftlichen Aufgaben auch den Erfordernissen der abgabenrechtlichen Gebührenbedarfsberechnungen oder der Berechnung der Gebührenobergrenze für Benutzungsgebühren nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes zu entsprechen.

3.2 Betriebswirtschaftlicher Kostenbegriff

Den Kosten- und Leistungsrechnungen ist der betriebswirtschaftliche Kostenbegriff zugrunde zu legen. Kosten sind demnach die in Geld ausgedrückten Vorgänge einer Wirtschaftsperiode (Haushaltsjahr), die mit dem bewerteten Verzehr von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen zum Zwecke der betrieblichen Leistungserstellung zusammenhängen. Die Kosten und Leistungen (Produkte) sind verursachungs- und periodengerecht zu ermitteln.

3.3 Ausgaben oder aufwandsgleiche Kosten

Soweit es sich um Ausgaben oder aufwandsgleiche Kosten, zum Beispiel Personalausgaben der Hauptgruppe 4 oder sächlichen Verwaltungs- und Betriebsaufwand der Hauptgruppen 5/6 der Anlage I 2 "Gruppierungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände" der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung handelt, sind diese Kosten in das Sachbuch (§ 28 der Gemeindekassenverordnung) zu übernehmen.

3.4 Kalkulatorische Kosten

3.4.1 Kalkulatorische Kosten sowohl im Sinne des Haushaltsrechts als auch im Sinne der Kosten- und Leistungsrechnungen sind

- a) kalkulatorische Abschreibungen und
- b) kalkulatorische Zinsen.

Auf den Ansatz anderer kalkulatorischer Kosten sollte verzichtet werden.

3.4.2 Soweit kalkulatorische Kosten (Gruppe 68) im Sachbuch gebucht sind, müssen die Ansätze in der Kosten- und Leistungsrechnung mit den Soll-Beträgen übereinstimmen.

3.4.3 Kalkulatorische Abschreibungen

3.4.3.1 Entsprechend § 11 Abs. 1 der Gemeindehaushaltsverordnung in Verbindung mit § 6 des Kommunalabgabengesetzes sind den kalkulatorischen Abschreibungen die gegebenenfalls um Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter (Abzugskapital) gekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen, soweit es sich nicht um Kapitalzuschüsse handelt und diese Beträge nicht als Ertragszuschüsse gebucht und jährlich mit einem durchschnittlichen Abschreibungssatz aufgelöst werden. Die den Abschreibungen zugrundeliegenden Anschaffungs- und Herstellungskosten und die Restbuchwerte müssen mit den in den Anlagenachweisen (Anlage 12 der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung) ausgewiesenen Werten übereinstimmen.

3.4.3.2 Es ist grundsätzlich linear abzuschreiben, wobei sich der jährliche Abschreibungssatz nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsguts richtet (§ 6 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes).

3.4.4 Kalkulatorische Zinsen

3.4.4.1 Die kalkulatorischen Zinsen sind auf der Grundlage des um Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter gekürzten Anlagekapitals (§ 43 Nr. 1 der Gemeindehaushaltsverordnung) zu berechnen (Restwertmethode). Die aus der Rechtsprechung entwickelte gebührenrechtlich ebenfalls zulässige Durchschnittswertmethode (Verzinsung der um Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter - nicht aber auch um die Abschreibungen - gekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Hälfte oder mit dem halben Zinssatz) sollte bei der Berechnung der kalkulatorischen Zinsen in der Kosten- und Leistungsrechnung wegen der Ungenauigkeit nicht verwendet werden.

3.5 Verwaltungsinterne Leistungsverrechnungen (§ 13 Abs. 3 der Gemeindehaushaltsverordnung)

3.5.1 Verwaltungskosten und sonstige Gemeinkosten zentraler Dienstleistungen sind auf der Grundlage der im Sachbuch zwischen den beteiligten Haushaltsstellen gebuchten Erstattungsbeträge (innere Verrechnungen) in die Kosten- und Leistungsrechnung zu übernehmen. Damit sind die Leistungen gemeint, die andere Dienststellen dem jeweiligen Gebührenhaushalt zur Verfügung stellen. Andere Dienststellen und Leistungen in diesem Sinne können unter anderem sein:

- a) die Querschnittsämter, zum Beispiel:
 - aa) 10 Organisation,
 - bb) 11 Personalverwaltung,
 - cc) 14 Rechnungsprüfung,
 - dd) 20 Finanzverwaltung,
 - ee) 21 Kasse,
 - ff) 60 Bauverwaltung,

b) die Leistungen der zentralisierten Einrichtungen, zum Beispiel:

- aa) Druck und Vervielfältigung, Hausdruckerei,
- bb) Automatisierte Datenverarbeitung,
- cc) Werkstatt des Bauhofes,
- dd) Unterhaltung durch Grünflächenamt,
- ee) Blumen- und Pflanzenlieferungen der Gärtnerei,
- ff) Dienstreisen durch zentrale Fahrbereitschaft,

c) sonstige Dienststellen, die einzelne Sach- und Dienstleistungen erbringen, zum Beispiel:

- aa) Vermessungswesen,
- bb) Personalabstellungen für Gebührenhaushalte durch Feuerwehr, Garten- und Friedhofsverwaltung und ähnliches.

3.5.2 Soweit zentrale Dienststellen selbst keine Kosten- und Leistungsrechnungen nach § 11 Abs. 3 der Gemeindehaushaltsverordnung führen, aus denen die zu verrechnenden Gemeinkosten verursachungs- und periodengerecht ermittelt werden können, sind die Gemeinkosten wirklichkeitsnah zu schätzen (Verwaltungskostenbeitrag). Die Schätzung muß in ihrer Systematik erkennbar und nachvollziehbar sein. Dazu gehört zum Beispiel die Ermittlung der anteiligen Personalkosten anhand von Aufzeichnungen über die ungefähre zeitliche Inanspruchnahme der Bediensteten, beispielsweise täglich, wöchentlich, monatlich, jährlich. Anstelle der besonderen Ermittlung von Raum-, Reinigungs-, Heizungs- und anderer Sachkosten genügt der Ansatz von errechneten Durchschnittssätzen zu den Personalkosten. (Auf das Gutachten der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, KGSt, zur Kostenrechnung in der Kommunalverwaltung wird hingewiesen.)

4 Grundsätzlicher Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung

4.1 Gliederung

Die Kosten- und Leistungsrechnung gliedert sich in eine Kostenarten-, eine Kostenstellen- und eine Kostenträgerrechnung.

4.1.1 Kostenartenrechnung (Welche Kosten sind entstanden?)

4.1.1.1 Die Kostenartenrechnung gliedert die Kosten nach Arten, zum Beispiel Personal-, Bewirtschaftungs-, Sachkosten. Grundlage für die Kostenartenrechnung ist die für die Sachbuchführung geltende Ordnung des Haushaltsplanes nach Anlage I 2 "Gruppierungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände" der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung. Bei der Bezeichnung einzelner Kostenarten kann vom Wortlaut (nicht von der Systematik) des Gruppierungsplanes abgewichen werden, wenn dadurch der Inhalt treffender beschrieben wird.

4.1.2 Kostenstellenrechnung (Wo sind die Kosten in welcher Höhe entstanden?)

4.1.2.1 Die Kostenstellenrechnung wird aus der Kostenartenrechnung entwickelt und gliedert die Kosten nach abgegrenzten Teilbereichen einer Einrichtung, in denen Kosten entstehen, zum Beispiel im Bestattungswesen für jeden Friedhof: Herstellung der Grabstätten, Leichenhalle, Nutzungsrechte.

4.1.2.2 Wird die Kostenrechnung nur für Zwecke der Entgeltbedarfsberechnung erstellt, so sind in der Regel wenige Kostenstellen ausreichend. Bei der Kostenrechnung für Zwecke der Wirtschaftlichkeitssteuerung ist es dagegen notwendig, den Betrieb in möglichst viele Teilbereiche, das heißt Kostenstellen, zu zerlegen. Der damit verbundene Aufwand muß in einem angemessenen Verhältnis zu dem angestrebten Zweck stehen. Die Kostenrechnung darf nicht zum Selbstzweck werden.

4.1.2.3 Bei der Einteilung der Kostenstellen sollten möglichst viele Kostenarten den Hauptkostenstellen unmittelbar zugeordnet werden können. Die Hauptkostenstellen sollen sich nach Möglichkeit mit den jeweiligen Verantwortungsbereichen in der Einrichtung decken. Sind Bedienstete für mehrere Hauptkostenstellen tätig oder werden Sachmittel, zum Beispiel Fahrzeuge, für mehrere Hauptkostenstellen eingesetzt, sollten zum Zwecke der verursachungsgerechten Zuordnung der Personal- und Sachkosten Aufzeichnungen geführt werden.

4.1.2.4 Die Kostenstellen sind in Endkosten- und Vorkostenstellen einzuteilen. Die bei den Vorkostenstellen anfallenden Kosten sind auf die Endkostenstellen zu übertragen.

4.1.2.5 **Endkostenstellen** sind

- a) die Hauptkostenstellen,
die sich auf den eigentlichen Betrieb einer Einrichtung beziehen; ihre Kosten sind in der Kostenträgerrechnung unmittelbar dem Kostenträger (Produkt) zuzurechnen,
- b) die Nebenkostenstellen,
die keine betrieblichen Leistungen erbringen, zum Beispiel Kiosk im Hallenbad.

4.1.2.6 **Vorkostenstellen** sind

- a) die Hilfskostenstellen,
die ausschließlich interne Leistungen für eine oder mehrere andere Einrichtungen erbringen und deren Kosten deshalb nicht unmittelbar dem Kostenträger (Produkt) zugeordnet werden können, zum Beispiel Hilfsbetriebe,
- b) die allgemeinen Kostenstellen (Gemeinkostenstellen),
die der gesamten Verwaltung dienen, zum Beispiel die zentralen Dienstleistungen.

4.1.2.7 Grundlage für die Kostenstellenrechnung ist die für die Sachbuchführung geltende Ordnung des Haushaltsplanes entsprechend der Anlage I 1 "Gliederungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände" der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung. Bei der Bezeichnung einzelner Kostenstellen kann vom Wortlaut (nicht von der Systematik) des Gliederungsplans abgewichen werden, wenn dadurch der Inhalt treffender beschrieben wird. Die Konten des Sachbuchs und der Haushaltsrechnung können für Zwecke der Kostenstellenrechnung weiter untergliedert werden. Dabei ist nach dem Dezimalsystem zu verfahren; auf Nummer 2.1 der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung wird hingewiesen. Die darüber hinaus bei einzelnen Einrichtungen erforderlichen Kostenstellen sind durch Tiefergliederung der Merkmale über die die Planansätze bewirtschaftenden Dienststellen (Bewirtschaftungsstellen) zu bestimmen.

4.1.3 **Kostenträgerrechnung** (Wieviel kostet die Leistung?)

Die Kostenträgerrechnung hat die Aufgabe, die nach Kostenstellen aufgeteilten Kostenarten auf die von der Einrichtung erbrachten Leistungen (Produkte) umzulegen.

Wenn zum Beispiel für kostenrechnende Einrichtungen Benutzungsgebühren nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden, muß die Kostenträgerrechnung auch den abgabenrechtlichen Anforderungen an die Gebührenkalkulation entsprechen.

5 **Führung der Kosten- und Leistungsrechnungen**

Die **Kosten- und Leistungsrechnungen sind** - soweit erforderlich - fortlaufend in einem **eigenständigen Kontensystem zu führen**. Bei kleineren oder einfach zu überblickenden Einrichtungen kann auf ein besonderes Rechenwerk verzichtet werden.

In diesen Fällen ist es ausreichend, wenn die Kosten- und Leistungsrechnung tabellarisch (statistisch) zum Ende des Haushaltsjahres aus der Sachbuchführung entwickelt wird. Die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnungen sollten jährlich im Haushaltsplan bei den entsprechenden Einnahme- und Ausgabeansätzen erläutert werden (§ 14 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung).

6 Organisation der Kosten- und Leistungsrechnung

Es wird empfohlen, die Regelungen für die Führung von Kosten- und Leistungsrechnungen, zum Beispiel zentrale oder dezentrale Zuständigkeiten, Aufstellungszeitpunkt, rechnungstechnische und andere Systemmerkmale, Veröffentlichung der Ergebnisse, in einer Dienstanweisung zusammenzufassen. **Die Kosten- und Leistungsrechnung ist eine Selbstverwaltungsangelegenheit von grundsätzlicher Bedeutung für eine sparsame und wirtschaftliche Haushalts- und Wirtschaftsführung.**

Teil 3 Die haushaltsrechtliche Veranschlagung von Abschreibungen

1 Grundsätzliches

- 1.1 Mit dem in den alten Bundesländern ab 1974 eingeführten modifizierten Haushaltsrecht sind erstmalig betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte in die kamerale Haushaltswirtschaft aufgenommen worden. Die früheren "Gebührenhaushalte" erhielten die Bezeichnung "kostenrechnende Einrichtungen" und wurden haushaltsrechtlich spezieller geregelt. Damit konnten die kommunalabgabenrechtlichen Vorschriften besser und vollständiger in den kommunalen Haushalten umgesetzt werden.
- 1.2 Nach dem bis dahin geltenden Recht (Einzeldeckungsprinzip) wurden in den Unterabschnitten der jeweiligen Gebührenhaushalte Investitionsausgaben, Zuführungen zu Sonderrücklagen, Ausgaben für den Schuldendienst und der Anteilsbetrag an den "außerordentlichen Haushalt" veranschlagt. Nunmehr waren als Folge der Aufteilung der kostenrechnenden Einrichtungen in die Bereiche Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt sowie der zentralen Schulden- und Rücklagenwirtschaft diese Ausgaben im Vermögenshaushalt oder im Einzelplan 9 des Verwaltungshaushaltes im Rahmen der Gesamtdeckung (**Gesamtdeckungsprinzip** § 15 der Gemeindehaushaltsverordnung) abzuwickeln. Das führte insgesamt zu einer Vereinfachung und Flexibilisierung der Haushaltswirtschaft bei voller Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Aspekte.
- 1.3 In dieser modernisierten Form ist das kommunale Haushaltsrecht auch im Land Brandenburg eingeführt worden (unter anderem mit der Gemeindehaushaltsverordnung vom 23. Juni 1992).

1.4 Abgrenzung zwischen allgemeiner Rücklage und Sonderrücklage

- 1.4.1 Mit der Fortentwicklung des kommunalen Haushaltsrechts mußte zwangsläufig auch das System der Rücklagenbildung neu geordnet werden.
- 1.4.2 Es ist zwischen allgemeiner Rücklage und Sonderrücklagen zu unterscheiden (§ 19 Abs. 1 der Gemeindehaushaltsverordnung).
- 1.4.3 Sonderrücklagen sind **nur**
 - a) für **bestimmte** Zwecke (§§ 19 Abs. 4, 20 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung) zulässig, was bedeutet, daß sie für andere Zwecke nicht eingesetzt werden dürfen,

- b) für **Zwecke des Verwaltungshaushaltes** zulässig.
- 1.4.4 Grundsätzlich gilt, daß Sonderrücklagen nicht für Zwecke angesammelt werden dürfen, die mit der Zweckbestimmung für die allgemeine Rücklage übereinstimmen; sie sind auf wenige Zwecke des Verwaltungshaushaltes beschränkt (zum Beispiel Ruhegehaltsrücklage, Dauergrabpflegerücklage).
- 1.4.5 "**Sonderrücklagen**" für **investive Zwecke** oder "für einen **bestimmten investiven Zweck** gebildete Rücklagen" sind haushaltsrechtlich demnach **nicht zulässig**.

2 Kostenrechnende Einrichtungen

- 2.1 Kostenrechnende Einrichtungen sind solche kommunalen Einrichtungen, die im Haushalt veranschlagt werden und die sich ganz oder zum Teil aus speziellen Entgelten finanzieren (§ 11 der Gemeindehaushaltsverordnung). Es handelt sich zumeist um sogenannte Gebührenhaushalte, die in einem eigenen Unterabschnitt des Haushalts geführt werden.
- 2.2 Nach § 11 Abs. 1 der Gemeindehaushaltsverordnung sind für diese Einrichtungen
 - a) angemessene Abschreibungen,
 - b) eine angemessene Verzinsung des Anlagekapitalszu ermitteln und zu veranschlagen (kalkulatorische Kosten).

3 Gebühren (Grundsätze der Einnahmebeschaffung)

- 3.1 Benutzungsgebühren (§ 6 des Kommunalabgabengesetzes) werden als Gegenleistung für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen erhoben (zum Beispiel Abwasserbeseitigung, Müllabfuhr, Straßenreinigung).
- 3.2 **Bei der Bemessung der Gebühren ist der Grundsatz der vorrangigen Einnahmebeschaffung aus Entgelten** (§ 75 der Gemeindeordnung) zu beachten. Ein Verzicht auf Einnahmen aus Entgelten ist nicht schon deshalb vertretbar, weil das Gebührenrecht im gewissen Rahmen eine Unterdeckung zuläßt. Soziale Erwägungen wären zum Beispiel nur zulässig bei Musikschulen, Volkshochschulen, Museen, Büchereien, Sport. Bei klassischen Gebührenhaushalten (zum Beispiel Abfall-, Abwasserbeseitigung, Straßenreinigung) sind Gründe nicht offenkundig, die einen Verzicht auf eine volle Ausschöpfung der Einnahmemöglichkeiten vertretbar erscheinen lassen.
- 3.3 Insoweit ist es geboten, alle betriebswirtschaftlich ansatzfähigen Kosten bei der Gebührenbedarfsermittlung zu berücksichtigen, insbesondere kalkulatorische Kosten und Kosten verwaltungsinterner Leistungsverrechnungen (Gemeinkosten).

3.4 Erwirtschaftung kalkulatorischer Kosten

- 3.4.1 Die Ermittlung und haushaltsrechtlich richtige Behandlung der kalkulatorischen Kosten bei kostenrechnenden Einrichtungen setzt voraus, daß:
 - a) eine ausreichende Betriebskostenrechnung unter Einbeziehung aller betriebswirtschaftlich ansatzfähigen Kosten erstellt wird,
 - b) aus dieser Betriebskostenrechnung eine Gebührenbedarfsberechnung für eine volle Kostendeckung entwickelt wird

und

c) eine entsprechende Gebührensatzung erlassen wird.

- 3.4.2 Gebühren **sind grundsätzlich kostendeckend zu erheben**, wenn eine Einrichtung oder Anlage überwiegend dem Vorteil einzelner Personen oder Personengruppen dient (§§ 3 Abs. 2, 6 Abs. 1 des Kommunalabgabengesetzes). Das veranschlagte Gebührenaufkommen soll die voraussichtlichen Kosten der Einrichtung oder Anlage **nicht übersteigen** (Kostenüberschreitungsverbot). Diese Anforderungen müssen bei den kostenrechnenden Einrichtungen auch dann erfüllt sein, wenn die Bemessungsgrundlagen geschätzt werden (§ 18 Abs. 1 des Kommunalabgabengesetzes).
- 3.4.3 Nach § 6 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes ist es erforderlich, daß **alle** nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten ermittelt und in einer vollständigen Gebührenbedarfsberechnung erfaßt werden. Hierzu gehören unter anderem die kalkulatorischen Kosten (kalkulatorische Zinsen und kalkulatorische Abschreibungen). Eine zutreffende Ermittlung kalkulatorischer Kosten setzt wiederum voraus, daß das abzuschreibende Anlagevermögen ausreichend erfaßt und bewertet ist; unter anderem sind gem. § 36 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung über Sachen und grundstücksgleiche Rechte, die kostenrechnenden Einrichtungen dienen, gesondert für jede Einrichtung Anlagenachweise zu führen. In diese Anlagenachweise sind mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die **Abschreibungen** aufzunehmen.
- 3.4.4 **Nur wenn überhaupt kostendeckende Gebühren erhoben werden, fallen auch kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen im Haushalt an.** Erst unter diesen Vorbedingungen können kalkulatorische Kosten tatsächlich erwirtschaftet werden. Tatsächlich erwirtschaftet sind sie erst, wenn der entsprechende Unterabschnitt des Verwaltungshaushaltes **in der Jahresrechnung** ausgeglichen ist oder einen Überschuß ausweist. Erst wenn auch entsprechende (oder höhere) Sollzuführungen (über die Pflichtzuführungen hinaus!) erwirtschaftet werden, kommt es zu einer Abführung von Sollüberschüssen an den Vermögenshaushalt (§ 39 Abs. 3 der Gemeindehaushaltsverordnung). Dieser Überschuß steht grundsätzlich zunächst als allgemeines Deckungsmittel für den Ausgleich des Vermögenshaushaltes zur Verfügung. Zu einer Zuführung an die allgemeine Rücklage kommt es nur bei entsprechenden Überschüssen des Vermögenshaushalts.
- 3.4.5 Bei einer Unterdeckung im Verwaltungshaushalt werden kalkulatorische Kosten nur teilweise oder gar nicht erwirtschaftet. Möglicherweise werden darüber hinaus auch Betriebskostenanteile nicht erwirtschaftet, was bedeutet, daß die Kosten über die erhobenen Gebühren vom Personenkreis der Gebührenzahler (überhaupt) nicht "bezahlt" werden.
- 3.4.6 Bei Gebührendeckelung, also der Erhebung einer nicht kostendeckenden Gebühr (§ 15 Abs. 3 der Gemeindeordnung), werden von vornherein keine Entgelte aus Abschreibungen erwirtschaftet. In solchen Fällen **wird gegebenenfalls auch die Unterdeckung im Betriebskostenbereich zum Vorteil der Gebührenzahler aus allgemeinen Deckungsmitteln des Verwaltungshaushaltes und damit zu Lasten der Gesamtdeckung übernommen.** Bei Zweckverbänden führt das zum Beispiel dazu, daß erhöhte Verbandsumlagen zu Lasten der Mitgliedskommunen (nach-) erhoben werden müssen. Bei Eigenbetrieben oder -gesellschaften führt das zu **Verlustrausgleichen durch die Kommune.**
- 3.4.7 *Jeder Verstoß gegen das Gebot der speziellen Kostendeckung geht damit zu Lasten allgemeiner Deckungsmittel und damit anderer kommunaler Aufgaben.*

3.5 Innere Verrechnungen

Zu den betriebswirtschaftlich ansatzfähigen Kosten zählt auch der anteilige Aufwand der sogenannten Querschnittsämter. Diese Aufwendungen werden als "Innere Verrechnungen" (Verwaltungskosten und Gemeinkostenanteile nach § 13 Abs. 3 der Gemeindehaushaltsverordnung) von den Unterabschnitten der kostenrechnenden Einrichtung an die Unterabschnitte der Leistungsverwaltung (Einzelpäne 0 bis 8) erstattet, wenn eine Veranschlagung für Kostenrechnungen erforderlich ist. Die zu Lasten von mehreren Unterabschnitten veranschlagten inneren Verrechnungen dürfen als Einnahme nicht nur einem Unterabschnitt (zum Beispiel 0200/Hauptamt) zugeordnet werden. Wenn die Erstattung von Verwaltungskosten und sonstigen Gemeinkosten (sogenannte verwaltungsinterne Leistungsverrechnung) bei kostenrechnenden Einrichtungen erforderlich ist, müssen die (in die Gebührensätze einkalkulierten) Verwaltungs- und Gemeinkosten allen beteiligten Querschnittsämtern (zum Beispiel Haupt-, Personalamt, Rechnungsprüfungsamt, Kasse, Finanzverwaltung) sowie zentralen Einrichtungen (Allgemeine Datenverarbeitung,

Druckerei, Fahrdienst) anteilig zugeordnet werden. Bei den Querschnittsämtern und zentralen Einrichtungen genügt jeweils eine mit allen kostenrechnenden Einrichtungen korrespondierende Einnahme-Position. Innere Verrechnungen werden deshalb nie im Einzelplan 9 veranschlagt.

3.6 Gebührensatzung

- 3.6.1 Die Anforderungen an eine ausreichende Gebührenbedarfsberechnung und der Erlaß einer Gebührensatzung sind im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung von den kommunalen Körperschaften in eigener Verantwortung zu beschließen. Das gesamte Verfahren unterliegt unter anderem der örtlichen und der überörtlichen Prüfung (Gesetz- und Rechtmäßigkeit im Sinne von § 116 Abs. 1 Nr. 1 und 3 der Gemeindeordnung). Erst wenn diese Voraussetzungen vorliegen und der jeweilige Unterabschnitt der kostenrechnenden Einrichtung im Haushalt der Kommune ausgeglichen veranschlagt ist, sind die Anforderungen nach § 6 Abs. 1 des Kommunalabgabengesetzes (Kostenüberschreitungsverbot oder Kostendeckungsgebot) in der Veranschlagung des Haushalts erfüllt.
- 3.6.2 Es empfiehlt sich, die betriebswirtschaftlich ansatzfähigen Kosten zumindest nach diesen Erfordernissen zu veranschlagen, um unter anderem bei einer verwaltungsgerichtlichen Nachprüfung des "veranschlagten Gebührenbedarfs" nicht zu unterliegen. Jede nicht sorgfältige Ermittlung und Veranschlagung des Gebührenbedarfs verschlechtert die Rechtsposition und gefährdet den Bestand der Gebührensatzungen. Darüber hinaus empfiehlt es sich, die Kostenveranschlagung systematisch dazu zu nutzen, um Vertretungskörperschaft und Öffentlichkeit über die Kosten kommunaler Leistungen zu informieren. Diese "wirtschaftliche Politikberatung" soll langfristig dazu beitragen, daß auch bei politischen Entscheidungen die wirtschaftlichen Aspekte stärker berücksichtigt werden. Darüber hinaus können auch im Rahmen der Haushaltskonsolidierung wichtige Informationen als Grundlage für Rationalisierungsmaßnahmen (Kostensenkung) gewonnen werden.
- 3.6.3 Es empfiehlt sich, daß der Vertretungskörperschaft bei Vorlagen zur Beschlußfassung über Gebührensätze (Gebührensatzungen) auch Unterlagen über den notwendigen Entgeltbedarf und die hierfür zugrunde gelegten betriebswirtschaftlich ansatzfähigen Kosten zuzuleiten sind, damit über die Entgeltbedarfsberechnung ebenfalls aus Gründen der Rechtssicherheit mit "beschlossen" wird. Dem Satzungsbeschluß könnte ein Beschluß mit folgendem Inhalt vorangestellt werden: "Der Gebührenbedarfsberechnung für den Unterabschnitt ... wird zugestimmt." Es ist darauf hinzuweisen, daß Kostenansätze einer Gebührenbedarfsberechnung für kommunale Benutzungsgebühren von den Verwaltungsgerichten auf ihre Übereinstimmung mit den grundlegenden Vorschriften des Gemeindehaushaltsrechts (Grundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit) überprüft werden können.
- 3.6.4 Es ist ausschließlich der Vertretungskörperschaft vorbehalten, über den Einsatz von Haushaltsmitteln zu beschließen. Das gilt insbesondere auch für spezielle und allgemeine Deckungsmittel. Verzichtet die Vertretungskörperschaft teilweise auf die Erhebung spezieller Deckungsmittel, so entscheidet sie sich für die Inanspruchnahme allgemeiner Deckungsmittel zu Lasten anderer Aufgaben.

4 Die haushaltsmäßige Behandlung bei Inanspruchnahme kalkulatorischer Abschreibungen

- 4.1 **Kalkulatorische Kosten enden im Einzelplan 9 des Verwaltungshaushaltes und tauchen begrifflich nicht wieder auf. Zulässig sind daher lediglich die sogenannten Neutralisierungsbuchungen für kalkulatorische Einnahmen im Abschnitt 91 (Untergruppen 270 und 275). Kalkulatorische Zinsen verbleiben im Verwaltungshaushalt und dienen der Entlastung des Schuldendienstes.**

- 4.2 *Entgegen teilweise verfestigter Auffassungen sind erwirtschaftete kalkulatorische Abschreibungen nicht ausschließlich als Reinvestitionsmittel für die jeweilige kostenrechnende Einrichtung in der allgemeinen Rücklage vorzuhalten und dort als "Selbstzweck" (über den Mindestbestand hinaus) zu bewirtschaften; sie sind vielmehr bis zu einer anstehenden investiven Inanspruchnahme im Rahmen einer ökonomischen Haushaltswirtschaft vielfältig*

einzusetzen.

4.3 Zwischenzeitliche Inanspruchnahme der kalkulatorischen Abschreibungen im Verwaltungshaushalt

- 4.3.1 Werden im Verwaltungshaushalt (im Unterabschnitt einer kostenrechnenden Einrichtung) unter der Voraussetzung korrekter Gebührenbedarfsberechnungen tatsächlich kalkulatorische Kosten erwirtschaftet, die aber bereits in der Gesamtdeckung des Verwaltungshaushaltes "untergehen", weil keine **SOLL-Zuführung** erwirtschaftet wird, kommt es zu keiner Überschußabführung des Verwaltungshaushaltes an den Vermögenshaushalt (Jahresabschluß) und gegebenenfalls an die allgemeine Rücklage. **In diesem Fall wird erwirtschaftetes Finanzvermögen bereits im Verwaltungshaushalt für konsumtive Zwecke verzehrt.** Dies kennzeichnet gleichzeitig eine haushaltswirtschaftlich defizitäre und äußerst bedenkliche Situation, weil durch die Inanspruchnahme dieser Mittel eine (teilweise) Fehlbetragsabdeckung verdeckt finanziert wird.
- 4.3.2 Alle in Anspruch genommenen kalkulatorischen Abschreibungen müssen zu einem späteren Zeitpunkt durch allgemeine Deckungsmittel im Vermögenshaushalt des Haushaltsjahres refinanziert werden, in dem die Reinvestition für **die** kostenrechnende Einrichtung fällig wird, zu deren Lasten ursprünglich die erwirtschafteten kalkulatorischen Abschreibungen zur Haushaltsdeckung **zwischenzeitlich beansprucht** wurden.

4.4 Verwendung kalkulatorischer Abschreibungen als allgemeines Deckungsmittel im Vermögenshaushalt

Die Zuführung von Haushaltsmitteln aus dem Verwaltungshaushalt an den Vermögenshaushalt ist haushaltsrechtlich abschließend geregelt. Es ist zu differenzieren zwischen

- a) sogenannten Pflichtzuführungen in Höhe der aus dem Vermögenshaushalt zu leistenden Kredittilgungen (und Disagio),
- b) den erwirtschafteten kalkulatorischen Abschreibungen, die über die Neutralisationsbuchung im Einzelplan 9 des Verwaltungshaushaltes im Sollabschluß des Verwaltungshaushaltes aufgehen und die nur als erwirtschaftet gelten können, wenn eine Sollabführung in dieser Höhe über die Pflichtzuführungen hinaus erreicht wird,
- c) sowie einer gegebenenfalls darüber hinaus erwirtschafteten Sollzuführung an den Vermögenshaushalt als sogenannte **freie Spitze**.

Erst die "freie Spitze" läßt einen leistungsfähigen Gesamthaushalt erkennen, der Investitionsmöglichkeiten selbst erwirtschaftet und teure Kreditaufnahmen vermeidet.

4.4.1 Die Zwischenfinanzierung ohne Zuführung an die allgemeine Rücklage

- 4.4.1.1 Nur wenn kalkulatorische Abschreibungen als Sollzuführung im Vermögenshaushalt zur Verfügung stehen, sind allgemeine Deckungsmittel für eine Verwendung im Vermögenshaushalt "entstanden" (Finanzvermögen).
- 4.4.1.2 Die Herkunft dieser Mittel ist haushaltsrechtlich nicht mehr erkennbar ("Zuführung vom Verwaltungshaushalt") und spielt insofern keine Rolle mehr; sie stehen als Gesamtdeckungsmittel für alle Investitionen im Vermögenshaushalt zur Verfügung.
- 4.4.1.3 Ideal wäre eine Verwendung von Deckungsmitteln in Höhe kalkulatorischer Abschreibungen für Refinanzierungen bei anderen kostenrechnenden Einrichtungen; deren kalkulatorische Abschreibungen könnten später wiederum als allgemeines Deckungsmittel zur Refinanzierung für die Einrichtung dienen, zu deren Lasten sie beansprucht wurden. Insofern schließt sich ein Kreislauf der gegenseitigen investiven Finanzierung zwischen kostenrechnenden Einrichtungen ohne Beteiligung der allgemeinen Rücklage (Zuführung oder Entnahme) und ohne Kreditfinanzierung (vgl. Ausführungen zu Nummer 3).

4.4.2 Die Zuführung an die allgemeine Rücklage

- 4.4.2.1 Wenn die SOLL-Zuführung aus dem Verwaltungshaushalt ("freie Spitze") als allgemeines Deckungsmittel derzeit nicht benötigt wird, weil die Finanzierung von Investitionen anderweitig und insbesondere wirtschaftlicher (kostengünstiger) gesichert ist (Zuweisungen oder Zuschüsse, zinslose Kredite), dann werden diese Mittel der allgemeinen Rücklage zugeführt. Sie stehen dort unabhängig von ihrer Herkunft als Finanzvermögen zur Verfügung (Gesamtdeckung).
- 4.4.2.2 Sind kalkulatorische Abschreibungen zwischenzeitlich als allgemeine Deckungsmittel eingesetzt worden und stehen zum Zeitpunkt der Reinvestitionen keine anderen Deckungsmittel (Allgemeine Rücklage) zur Verfügung, muß der Vermögenshaushalt gegebenenfalls kreditiert werden. Das führt dazu, daß andere Investitionen zurückgestellt werden müssen oder unterbleiben.

4.5 Notfinanzierung des Verwaltungshaushaltes (Rückzuführung von Finanzvermögen)

- 4.5.1 Wenn der dauernde Haushaltsausgleich (durch Mehreinnahmen oder Minderausgaben) nicht kurzfristig sichergestellt werden kann und in dieser Haushaltssituation - unausgeglichener Verwaltungshaushalt - die Erfüllung der kommunalen Aufgaben gefährdet ist, dann **müssen** allgemeine Deckungsmittel oder (und) **Mittel der allgemeinen Rücklage** (gegebenenfalls einschl. der ursprünglich erwirtschafteten kalkulatorischen Abschreibungen!) als "Notfinanzierung" **zum Ausgleich des Verwaltungshaushaltes eingesetzt werden**. Dieses Finanzvermögen ist immer vorrangig zum Ausgleich des Verwaltungshaushaltes einzusetzen, bevor Landesmittel/Bedarfszuweisungen (Ausgleichsfonds) beantragt und bewilligt werden können.
- 4.5.2 Die Rückzuführung vom Vermögens- an den Verwaltungshaushalt, eventuell aus der allgemeinen Rücklage über den Vermögenshaushalt an den Verwaltungshaushalt, bedeutet **Verzehr von Finanzvermögen** zu Lasten der Investitionsfähigkeit, weist auf zu hohe konsumtive Ausgaben im Verwaltungshaushalt bei entsprechend fehlenden allgemeinen Deckungsmitteln hin und ist haushaltsrechtlich insoweit unzulässig, wie es sich um einen kreditierten Vermögenshaushalt handelt und keine Rücklagenentnahmen oder Veräußerungserlöse in der Höhe des Zuführungsbetrages an den Verwaltungshaushalt zur Verfügung stehen. Es käme sonst zu der in der kommunalen Haushaltswirtschaft gesetzlich verbotenen Kreditfinanzierung konsumtiver Ausgaben und damit auch zu einer kreditfinanzierten Tilgung der Schulden aus Kreditaufnahmen (über die Pflichtzuführung)!

4.6 Zusammenfassung der "Austauschfinanzierung" allgemeiner Deckungsmittel

- 4.6.1 Der **Austausch von Deckungsmöglichkeiten** führt **in keinem Fall** zu einer nochmaligen "Bezahlung" von Einrichtungen durch den gebührendzahlenden Bürger, weil die zwischenzeitlich in Anspruch genommenen kalkulatorischen Abschreibungen durch den Einsatz allgemeiner Deckungsmittel (dazu gehören auch Kredite) wieder refinanziert werden müssen. Dies ergibt sich zwingend aus dem kommunalabgabenrechtlichen Kostenüberschreitungsverbot (§ 6 Abs. 1 des Kommunalabgabengesetzes), das ein Abschöpfen von Einnahmen aus kostenrechnenden Einrichtungen zugunsten der allgemeinen Haushaltsdeckung untersagt. Damit ist sichergestellt, daß den Gebührenhaushalten keine erwirtschafteten (vom Bürger bezahlten) Mittel **endgültig** entzogen werden.
- 4.6.2 *Insgesamt entspricht damit die zwischenzeitliche Inanspruchnahme von Mitteln der allgemeinen Rücklage (auch kalkulatorischer Abschreibungen) dem der kommunalen Haushaltswirtschaft zugrundeliegenden ökonomischen Prinzip, weil die Aufnahme von Krediten hinausgeschoben oder vermieden wird.*

4.7 Rechtsprechung zur Erhebung und Verwendung kalkulatorischer Kosten

- 4.7.1 Die vorstehenden Ausführungen zur haushaltsrechtlichen Behandlung kalkulatorischer Kosten (Abschreibungen) werden durch das Urteil des Oberverwaltungsgerichtes (Münster) für das Land Nordrhein-Westfalen vom 5. August 1994 (9 A 1248/92) in vollem Umfang bestätigt.

- 4.7.2 In Teil II Nr. 2.5. S. 21 des Urteils heißt es unter anderem zur Abschreibung: "... ist auch mit Sinn und Zweck des Gesetzes (des Kommunalabgabengesetzes) vereinbar. Dieser geht dahin, die Gemeinden in die Lage zu versetzen, **die dem gemeindlichen Betrieb obliegende Aufgabenerfüllung ohne Belastung des allgemeinen Verwaltungshaushaltes auf Dauer darin sicherzustellen, daß kostenrechnende Gebühren erhoben werden.** Aus dieser Zielsetzung folgt, daß nicht nur die mit dem Betrieb der Anlage verbundenen pagatorischen Ausgaben über Gebühren-Einnahmen erwirtschaftet werden müssen, sondern auch ausreichende finanzielle Mittel **für die Ersatzbeschaffung der Anlage anzusammeln sind. Dazu sind kalkulatorische Abschreibungen ein geeignetes Mittel.** Ihre Aufgabe besteht darin, für jede Abrechnungsperiode, während der ein mehrperiodisch nutzbares und abnutzbares Betriebsmittel zur Leistungserstellung eingesetzt wird, den verursachungsgerechten Werteverzehr zu ermitteln und in der Weise auf die einzelnen Abrechnungsperioden zu verteilen, daß am Ende der Nutzungsphase ein gleichwertiger Ersatz für das Betriebsmittel wiedererlangt werden kann ..."
- 4.7.3 In Teil II Nr. 2.6. S. 22 des Urteils wird weiter ausgeführt: "..., **daß das Rückflußkapital unabhängig davon, daß es letztlich der Wiederbeschaffung der Anlage dienen soll, rechtlich der Gemeinde zusteht. Sie muß lediglich am Ende der Nutzungsdauer der Anlage die erforderlichen Haushaltsmittel für eine Wiederbeschaffung ('Anmerkung: in Höhe des Rückflußkapitals') bereitstellen. Bis dahin steht es ihr frei, das nach Abschreibung entstandene Kapital sowie etwaige Zinserträge für allgemeine Haushaltszwecke zu nutzen. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil die Gemeinde ihr Eigenkapital, anstatt es in den Bau von Kanälen zu investieren, auch in anderer Weise hätte einsetzen können, etwa als zinsbringende Anlage. Dann hätte sie selbstverständlich über die Zinsen verfügen dürfen. Nichts anderes kann aber gelten, wenn sich das in den Kanälen gebundene Kapital durch Abschreibungen wieder in frei verfügbares Kapital umwandelt. Ein durch erneute Anlage dieses Kapitals sich ergebender Zinsertrag kommt daher ausschließlich dem allgemeinen Haushalt, nicht aber dem Abwassergebührenhaushalt und damit dem Gebührenschuldner zugute.** Damit erledigt sich zugleich der Einwand, daß die Gemeinden Abschreibungen, die nicht zur Schuldentilgung benötigt wurden, zur Deckung des allgemeinen Haushalts 'mißbrauchen'. Allerdings bringt die rechtliche Konstruktion, daß gemeindliche Regiebetriebe (im Gegensatz zu Eigenbetrieben) über keinen geschlossenen Finanzkreislauf verfügen **und demzufolge aus den Abschreibungen keine Rücklagen gebildet werden müssen, die Gefahr mit sich, daß Abschreibungen teilweise nicht für an sich erforderliche Reinvestitionen, sondern für aktuell dringlicher erscheinende Haushaltszwecke eingesetzt werden. Dadurch werden dem Gebührenhaushalt jedoch, wie oben ausgeführt, keine ihm rechtlich zustehenden Mittel entzogen.** Für den Gebührenzahler kann sich, wenn diese Praxis über einen längeren Zeitraum fortgesetzt wird, lediglich insoweit ein faktischer (kein rechtlicher oder wirtschaftlicher) Nachteil ergeben, als später umfangreiche Nachholinvestitionen zu einem sprunghaften Anstieg der Gebühren führen können. Demgegenüber wären die Gebühren bei kontinuierlicher Reinvestition bereits früher, dann aber in kleineren Schritten gestiegen. **Im Vergleich dazu sind die negativen Auswirkungen, die entstehen, wenn eine Gemeinde längere Zeit notwendige Investitionen unterläßt, für diese wesentlich gravierender, weil eines Tages erhebliche Kreditaufnahmen erforderlich werden, die - soweit sie durch Haushaltsvorschriften überhaupt noch gedeckt sind - hohe Zins- und Tilgungsleistungen hervorrufen und damit den finanziellen Spielraum der Gemeinde auf anderen Gebieten erheblich einengen ..."**
- 4.7.4 Zur Berechnung der als Kosten in die Gebührenbedarfsberechnung eingestellten kalkulatorischen Zinsen hat das Oberverwaltungsgericht unter anderem ausgeführt (Seite 33): "Dieser Zinssatz, der als Ausgangswert dienen kann, soweit es um die Berechnung der fiktiven Eigenkapitalzinsen geht, ist hinsichtlich des zu verzinsenden Fremdkapitals angemessen zu erhöhen. **Da aufgrund des das Haushaltsrecht beherrschenden Prinzips der Gesamtdeckung (§ 16 Gemeindehaushaltsverordnung; 'Anmerkung: § 15 der Gemeindehaushaltsverordnung')** keine direkte Zuordnung der aufgenommenen Finanzierungsmittel zu bestimmten Investitionsmaßnahmen mehr erforderlich oder auch nur möglich ist, also der fremdfinanzierte Teil des Anlagevermögens bei Regiebetrieben regelmäßig nicht ermittelt werden kann ..."

5 Bildung der allgemeinen Rücklage

- 5.1 Die Ansammlung von Mitteln in der allgemeine Rücklage dient mit ihrem gesetzlich vorgeschriebenen Mindestbetrag (§ 19 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung) in erster Linie der Aufrechterhaltung der Kassenliquidität und damit der Vermeidung von "teuren" Zinsen für Kassenkredite. In zweiter Linie dient sie der Ansammlung von Finanzvermögen für investive Zwecke, das heißt einer späteren Verwendung im Vermögenshaushalt (§§ 19 Abs. 3, 21 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung). Eine Zweckbindung - auch von Teilen - der allgemeinen Rücklage ist unzulässig (Gesamtdeckungsprinzip nach § 15 der Gemeindehaushaltsverordnung).

5.2 Nachweis des Bestandes der allgemeinen Rücklage

- 5.2.1 In den Rücklagennachweisen (Anlage 18 "Muster zu § 41 Abs. 2 der Gemeindehaushaltsverordnung" der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung) sind die ursprünglich im Unterabschnitt einer kostenrechnenden Einrichtung erwirtschafteten kalkulatorischen Abschreibungen zu erläutern, die für die Reinvestitionen bei kostenrechnenden Einrichtungen später benötigt werden (Nummer 21.3 der Verwaltungsvorschriften zur Gemeindehaushaltsverordnung).
- 5.2.2 Die Vertretungskörperschaft hat bei allen haushaltswirksamen Entscheidungen die Höhe des Rücklagenbestandes zu berücksichtigen. Soweit Mittel aus speziellen Entgelten beansprucht wurden, ist gleichzeitig zu beschließen, in welcher Höhe diese Mittel wieder angesammelt werden müssen, damit der Haushaltsausgleich dauerhaft sichergestellt bleibt.
- 5.2.3 In der Höhe, wie **erwirtschaftete** kalkulatorische Abschreibungen in der allgemeinen Rücklage nicht angesammelt wurden, weil sie zwischenzeitlich als allgemeine Deckungsmittel eingesetzt wurden, ist der nicht vorhandene Bestand als sogenannte rote Rücklage zu führen (Vorbelastung der Haushaltswirtschaft!).
- 5.2.4 Eine "rote Rücklage" ist bereits in der Höhe nachzuweisen, wie erwirtschaftete kalkulatorische Abschreibungen in der Gesamtdeckung des Verwaltungshaushaltes verzehrt wurden. Dies gilt ebenso für alle übrigen Austauschfinanzierungen.
- 5.2.5 Die Höhe der "roten Rücklage" mindert sich in dem Maße, wie kostenrechnende Einrichtungen refinanziert wurden.