Betriebswirtschaftliche Schriften

Heft 148

# Betriebswirtschaftliche Probleme der Gebührenkalkulation

## Interdependenz kalkulatorischer Kostenarten und Verständnis „betriebswirtschaftlicher Grundsätze“ als Probleme der Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren

Von

Erik Gawel

Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ERIK GAWEL

# Betriebswirtschaftliche Probleme der Gebührenkalkulation

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Betriebswirtschaftliche Schriften

Heft 148

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# Betriebswirtschaftliche Probleme der Gebührenkalkulation

Interdependenz kalkulatorischer Kostenarten und Verständnis „betriebswirtschaftlicher Grundsätze“ als Probleme der Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren

Von

Erik Gawel

Duncker & Humblot · Berlin

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Gawel, Erik:**
Betriebswirtschaftliche Probleme der Gebührenkalkulation : Interdependenz kalkulatorischer Kostenarten und Verständnis „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" als Probleme der Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren / von Erik Gawel. – Berlin : Duncker und Humblot, 1999
(Betriebswirtschaftliche Schriften ; H. 148)
ISBN 3-428-09755-6

Alle Rechte vorbehalten
© 1999 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0523-1035
ISBN 3-428-09755-6

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ♾

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# Vorwort

Der Streit um die „richtige“ Kalkulation der kommunalen Entsorgungsgebühren in den Bereichen Abfall und Abwasser kommt nicht zur Ruhe. 1994 hatte das Oberverwaltungsgericht für Nordrhein-Westfalen in einer vielbeachteten Grundsatzentscheidung dem Sperrfeuer der Kritik gegen „überhöhte“ Benutzungsgebühren insoweit nachgegeben, daß nach „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen“, welche im gesamten Kommunalabgabenrecht der Länder maßgeblich sind, nunmehr die Verzinsung nur noch zu Anschaffungswerten kalkuliert werden darf. Hingegen blieb es bei der Zulässigkeit von Wiederbeschaffungszeitwerten im Bereich der Abschreibungsverrechnung. Das Urteil hat in der Fachöffentlichkeit zum Teil herbe Kritik einstecken müssen. Auch das traditionell in Gebührenfragen besonders eifrige Verwaltungsgericht Gelsenkirchen hat sich im Anschluß daran - gestützt auf einige Literaturstimmen - eine neue und abweichende betriebswirtschaftliche Auslegung zu eigen gemacht, die sich 1997 erstmals offen gegen die 94er OVG-Linie erhob. Danach sei eine Kombination von Anschaffungs- und Zeitwerten im Bereich der Kapitalkosten betriebswirtschaftlich nicht haltbar. Wegen der Abweichung von der oberverwaltungsgerichtlichen Linie stand auf diese Weise 1998 die Kalkulation der Benutzungsgebühren in NRW erneut grundsätzlich auf dem oberverwaltungsgerichtlichen Berufungs-Prüfstand. Die in diesem Musterprozeß beklagte Stadt Herne hat zur Klärung der betriebswirtschaftlichen Fragen ein wissenschaftliches Gutachten in Auftrag gegeben, dessen Ergebnisse hiermit einer breiteren Öffentlichkeit vorgestellt werden sollen.

Die zentrale Frage kreist um die betriebswirtschaftliche und kommunalabgabenrechtliche Anerkennung des in der Literatur in neuerer Zeit favorisierten „Interdependenzmodells“ der kalkulatorischen Kostenarten „Abschreibungen“ und „Zinsen“. Danach würden Kommunen, die in der 1994 vom OVG in Münster für zulässig erklärten Weise kalkulieren, (weiterhin) ungerechtfertigte Gewinne erzielen, weil hierbei unter Mißachtung einer angeblich gebotenen zusammenhängenden Betrachtung der beiden Kapitalkostenarten eine isolierte Bewertung mit je unterschiedlichem Wertansatz vorgenommen worden sei. Die Klärung dieser Frage ist weit über NRW hinaus für das gesamte Kommunalabgabenrecht der Länder relevant, soweit nicht die jeweiligen Landesgesetzgeber eindeutige Vorgaben für die jeweilige Kostenkalkulation getroffen haben.

Der vorliegende Band vereinigt zwei Beiträge, die in jeweils engem inhaltlichem Zusammenhang zu den betriebswirtschaftlichen Problemen der aktuellen

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Gebührenrechtsprechung stehen. Der erste Teil stellt eine für die Veröffentlichung leicht überarbeitete gutachterliche Stellungnahme des Verfassers für die Stadt Herne im Berufungsverfahren 9 A 5336/97 vor dem OVG NW dar. Der zweite Teil setzt sich kritisch mit der 1994 vom nämlichen Gericht entwickelten Lehre von Bedeutung und Inhalt der „betriebswirtschaftlichen Grundsätze" auseinander, denen in allen Kommunalabgabengesetzen der Länder eine Schlüsselstellung für die Kalkulation von Benutzungsgebühren zukommt.

Das Urteil des Berufungsverfahrens wurde zwischenzeitlich am 19. Mai 1998 verkündet.* Darin verharrt das Gericht bei seiner 94er Linie, ohne sich inhaltlich näher mit den betriebswirtschaftlichen Einwänden gegen seine Kalkulations-Judikatur zu befassen. Es erscheint daher absehbar, daß alsbald der nächste Streitfall vor diesem oder einem anderen Obergericht unter Stützung auf in der Literatur geäußerte betriebswirtschaftliche Kritik anhängig werden wird. Eine nachhaltige gerichtliche Befriedung der Diskussion setzt zweifellos voraus, daß seitens des Senats zu den hiermit aufgeworfenen Fragen auch inhaltlich Stellung genommen wird. Hierzu möchte die vorliegende Schrift einen klärenden Beitrag leisten.

Köln, im Oktober 1998 *Erik Gawel*

* Das Urteil war zum Zeitpunkt der Drucklegung noch unveröffentlicht.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# Inhaltsverzeichnis

*Erster Teil*

**Zur Interdependenz kalkulatorischer Kostenarten in der Gebührenbedarfsberechnung der Gemeinden**


**I. Problemstellung** ..... 11

**II. Theoretische Grundlagen der Interdependenzaussage** ..... 16

1. Die neuere investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung ..... 16
2. Das Äquivalenztheorem der investitionstheoretischen Kostenrechnung ..... 24

**III. Relevanz der Interdependenz- und Äquivalenztheoreme für die Gebührenkalkulation** ..... 37

1. Gründe für die Nichtgeltung des theoretischen Äquivalenztheorems in der Praxis ..... 37
2. Gründe für die eingeschränkte Relevanz des Interdependenzdenkens in der Gebührenkalkulation ..... 41
   a) Bedingte gebührenrechtliche Relevanz der Zielorientierung investitionstheoretischer Kalkulationsimperative ..... 41
   b) Die Kalkulationsergebnisse investitionsrechnerischer Verfahren im Lichte konkurrierender gebührenrelevanter Kostenmaßstäbe ..... 43
   c) Tertium non datur? Zur Zulässigkeit sonstiger, insbesondere „traditioneller" Kalkulationsverfahren ..... 45
3. Überlegenheit des Anschaffungswertverfahrens bei Nicht-Äquivalenz? ..... 49
   a) Literaturstimmen zum Vorgehen bei Nicht-Äquivalenz ..... 49
   b) Ersatz-Kriterien für die Verfahrensauswahl bei Nicht-Äquivalenz ..... 52
4. Zusammenfassung ..... 64

**IV. Die Judikatur des OVG NW im Lichte der Interdependenztheorie** ..... 69

1. Zielebene: Substanzerhaltung im Rahmen einer „erhaltungsbezogenen Kostenrechnung" ..... 69
2. Instrumentelle Ebene I: Realverzinsung und Zeitwerte als Bestandteil betriebswirtschaftlicher Grundsätze ..... 71



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

3. Instrumentelle Ebene II: Zum Nebeneinander von Zeitwertabschreibungen und nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten ..... 75

**V. Zusammenfassung der Ergebnisse** ..... 81

*Zweiter Teil*

**Definition und Verständnis „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" im Kommunalabgabenrecht der Länder – dargestellt am Beispiel des § 6 KAG NW**

**I. „Betriebswirtschaftliche Grundsätze" als Schlüsselbegriff kommunalabgabenrechtlicher Kalkulationsvorgaben** ..... 89

1. Problemstellung ..... 89
2. „Betriebswirtschaftliche Grundsätze" in der Auslegung des OVG NW ..... 93

**II. Betriebswirtschaftliche Grundsätze und kommunalabgabenrechtliche Kalkulationszwecke** ..... 95

1. Implikationen der Grundsätze-Definition des OVG NW ..... 95
2. Betriebswirtschaftliche Kritik am Grundsätze-Verständnis des OVG NW ..... 96
3. Das Grundsätze-Verständnis des OVG NW in der Detailbetrachtung ..... 100
   a) Begriff der „allgemeinen Wirtschaftsbetriebe" ..... 100
   b) Relevanz „allgemeiner Wirtschaftsbetriebe" ..... 102
   c) Argumentative Brüche der Stufenprüfung nach OVG NW ..... 103
   d) Abstraktheit des Kostenbegriffs – ein Mißverständnis? ..... 105
4. Kalkulationszweck und Kostenbegriff im Kommunalabgabenrecht: Eine abweichende Betrachtung ..... 112
   a) Eine „betriebswirtschaftliche" Definition betriebswirtschaftlicher Grundsätze ..... 112
   b) Verbleibende Probleme ..... 116

**III. Kommunalabgabenrechtliche Kalkulationsziele für Benutzungsgebühren: Einige Annäherungen** ..... 120

**IV. Zusammenfassung** ..... 124

**Literaturverzeichnis** ..... 127

**Sachregister** ..... 139

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Erster Teil*

# Zur Interdependenz kalkulatorischer Kostenarten in der Gebührenbedarfsberechnung der Gemeinden

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# I. Problemstellung

Im nordrhein-westfälischen Recht der Benutzungsgebühren hatte zuletzt das OVG NW in seiner vielbeachteten Grundsatzentscheidung vom 5.8.1994 (9 A 1248/92)[1] über die heftig umstrittene Ansatzfähigkeit kalkulatorischer Kosten u. a. die Zulässigkeit von Tageswertabschreibungen gebilligt, für die Verzinsung entsprechend § 6 II KAG NW jedoch - unter Abkehr von seiner vorherigen Rechtsprechung[2] - Anschaffungswerte verbindlich vorgeschrieben, die allerdings nominal verzinst werden dürfen.[3] Der Urteilsspruch hat im Schrifttum vielfältige und heftige Kritik erfahren.[4] Einen Schwerpunkt dieser kritischen Stellungnahmen bildet zweifellos die Frage, ob Tageswertabschreibungen mit nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten kombiniert werden dürfen, ohne das Verbot der Kostenüberschreitung gem. § 6 I 3 KAG NW zu verletzen.[5] Insbesondere das VG Gelsenkirchen hat diesbezüglich nach dem OVG-Entscheid von 1994 eine abweichende Linie entwickelt, die etwa im Urteil vom 8. Juni 1995[6] ausführlich dargetan wurde, jedoch mit Rücksicht auf die abweichende OVG-Judikatur bisher nicht entscheidungserheblich wurde.

Diese Zurückhaltung hat das VG Gelsenkirchen nunmehr aufgegeben: In seinem Urteil vom 9. Oktober 1997 gegen die Stadt Herne (13 K 3766/95)[7] begründet die Kammer die Rechtswidrigkeit der Gebührenkalkulation entsprechend der dortigen Entwässerungsgebührensatzung von 1995 in der Hauptsa-

---

[1] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 = NVwZ 1995, 1233 = NWVBl. 1994, 428 = KStZ 1994, 213 = ZKF 1994, 227 = GemHH 1994, 233.

[2] Siehe dazu OVG NW, Urteil vom 27.10.1992 - 9 A 835/91.

[3] Zum Ganzen siehe auch *Mohl / Schick* 1994, S. 226 ff.

[4] *Gawel* 1994b, S. 222 ff.; *ders.* 1994c, S. 469 ff.; *ders.* 1994d, S. 248 ff.; *Adam / Hering* 1995, S. 259 ff.; indirekt auch *Friedl* 1996a, S. 193 ff.; siehe ferner die in Fn. 5 angegebene Literatur.

[5] Entsprechend die Kritik bei *Brüning* 1994, S. 201 ff.; *ders.* 1997, S. 244 ff.; *Schulte*, in: Driehaus, § 6, Rn. 191d; *Ostholthoff* 1996, S. 140 ff.; *ders.* 1997, S. 201 ff.; *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 97 ff.; auch *Rose* 1996, S. 30; *Berlin* 1998, S.167 ff.; *Brede* 1998, S. 127 ff.; *Busse von Colbe* 1995, S. 163, 165; *Tettinger* 1996, S. 81 ff.; *Heßhaus,* 1997, passim.

[6] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94 = NWVBl. 1995, 482 = GemHH 1996, 135 = DWW 1996, 57.

[7] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 – 13 K 3766/95 = DWW 1997, 438 = NWVBl. 1998, 32 = GemHH 1998, 66.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

che[8] damit, daß zwingende betriebswirtschaftliche Grundsätze einen gleichzeitigen Ansatz von zu Tageswerten bemessenen Abschreibungen und nominalverzinstem, jedoch zu Anschaffungswerten bewertetem Betriebskapital ausschlössen. Vielmehr habe eine Gemeinde ausschließlich die Alternative, bei jeweils einheitlichem Wertansatz der beiden kalkulatorischen Kostenarten zu Wiederbeschaffungszeitwerten in Verbindung mit einem Realzinssatz zu kalkulieren („Wiederbeschaffungszeitwertmethode" bzw. „Realzinsmethode") oder aber zu Anschaffungswerten, dann jedoch unter Verwendung eines Nominalzinssatzes („Anschaffungswertmethode" bzw. „Nominalzinsmethode"). Beide Verfahren seien insofern „äquivalent". Die vom OVG NW in seinem Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 für zulässig gehaltene Zeitwertabschreibung in Verbindung mit nominalverzinstem, aber auf Anschaffungswertbasis kalkuliertem betriebsnotwendigem Kapital führe demgegenüber zu einer Mehrfachberücksichtigung von Preissteigerungseffekten und bedeute damit einen Verstoß gegen das Gebot der Kostendeckung.

In seiner Urteilsbegründung nimmt das Gericht Bezug auf „neuere Erkenntnisse" der Betriebswirtschaftslehre[9] sowie zahlreicher werdende Literaturstimmen der anwendungsorientierten Gebührenliteratur in neuerer Zeit, aus denen unter Beachtung einer gebotenen „Interdependenzbetrachtung"[10] kalkulatorischer Kostenarten die zitierte „Äquivalenzregel" der vom Gericht bemühten Kalkulationsverfahren „Anschaffungswertmethode" und „Zeitwertmethode" zweifelsfrei hervorgehe.[11] Über das Interdependenz-Postulat und die Äquivalenzaussage hinaus formuliert das VG Gelsenkirchen gleichsam ein „Ausschlußprinzip", nach dem andere als die beiden genannten Verfahren betriebswirtschaftlich nicht sachgerecht, zumindest aber wegen Kostenüberschreitung gebührenrechtlich nicht zulässig seien.[12] Schließlich nimmt die Kammer selbst bereits im Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94, auf das in der hier referierten Urteilsbegründung ausdrücklich Bezug genommen wird,[13] gewisse Relativierungen der eigenen Äquivalenzthese vor;[14] die dabei schon eingeräumte fallweise Nichtgeltung der Äquivalenz hat in der Literatur bereits zu einer Forsetzung

---

[8] Zu dem daneben für die Urteilsbegründung noch wesentlichen Aspekt der Anschaffungswertermittlung nach dem „Mengenverfahren" *Gawel* 1998a.

[9] So auch *Kirchhoff* 1997, S. 442.

[10] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95, S. 7.

[11] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95, S. 8.

[12] „[...] so führt die gebotene Betrachtungsweise zu der Erkenntnis, daß man prinzipiell *nur dann* zur wiederspruchsfreien Lösung gelangt, wenn man - alternativ - eines der folgenden Kalkulationsverfahren anwendet [...]." (VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95, S. 8; *Hervorh. des Verf.*).

[13] Siehe VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95, S. 8.

[14] Siehe VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94 (= GemHH 1996, S. 138 f.).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

des Methodenstreits geführt: Insbesondere werden dabei, auch in Ansehung von Interdependenz- und Äquivalenzaspekten, erneut eindeutige Wertungen zugunsten des Anschaffungswertverfahrens geäußert, weil dieses sich als „einfachste(s), eindeutigste(s), verständigste(s) und sicherste(s) Verfahren"[15] präsentiere oder gar von allen denkbaren Verfahren „einzig sachzielkongruent"[16] sei. Damit wird einerseits theoretische „Äquivalenz" auf der Basis realer Kapitalerhaltung postuliert und dies als äußerste Grenze der Gebührenbemessung ausgewiesen,[17] bei empirischer Nichtgeltung des Prinzips hingegen zugleich der Anschaffungswertkalkulation bei einzelnen Autoren ein gewisser Vorzug eingeräumt.[18]

In seinem jüngsten Berufungsurteil vom 19. Mai 1998 hält jedoch das OVG NW[19] unverändert an seiner 1994 entwickelten Linie fest. Unbeeindruckt von der massiven Urteilskritik und der aktuellen Interdependenzdiskussion wird sogar weiterhin die „Wiederbeschaffungszeitwertmethode" für unzulässig, eine „Kombinationsmethode" aus Zeitwertabschreibungen und Nominalverzinsung hingegen für zulässig erachtet. Eine betriebswirtschaftliche Auseinandersetzung mit den in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Fragen wird in der Urteilbegründung bedauerlicherweise nicht sichtbar.[20] Statt dessen wird abermals die Entscheidung von 1994 herangezogen und der Hinweis bemüht, eine zwischenzeitliche Änderung betriebswirtschaftlicher Lehrmeinungen sei nicht erkennbar. Die Möglichkeit, bereits im 94er Urteil fehljudiziert zu haben, wird offensichtlich nicht in Erwägung gezogen.

Vor dem Hintergrund der abweichenden Judikaturen des VG Gelsenkirchen und des OVG NW, der umfangreichen betriebswirtschaftlichen und juristischen Literaturdiskussion sowie der Maßgabe des insoweit auch für andere Länder einschlägigen § 6 KAG NW stellt sich damit die Frage, inwieweit die Interdependenz-Argumentation der Kammer betriebswirtschaftlich stichhaltig sowie komunalabgabenrechtlich relevant erscheint. Die Beantwortung dieser Frage ist von ganz erheblicher gebührenrechtlicher und gebührenpolitischer Bedeutung: Wäre die Kritik der Kammer an der vom OVG für zulässig erachteten Kalkulationsmethode zutreffend, so würden Gemeinden, die entsprechend dem 94er Spruch des OVG kalkulieren, (weiterhin) ungerechtfertigte und gesetzeswidrige Gewinne erzielen und damit den Gebührenzahler übervorteilen.

Der vorliegende Beitrag möchte daher im folgenden kritisch die im Urteil des VG Gelsenkirchen vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95 - niedergelegten Aussa-

---

[15] *Ostholthoff* 1996, S. 143.

[16] *Ostholthoff* 1997, S. 204.

[17] So u. a. bei *Brüning* 1997, S. 244 ff.; *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191 f.

[18] So *Ostholthoff* 1996, S. 143; *ders.* 1997, S. 204.

[19] OVG NW, Urteil vom 19.05.1998 - 9 A 5338/97.

[20] Ebenda, S. 12, 16.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gen zu einer Kalkulation nach „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen", soweit sie sich auf „Interdependenzbetrachtungen" stützen, auf ihre ökonomische Stichhaltigkeit und ihre Vereinbarkeit mit § 6 KAG NW überprüfen. Zu diesem Zweck wird anhand folgender Prüffragen vorgegangen:

Besteht im Rahmen der Gebührenbedarfsberechnung bei der Ermittlung kalkulatorischer Kosten eine *Interdependenz* dergestalt, daß eine „Wertänderungsprämie" (Sachwertsteigerung des Anlagevermögens, allgemeine Geldentwertung) nur einmal, dann jedoch wahlweise in der gemeinsamen Wertbasis für Abschreibungen und zinspflichtiges Kapital („Wiederbeschaffungszeitwertmethode = Realzinsmethode") oder aber im Zinssatz („Anschaffungswertmethode = Nominalzinsmethode") verrechnet werden darf? Im einzelnen:

a) Welche *betriebswirtschaftlichen Grundsätze* bestehen hinsichtlich der *simultanen Kalkulation von Abschreibungen und Zinsen*? Besteht insbesondere die postulierte Äquivalenz zwischen den beiden vorgeschlagenen Kalkulationsmethoden? Ist bei fallweiser Nichtgeltung des Äquivalenztheorems evtl. der „Anschaffungswertmethode" der Vorzug einzuräumen?

b) Welche *Relevanz* gewinnen diese Grundsätze *hinsichtlich der Kalkulationsgebarung einer gemeindlichen kostenrechnenden Einrichtung*, wenn davon ausgegangen wird, daß verrechnete Kosten stets einen sachgerechten, gebührenrechtlich legitimierten Zielbezug aufweisen müssen („zweckmäßige Kosten") und für die Relevanz betriebswirtschaftlicher Lehrmeinungen seitens des OVG NW bestimmte Maßstäbe gelten. Schließt die Äquivalenzthese insbesondere aus, daß neben den für zulässig erklärten Kalkulationsverfahren auch andere, hiervon abweichende Verfahren, etwa das vom OVG NW in seinem Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 für rechtmäßig erklärte, zum Einsatz kommen?

Nachfolgend wird zunächst die theoretische Grundlage der Äquivalenz-Argumentation, die neuere investitionstheoretische Kostenrechnungsmethode, einer näheren Betrachtung unterzogen (Abschnitt II.1), im unmittelbaren Anschluß daran die Äquivalenzaussage selbst (Abschnit II.2). In Abschnitt III wird daraufhin die Frage zu beantworten sein, inwieweit die hierbei zutage tretenden Erkenntnisse für den Bereich kommunaler Benutzungsgebühren entsprechend den Vorgaben des KAG NW Relevanz beanspruchen können. In diesem Zusammenhang wird im einzelnen danach gefragt werden, ob

— die der Äquivalenzaussage als theoretischem Wenn-dann-Satz zugrunde liegenden Prämissen in der Praxis gegeben sind (Abschnitt III.1),

— die dem Investitionskalkül immanenten Zielkonzepte mit den Zwecken einer kommunalen Gebührenbedarfsberechnung nach § 6 KAG NW harmonieren (Abschnitt III.2.a),

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

— ferner auch die Kalkulationsergebnisse einer investitionstheoretisch angeleiteten Gebührenkalkulation mit den kommunalabgabenrechtlichen Kostenmaßstäben vereinbar sind (Abschnitt III.2.b),

— schließlich inwieweit durch die Heranziehung investitionstheoretischer Methoden andere, nicht investitionsrechnende Verfahren kommunalabgabenrechtlich verdrängt werden können (Abschnitt III.2.c).

Abschnit III.3 geht sodann der Frage nach, wie bei tatsächlicher Nichtäquivalenz der einzelnen Verfahren in der Praxis die Vorziehenswürdigkeit einzelner Kalkulationsmethoden dennoch beurteilt werden kann, insbesondere ob sich vor diesem Hintergrund Anschaffungswert- oder Zeitwertkalkulationen für die Gebührenkalkulation empfehlen.

Abschnitt IV. befaßt sich mit den Auswirkungen der Interdependenz- und Äquivalenzlehre für die Judikatur des OVG NW, wie sie im 94er Urteil und seither in ständiger Rechtsprechung ihren Niederschlag gefunden hat. Dabei sind folgende (häufig kritisierte) Aspekte der OVG-Judikatur von besonderer Bedeutung:

— Inwieweit und ggf. in welcher Operationalisierung kann „Substanzerhaltung" als angemessene Zielvorstellung der Gebührenbedarfsberechnung nach § 6 KAG NW aufgefaßt werden? (Abschnitt IV.1)

— Wie stellen sich Zeitwerte und Realzinsfüße als Bestandteil betriebswirtschaftlicher Grundsätze über die Kalkulation von Selbstkosten dar? (Abschnitt IV.2)

— Welche Konsequenzen ergeben sich aus der investitionstheoretischen Betrachtung für das vom OVG für zulässig gehaltene Nebeneinander von Tageswertabschreibungen und nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten? (Abschnitt IV.3)

Eine Zusammenfassung der jeweils gefundenen Ergebnisse in Abschnitt V. beschließt diesen Beitrag.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# II. Theoretische Grundlagen der Interdependenzaussage

## 1. Die neuere investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung

Die in der neueren Rechtsprechung des VG Gelsenkirchen sowie zahlreichen Literaturbeiträgen aus neuester Zeit angestellten Interdependenz- und Äquivalenzüberlegungen[1] stützen sich wesentlich auf Methoden und Ergebnisse der sog. *investitionstheoretischen Kostenrechnung*.[2] Um den betriebswirtschaftlichen Gehalt dieser Aussagen, aber auch deren gebührenrechtliche Relevanz für eine Kalkulation von Benutzungsgebühren nach § 6 KAG NW zu würdigen, erscheint eine knappe Darstellung dieses kostenrechnerischen Ansatzes unerläßlich.

Ausgehend von der grundlegenden Erkenntnis der modernen Betriebswirtschaftslehre, daß sich kalkulatorische Kostengrößen wie Abschreibungen und Zinsen (speziell im Rahmen eines wertmäßigen Kostenbegriffs) „nicht auf zukünftig beobachtbare empirische Tatbestände (beziehen), sondern [...] unter Zugrundelegung von Zielvorstellungen analytisch hergeleitet werden (müssen)"[3], d. h. die Kostenermittlung nur unter Verwendung einer mit dem Bewertungsakt verfolgten Zielsetzung möglich ist (*Grundsatz der Zweckbezogenheit der Kosten*),[4] sucht die investitionstheoretische Kostenrechnung eine *theoretisch fundierte Basis* speziell für *Planungsrechnungen*: „Der Ansatz zielt auf den Teil der Kostenrechnung ab, der als *Planungs-* oder *Entscheidungsrech-*

---

[1] Hierzu u. a. *Brüning* 1997, S. 244-255; *Heßhaus* 1997, S. 118 ff.; *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191-191 f.; *Tettinger* 1996, S. 81 ff.; *Ostholthoff* 1996, S. 140 ff.; *ders.* 1997, S. 201 ff.; *Busse von Colbe* 1995, S. 161 ff.; *Brede* 1998, S. 132 ff.; *Berlin* 1998, S. 167 ff.; zuvor bereits allgemein *Swoboda* 1973, S. 353 ff.; *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.; *Bucher* 1980, S. 7 ff.; *ders.* 1984, S. 145 ff., 191 ff.; speziell mit Blick auf Benutzungsgebühren auch *Brüning* 1990a, S. 21 ff.; *ders.* 1990b, S. 41 ff.; *ders.* 1994, S. 201 ff.; *Gawel* 1994a, S. 81-89; *ders.* 1994b, S. 222-232.

[2] Hierzu grundlegend *Küpper* 1985a, S. 26-46; *ders.* 1985b, S. 405-432; *ders.* 1990, S. 253-267; im Überblick auch *ders.* 1992, S. 48 ff.

[3] *Küpper* 1992, S. 39.

[4] Statt vieler siehe nur *Männel* 1992, S. 416 f. *Seicht* 1996, S. 349 ff., unterscheidet bei Kostenrechnungen zweckbezogen eine „Gebarungsrechnung i. S. einer rückwärtsgerichteten Amortisationsrechnung (Vergangenheitsrechnung)", „eine gegenwartsbezogene Preisbildungsrechnung" sowie eine entscheidungsorientierte „Zukunftsrechnung".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*nung* bezeichnet werden kann."[5] Während die vielfältigen Aufgaben der betrieblichen Kostenrechnung allgemein in der Bereitstellung relevanter Informationen für Kontrollaufgaben, Planungsaufgaben sowie Informations- und Dokumentationsaufgaben, zu denen auch die Selbstkostenermittlung gezählt wird, gesehen werden,[6] soll „mit der 'investitionstheoretischen Kostenrechnung' [...] ein Konzept entwickelt werden, das eine fundierte Bereitstellung relevanter Informationen für Entscheidungsprobleme ermöglicht."[7] Typische betriebliche Entscheidungsprobleme, zu deren rationaler Lösung eine derart fundierte Kostenrechnung beitragen soll, sind die Programmplanung (Aufteilung der knappen Produktionskapazitäten auf verschiedene Produktarten), die Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug von Vorleistungen sowie die Ermittlung kurz- und langfristiger Preisuntergrenzen.[8]

Der investitionsrechnerische Ansatz der Kostenrechnung ist *theoretisch ausgelegt*: Unter bewußter Abkehr von den Konzepten und Verfahren der Kostenrechnungpraxis, die „in hohem Maße pragmatisch gestaltet" sind und „in denen Anwendungsgesichtspunkte die theoretische Schlüssigkeit überwiegen"[9], wird eine *entscheidungstheoretische Fundierung der Kostenrechnung* angestrebt, indem eine Verbindung von Kostenrechnung und Investitionstheorie hergestellt wird.[10] In der modernen Betriebswirtschaftstheorie gilt grundsätzlich auch das einfache Rechnungsziel „Abbildung und Dokumentation", dem die Selbstkostenermittlung auf (Ist-) Vollkostenbasis zuzurechnen ist, als der theoretischen Fundierung bedürftig, da - wie bereits ausgeführt - „sich Kosten im Unterschied zu Zahlungen oft nicht auf unmittelbar beobachtbare Tatbestände beziehen"[11] sondern zu ihrer Ermittlung und Bezifferung in umfangreichem Maße zweckbezogene Deutungen erfordern.

Dem Ziel der theoretisch fundierten Bereitstellung von Entscheidungsinformationen trägt das Konzept dadurch Rechnung, daß eine „Vereinheitlichung der betrieblichen Planungsrechnung"[12] über die kurze (Kostenrechnung) und lange

---

5 *Küpper* 1985a, S. 27 (Hervorh. im Original).

6 Statt vieler siehe nur *Kloock / Sieben / Schildbach* 1981, S. 13 ff.; *Hummel / Männel* 1986, S. 29 ff.; *Schweitzer / Küpper* 1991, S. 57 ff.; *Heinen / Dietel* 1993, Sp. 1234 ff.

7 *Küpper* 1985a, S. 27.

8 Ebenda, S. 36 ff.; *Küpper* 1992, S. 49.

9 *Küpper* 1992, S. 38; ähnlich *Kilger* 1988, S. 701.

10 *Küpper* 1985a, S. 27.

11 *Küpper* 1992, S. 38. *Jacob* 1972, S. 3, spricht in diesem Zusammenhang davon, daß der Wert eines Wirtschaftsgutes nicht als charakteristische Eigenschaft anzusehen sei, „die von jedem beliebigen Betrachter in gleicher Weise festgestellt und registriert werden kann, sondern die Auffassung eines Subjekts über die [...] Tauglichkeit (eines Objektes), ein bestimmtes Bedürfnis zu befriedigen."

12 *Küpper* 1985a, S. 27.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Frist (Investitionsrechnung) im Rahmen einer „integrierten Planungsrechnung“[13] von Kosten- und Investitionsrechnung erstrebt wird. Der Ansatz, die „auf Planungszwecke ausgerichtete Kostenrechnung als Investitionsrechnung zu entwickeln“[14], macht *gegenüber der traditionellen Kostenrechnungspraxis* im wesentlichen zwei *wesentliche methodische Abweichungen* erforderlich:

- Im Gegensatz zu dem in der traditionellen Kostenlehre sowie in der Praxis vorherrschenden „Periodenerfolgsdenken“[15], das die Kosten als Werteverzehr der Kalkulationsperiode auffaßt, geht die investitionsrechnerische Konzeption „von einer mehrperiodigen Zielsetzung als Oberziel und einer langfristigen Planungsrechnung als übergeordnetem Rechensystem“[16] aus. Im Rahmen eines solchen längerfristigen „Plans“ wird „die Höhe der Kosten [...] aus den Wirkungen der (kurzfristigen) Entscheidungen über einen Gütereinsatz auf den künftigen Zahlungsstrom hergeleitet.“[17] Die investitionstheoretische Kostenrechnung ist grundsätzlich eine *überperiodige Rechnung* mit *Zukunftsbezug*.
- „Da die in der Betriebswirtschaftslehre diskutierten mehrperiodigen Erfolgsziele und die wichtigsten dynamischen Investitionsrechnungen auf Zahlungsgrößen basieren, sind nach der zu entwickelnden Konzeption auch Kosten- und Leistungen unmittelbar mit Ein- und Auszahlungen zu verknüpfen.“[18] Kosten spiegeln nach diesem Verständnis (entscheidungsbedingte) Verminderungen der jeweils betrachteten, überperiodigen (Zahlungs-) Erfolgsgröße. Der *Rekurs auf Zahlungsgrößen* ist daher ein weiteres zentrales Charakteristikum einer als Investitionsrechnung ausgestalteten Kostenrechnung. Mit dieser „Zahlungsorientierung auch in der Kostenrechnung“[19] wer-

---

[13] *Küpper* 1992, S. 48.

[14] *Küpper* 1985a, S. 26.

[15] Ebenda. Dieses Denken in Kategorien des „Periodenerfolgs“ beschreibt *Egner* 1981, S. 30, treffend wie folgt: „Da es nicht sinnvoll ist, mit der Beurteilung der Arbeitsweise einer wirtschaftlichen [...] Einheit [...] abzuwarten, bis die Lebensdauer beendet ist, d. h. bis alle Vorgänge abgeschlossen, alle Aktiva zu Geld geworden und alle Schulden getilgt worden sind, braucht man Zwischenrechnungen, die ein Zwischenergebnis der Arbeitsweise der wirtschaftlichen Einheit für eine Periode (ein Jahr) anzeigen.“ Das Periodenprinzip genießt auch im Gebührenrecht traditionell herausragende Bedeutung, siehe nur *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 41 ff. m. w. Nachw. Auch das OVG NW unterstreicht in seiner neueren Rechtsprechung regelmäßig das Prinzip der Periodenbezogenheit von Kalkulation und Kostendeckungsgebot, so u. a. im Urteil vom 1.7.1997 - 9 A 6103/95, S. 15 f. Dies ergibt sich bereits aus der gebührenrechtlichen Geltung des (gruppenmäßigen) Äquivalenzprinzips bei Betrachtung einzelner Gebührenschuldnergenerationen; hierzu näher in Abschnitt III.2.b.

[16] Ebenda.

[17] *Küpper* 1992, S. 48.

[18] *Küpper* 1985a, S. 26. Dazu auch *Schneider* 1980, S. 614 und 651.

[19] *Küpper* 1985a, S. 28.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

den Kosten und Auszahlungen theoretisch überzeugend verknüpft.[20] Das Abstellen auf Zahlungen bedeutet freilich keine Rückkehr zum pagatorischen Kostenbegriff, weil hier eine überperiodige (Total-) Betrachtung zugrundegelegt wird, aus der die (Perioden-) Kosten entscheidungsorientiert anhand der Erfolgszielfunktion abgeleitet werden. Das Bewertungsproblem wird damit vorrangig als entscheidungsorientiertes „Zurechnungsproblem" gesehen.[21] Damit entspricht der hier verwendete Kostenbegriff dem dogmengeschichtlich jüngsten, sog. *entscheidungsorientierten Kostenbegriff*,[22] der freilich dem pagatorischen Kostenbegriff „nahesteht".[23] Zu seinen Gunsten werden die überperiodige Relevanz von Zahlungsströmen,[24] eine höheres Maß an Bestimmtheit[25] sowie die Ermöglichung eines integrierten Rechnungswesens im Hinblick auf eine einheitliche (zahlungsorientierte) Zielfunktion herausgestellt.[26]

Als *konkrete Zielfunktion* der Rechnung (als mehrperiodige Erfolgsgröße), deren Reagibilität Planungsentscheidungen anleiten und dem über Ressourcen disponierenden Planer zu diesem Zwecke entsprechende Kosten anzeigen soll, wird in der investitionstheoretisch legitimierten Kostenrechnung regelmäßig der *Kapitalwert* der Zahlungsreihe herangezogen. Für erwerbswirtschaftliche Ein-

---

[20] Zur notwendigen Anknüpfung von Kostengrößen an Zahlungen im Rahmen einer Entscheidungsrechnung u. a. *Riebel* 1990, S. 485 ff., 606, 609 f.; *Müller-Hagedorn* 1976, S. 780; *Franz* 1981, S. 228 ff.; *Küpper* 1991, S. 5.

[21] Vgl. *Männel* 1992, S. 417.

[22] Siehe hierzu *Riebel* 1978, S. 127-146; *ders.* 1990, S. 409 ff.; *Küpper* 1993b, Sp. 1015 f.

[23] So *Vodrazka* 1992, S. 20; ähnlich *Männel* 1992, S. 417, der von „gewisser Nähe" spricht. Daß trotz Anknüpfung an Zahlungsgrößen die investitionstheoretisch abgeleiteten Kosten keine pagatorischen Größen darstellen, wird auch daran ersichtlich, daß hierbei auch die „Berücksichtigung der tatsächlich gezahlten Zinsen für Fremdkapital nicht in Betracht [kommt], d. h. die Zinswirkung wird durch das Aufzinsen erfaßt und ersetzt die Zinszahlungen (implizite Zinsberücksichtigung)." (*Scherrer* 1992, S. 1014.)

[24] Dazu *Schneider* 1980, S. 614. Nach *Schneider* folgt „der Pfad betriebswirtschaftlicher Tugend allein den Zahlungsströmen" (ebenda, S. 637).

[25] *Koch* 1966, S. 16, 23, 48, 52-54; *Riebel* 1990, S. 410-413. Der „Kostenbestimmtheit" wird traditionell besondere Bedeutung im Rahmen einer Kostenrechnung eingeräumt, die externen Informations- und Dokumentationsaufgaben, also etwa der Selbstkostenermittlung, verpflichtet ist; statt vieler siehe nur *Vodrazka* 1992, S. 21. Im Rahmen einer theoretisch hochabstrakten investitionsrechnerischen Konzeption, die Kosten aus dem entscheidungsbedingten Reflex einer überperiodigen Zielgröße ableitet, erscheint freilich das Bestimmtheitsargument einer an Zahlungen anknüpfenden Rechnung nicht nur überstrapaziert sondern geradezu fehlgehend. Ähnlich wie in der herrschenden wertmäßigen Kostenanschauung erweist sich die Bestimmtheit von Kostenansätzen als abhängig von der Anerkennung der jeweils ausgewählten Zielvorgabe sowie der Eignung des zugrunde gelegten Kalkulationszwecks zur Ableitung intersubjektiv prüfbarer Wertansätze.

[26] *Riebel* 1990, S. 410. Zu diesem integrierten Rechnungswerk würde dann auch eine entsprechend konzipierte Kostenrechnung gehören.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

heiten ist dieser zu maximieren,[27] bei Kalkulationen ohne Gewinnerzielungsabsicht kann dieser auf einen bestimmten Wert normiert werden.[28] In Investitionstheorie und Finanzmathematik versteht man unter dem Kapitalwert einer mehrperiodigen Zahlungsreihe die Summe der jeweils auf den Laufzeitbeginn abdiskontierten Zahlungen (Barwert).[29] In der investitionsrechnerischen Kalkulation kommt dem *Kapitalendwert* von Zahlungsreihen als einer speziellen Barwert-Ausprägung zentrale Bedeutung zu. Er ist definiert als Barwert der Zahlungsreihe zum Endzeitpunkt. Kosten bestimmen sich dann nach dem Einfluß von Ressourcendispositionen auf die Höhe des Kapitalendwertes in der Letztperiode der Betrachtung.

Die theoretische Grundlage für diese Vorgehensweise bildet der 1955 von *Lücke*[30] bewiesene und später als *„Lücke-Theorem"* bekannt gewordene Satz, daß der Kapitalwert, und damit auch der Endwert einer Investition unter bestimmten Voraussetzungen nicht nur aus den diskontierten bzw. aufgezinsten Einzahlungen und Auszahlungen, sondern auch auch aus den Leistungen und Kosten der einzelnen Perioden des überperiodigen Betrachtungszeitraumes ermittelt werden können.[31] Unter den Prämissen des mehrfach erweiterten[32] Lükke-Theorems lassen sich „der für die Entscheidung relevante Barwert bzw. Endwert der Investition" gleichermaßen „nach dem investitionstheoretischen Ansatz aus den Einzahlungen und Auszahlungen" als auch „nach dem Lücke-Theorem über die Kosten und Leistungen und die Kapitalbindung bestimmen".[33]

*Zusammenfassend* läßt sich daher feststellen: Das investitionsrechnerische Kalkül der Kostenrechnung ist eine von zahlreichen möglichen und in der modernen Betriebswirtschaftslehre vertretenen Positionen zur Kostenrechnung.[34] *Scherrer* unterscheidet insofern für die Ermittlung kalkulatorischer Kosten (insbesondere Zinsen) folgende Verfahren:[35]

---

[27] *Küpper* 1985b, S. 26.

[28] So das Vorgehen bei *Brüning* 1997, S. 244 ff.; *Zahradnik* 1995, S. 50 ff.

[29] Siehe etwa *Hax, H.* 1985, S. 13. Der *Kapitalwert* ist damit ein spezieller *Bar-* oder *Gegenwartswert,* der sich aus einer Zahlungsreihe als Summe der auf einen beliebigen, aber einheitlichen Bezugszeitpunkt auf- bzw. abgezinsten Einzelzahlungen ergibt. Beim Kapitalwert ist dieser Bezugszeitpunkt definitorisch der Beginn der Zahlungsreihe (vgl. ebenda, S. 12 f.).

[30] *Lücke* 1955, S. 310-324.

[31] Siehe hierzu u. a. *Hax, H.* 1979, Sp. 912 ff.; *Kloock* 1981, S. 873 ff.; *Küpper* 1991, S. 7 ff.; *Scherrer* 1992, S. 1014 f.; *Küpper, W.* 1984, S. 112 ff.

[32] Zu Erweiterungen siehe insbesondere *Kloock* 1981, S. 873 ff.; im Überblick auch *Küpper, W.* 1984, S. 402 ff.

[33] *Scherrer* 1992, S. 1014 f., hier: S. 1015; ebenso *Küpper* 1991, S. 7 f.

[34] So auch *Lohmann / Rühmann* 1989 , S. 1325.

[35] Vgl. *Scherrer* 1992, S. 1009 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- *traditionelle* Kostenrechnung;
- *neuere* Verfahren:
  - investitionstheoretischer Ansatz
  - Ansatz auf der Basis des *Lücke-Theorems*
  - Näherungsverfahren (insbesondere zahlungsstromorientierte Zinsberechnung).

Dabei stellt der investitionsorientierte Ansatz fraglos die modernste und theoretisch überzeugendste Ausprägung dar. Den „traditionellen Verfahren" wird insbesondere vorgehalten, *intertemporale Zinseszinseffekte* sowie die *Einbeziehung von Habenzinsen* für rückgeflossene Mittel, d. h. den Ansatz von Zinsen für wechselseitige Kapitalüberlassungsvorgänge zwischen Kapitalmarkt und Betrieb, zu vernachlässigen.[36] Im Rahmen einer investitionstheoretisch fundierten Kostenrechnung sind sowohl der Ansatz von Zinseszinsen als auch die Berücksichtigung von „kalkulatorische(n) Zinsen für das gegenseitige Zurverfügungstellen von Kapital in beide Richtungen"[37] obligatorisch.

Das investitionstheoretische Konzept der Kostenrechnung verkörpert einen spezifischen, theoretisch-abstrakten und theoriegeschichtlich neueren Ansatz der Kostenrechnung, welcher speziell für Entscheidungsrechnungen Gültigkeit beansprucht. Das Konzept steht dem entscheidungsorientierten Kostenbegriff nahe, der - im Gegensatz zum herrschenden wertmäßigen Kostenbegriff - wieder verstärkt auf Zahlungsströme rekurriert. Die Konzeption erscheint theoretisch elaboriert, aber sehr praxisfern, nicht zuletzt aufgrund ihrer äußerst voraussetzungsvollen Aussagen (Prämissen).[38] Entsprechend fällt auch die Einschätzung bei *Franz,* einem Vertreter der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, aus, demzufolge die „investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung [...] derzeit aufgrund zahlreicher Probleme theoretisch an den Anfängen steht und von praktischer Anwendbarkeit noch weit entfernt ist".[39] *Mögliche Leistungen* werden darin gesehen, gängige Praxisverfahren der Kostenrechnung anhand eines theoretischen Maßstabes einer Überprüfung zu unterziehen, soweit diese Verfahren für Entscheidungsprobleme zum Einsatz kommen (*Maß-*

---

[36] Dazu *Küpper* 1991, S. 12; Scherrer 1992, S. 1016; *Schneider* 1984, S. 2521 ff.; *Zahradnik* 1995, S. 54; *Brüning* 1990b, S. 44. An der fehlerhaften Methodik vernachlässigter intertemporaler (Zinses-) Zinseffekte hält im neueren Schrifttum wohl allein *Friedl* 1996c, S. 99, 107 ff., 162 ff., fest.

[37] *Zahradnik* 1995, S. 55.

[38] Hierzu zählen nicht nur die Annahmen eines vollkommenen und vollständigen Kapital - und Anlagegütermarktes sondern auch die Existenz und Verfügbarkeit aller entscheidungsrelevanten Zahlungsreihen über die Totalperiode des kalkulierten Objekts. Dazu im einzelnen *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.

[39] *Franz* 1992, S. 429.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*stabsfunktion*): „Der investitionstheoretische Ansatz ermöglicht eine Beurteilung und Einordnung bekannter kostenrechnerischer Verfahren zur Bestimmung relevanter Kosten *für die Lösung von Entscheidungsproblemen*."[40] Im Lichte dieses theoretischen Vergleichsmaßstabes läßt sich dann beurteilen, „inwiefern sie [die Verfahren, *d. Verf.*] als Näherungen einer exakteren Rechnung zulässig sind."[41] Die eigentliche Funktion dieser Konzeption, „andere Denkansätze" im Rahmen einer entscheidungsrelevanten Planungsrechnung zu vermitteln, insbesondere den „Planer" darauf hinzuweisen, „daß nicht die Verteilung geleisteter Auszahlungen [d. h. das Periodenerfolgsdenken, *d. Verf.*], sondern die Auswirkungen der Entscheidungen auf künftige Zahlungen relevant sind"[42], gewinnen allerdings für informations- und dokumentationsorientierte Rechnungszwecke, wie sie bei der Bestimmung von Selbstkosten bzw. kostendeckender Gebührensätze erforderlich sind, bereits im Ansatz keine Bedeutung.

Es herrscht wohl kein Zweifel, daß die sog. „traditionellen Verfahren" von weiterhin überragender Bedeutung in der Praxis sind und auch insoweit die Lehrbuchliteratur beherrschen.[43] Die „neueren Verfahren" sind hingegen Ausdruck des Bemühens um theoretische Fundierung der Kostenrechnung; ihre Verknüpfung mit der Praxis beschränkt sich gegenwärtig auf die oben skizzierte *Maßstabsfunktion*: Am theoretisch schlüssig deduzierten Ergebnis müssen sich auch ähnlichen Rechnungszwecken verpflichtete heuristische Verfahren messen lassen. Letztlich können so bestimmte herkömmliche Verfahrensweisen als Näherungslösungen über die in neueren Verfahren geführten Beweise neu legitimiert werden, ohne daß es hierzu des praktischen Nachvollzuges der theoretisch-abstrakten Überlegungen in der konkreten Kostenrechnung bedürfte;[44] dies wird - angesichts des zwischenzeitlich erreichten hohen Methodenstandes der betriebswirtschaftlichen Theoriebildung[45] - in der Praxis auch kaum je möglich sein. Andere Verfahren hingegen können evtl. als ungeeignet vor dem Kalkulationszweck ausgeschieden werden.

Welche *Konsequenzen* ergeben sich nun konkret aus einem solchen Ansatz *für die Kostenrechnung*?

---

[40] *Küpper* 1992, S. 50; Hervorh. durch den Verf.

[41] Ebenda. Siehe entsprechend das Vorgehen bei *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.

[42] *Küpper* 1992, S. 50 (im Original teilw. hervorgeh.).

[43] Siehe nur *Hummel / Männel* 1986; *Zimmermann* 1993, S. 34 ff.

[44] Z. B. könnte eine Realverzinsung in Verbindung mit einer herkömmlichen Zeitwertkalkulation der Kapitalkosten entsprechend als „Näherungsverfahren" investitionstheoretisch legitimiert werden.

[45] Siehe nur die methodisch elaborierten Überlegungen bei *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die der investitionstheoretischen Konzeption zugrunde liegende Kostenauffassung kann zunächst ganz allgemein *als analytische Kostenanschauung* charakterisiert werden: Kosten ergeben sich dabei durch deduktive Zerlegung einer normativen Zielgröße in eine finanzmathematische Zahlungsreihe. Demgegenüber steht das als *synthetisch* zu kennzeichnende *Kostenverständnis der traditionellen Kostenlehre*: Hierbei sind für einzelne, wohldefinierte Kostenarten zielabhängig geeignete Wertansätze aufzufinden. In der Summe ergeben die in den einzelnen Kalkulationsperioden verrechneten Beträge aller Kostenarten den z. B. einem bestimmten Erhaltungsziel verpflichteten Gesamtwert. Interdependenzzusammenhängen ist hierbei durch apriorische Verrechnung Genüge zu tun, um Doppelberücksichtigungen von Kosten auszuschließen, z. B. beim Abzugskapital oder der Erfassung von Preissteigerungen.

Die „analytische" Kostenermittlung verteilt - im Falle eines vorgegebenen Endwertes[46] - ein vorab definiertes Kalkulationsergebnis auf einzelne Kostenarten bzw. die bei der Kalkulation relevanten Parameter (Abschreibungsbasis, Kapitalrestwert, Zinsfuß). Sie ist grundsätzlich eher an „Zurechnung" als an (Perioden-) Ergebnisermittlung interessiert. Die wohldefinierten Kapital-„Kostenarten" der traditionellen Kostenrechnung (Abschreibungen, Zinsen) verschmelzen hierbei zum einheitlichen „*Kapitaldienst*"[47] und büßen ihre fein konturierte, spezifische Legitimationsbasis ein zugunsten eines endwertorientierten Investitionskalküls mit Simultanbetrachtung: Der „Kapitaldienst" beschreibt in diesem Zusammenhang die durch Kapitalnutzung insgesamt aufgeworfenen Kosten; eine Analyse (Zerlegung) des Kapitaldienstes in die traditionellen Einzelkostenarten Abschreibungen und Zinsen ist nur unter Verwendung bestimmter Hypothesen finanzmathematisch möglich. Entsprechend unterscheidet auch *Brüning*[48] eine „finanzmathematische" und eine „kostenrechnerische" Methode der Gebührenermittlung; dabei steht „finanzmathematisch" für eine analytische Kostenermittlung, während die „kostenrechnerische" Variante das herkömmliche, synthetische Vorgehen der Kostenartenrechnung beschreibt.

Ein solches Kapitaldienstkalkül ist zunächst weder an der *Periodenverteilung* noch an der *Kostenspaltung* in einzelne, materiell legitimierte Kostenarten interessiert:[49]

---

[46] So das Vorgehen bei *Brüning* 1997, S. 244 ff.; *Zahradnik* 1995, S. 50 ff.

[47] Siehe etwa *Schneider* 1984, S. 2521; *Bucher* 1984, S. 146 ff.; *Wenzel / Schmidt* 1989, S. 255; *Männel* 1992, S. 420.

[48] *Brüning* 1994, S. 43 f.

[49] „Bei diesem finanzmathematischen Verfahren ist eine Trennung in einzelne Kostenarten und damit eine Kostenanlayse nicht möglich." (*Brüning* 1990b, S. 43. Zugleich soll aber aus § 5 KAG „ergänzend" hervorgehen, „daß *in jedem Jahr* kostendekkende Gebühren zu fordern sind." (Ebenda, *Hervorh. durch den Verf.*).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- „Interdependenz" bedeutet demnach die Auflösung separater Kalkulationszwecke einzelner Kapitalkostenarten zugunsten einer simultanen Ermittlung einer umfassenden „Kapitaldienstquote": Die einzelnen Kostenarten und ihre Berechnungsmodi sind „interdependent" in ihrer Wirkung auf die überperiodige, aber eindimensionale Barwert-Zielgröße. In der theoretischen (entscheidungsorientierten) Betriebswirtschaftslehre gewinnorientierter Betriebseinheiten wird dieser „Kapitaldienst" zudem gerade nicht mehr an Erhaltungskonzeptionen ausgerichtet, sondern besteht vielmehr abstrakt jenseits davon:[50] Kosten werden also abstrakt von Erhaltungszielen ermittelt und die Kapitalkosten simultan am fiktiven Endwert der geschätzten Zahlungsströme ausgerichtet (hierzu näher in Abschnitt III.3.b).
- Die *Periodenzurechnung* (das „Periodenerfolgsdenken") tritt in den Hintergrund: Da es im Rahmen dieser Konzeption nur auf die Auswirkungen auf den Investitionsendwert ankommen kann, die zeitliche Verteilung der Periodengrößen aufgrund des Zinseszinskalküls finanzmathematisch überdies exakt vergleichbar sind, ist „die *Zurechnung von Kosten und Leistungen auf die einzelnen Perioden eines mehrperiodischen Betrachtungszeitraums für den Barwert bzw. Endwert eines Investitionsobjektes irrelevant*".[51] Dies hat *Lücke* erstmals in seinem „Theorem" formal nachgewiesen.[52]

Beide Aspekte markieren einen deutlichen Bruch zur herkömmlichen Kostenanschauung, wie sie insbesondere auch bisher unbestritten der Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren zugrunde lag. Die Konsequenzen der „Kostenarten-" und „Periodenignoranz" investitionsrechnerischer Verfahren für die Gebührenbedarfsermittlung werden in Abschnitt III.2 eingehender diskutiert.

## 2. Das Äquivalenztheorem der investitionstheoretischen Kostenrechnung

Unter Verwendung eines investitionstheoretischen Kostenrechnungskalküls, genauer: einer *auf Erhaltung der Kaufkraft investierter Mittel zielenden Kapitalendwertkalkulation* kann gezeigt werden, daß zwei der herkömmlichen Kalkulationsverfahren, nämlich die Verrechnung von Abschreibungen und Zinsen zum Anschaffungswert bei Nominalverzinsung („Anschaffungswertmethode") und die entsprechende Verrechnung zu Wiederbeschaffungszeitwerten, jedoch unter Verwendung eines Realzinssatzes („Zeitwertmethode") *unter bestimmten Voraussetzungen* zur *Verfügbarkeit eines identischen Kapitalbetrages nach*

---

[50] Siehe hierzu näher Abschnitt III.3.

[51] *Scherrer* 1992, S. 1014 f. (Hervorh. des Verf.; im Original z. T. hervorgehoben).

[52] *Lücke* 1955, S. 310 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Ablauf der Kapitalbindungsdauer* führen und dieser ausreicht, um die *Kaufkraft* der ursprünglich investierten Mittel *intertemporal zu reproduzieren.* Wir wollen diese Aussage hier im folgenden kurz als *„Äquivalenztheorem" der Kostenrechnung* bezeichnen. Der entsprechende Nachweis ist erstmals von *Swoboda* 1973 geführt[53] und später insbesondere von *Lohmann / Rühmann* 1989 theoretisch verallgemeinert worden.[54] Im Gegensatz zu einigen der Literaturstimmen der neueren Zeit, die sich - mit oder ohne ausdrückliche Bezugnahme auf die Erstquelle - mit teilweise auch methodisch völlig identischen „Äquivalenznachweisen" an die Öffentlichkeit wenden,[55] hat *Swoboda* selbst bemerkenswerterweise aus der bloßen Äquivalenzgleichung nicht auf eine generelle Gleichwertigkeit der Verfahren an sich geschlossen, um so weniger noch auf den Ausschluß anderer Verfahren, die dieser Formel u. U. nicht genügen. Vielmehr hält der Autor aus Gründen, die die theoretische Äquivalenzbetrachtung transzendieren, allein die Anschaffungswertmethode zur Bestimmung der langfristigen Preisuntergrenze für angemessen.[56]

Die *Gleichwertigkeit* von Kostenrechnungsverfahren wird also daraus gefolgert, daß die finanzmathematischen „Endwerte der zurückgeflossenen und wiederangelegten Gegenwerte von Abschreibungen und Zinsen" übereinstimmen.[57] Dies bedeutet wohlgemerkt nicht, daß die Summe der tatsächlich verrechneten Gebühren übereinstimmen müssen; wegen der Mehrperiodigkeit der Rechnung und der Pluralität der Stellvariablen (Abschreibungen, Kapitalbasis, Zinsfuß) gibt es für die Endwertgleichung theoretisch beliebig viele finanzmathematische Lösungen, die sich danach unterscheiden, wie einzelne Kostenarten und Kalkulationsperioden mit Wiedergewinnungs- oder Erhaltungsaufgaben „belastet" werden: Gesucht ist letztlich ja lediglich eine Kapitaldienst-Auszahlungsreihe (z. B. als Gebührenerlöse einzelner Perioden), deren Endwert den jeweils vorgegebenen Wert erreicht. Ein weiteres in der Literatur vorgeschlagenes Verfahren, das ebenfalls dem identischen Kapitalendwert der Äquivalenzbetrachtung gehorcht, ist die *Annuitätenmethode*:[58] Danach wird der für erforderlich gehal-

---

[53] *Swoboda* 1973, S. 353 ff.; siehe dazu auch den entsprechenden Hinweis bei *Gawel* 1994b, S. 232, Fn. 64; später auch bei *Brüning* 1994, S. 207, Fn. 14.

[54] Siehe *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.

[55] Siehe nur *Brüning* 1994, S. 206 ff.; *ders.* 1997, S. 244 ff.; hierauf gestützt die Argumentation des VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94 und vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95 - sowie von *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191a ff.

[56] *Swoboda* 1973, S. 360 ff.; erneut bekräftigt in: *Swoboda* 1978, S. 237; *ders.* 1998, S. 37 ff. Zur fehlenden Gebührenrelevanz der dahinter liegenden betriebswirtschaftlichen Überlegungen jedoch näher in Abschnitt III.2 und III.3.

[57] *Brede* 1998, S. 135.

[58] Siehe dazu insbesondere *Bucher* 1984, S. 145 ff., 191 ff., jüngst auch *Brüning* 1998, S. 137 ff.; die Annuitätenmethode wird als Option u. a. auch vertreten bei *Zimmermann* 1992, S. 1419 ff.; *Schneider* 1984, S. 2526 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

tene Endwert dadurch erreicht, daß jährlich gleichbleibende Kapitaldienstlasten kalkuliert werden; das Kostenartensplitting in Zinsen und Abschreibungen tritt demgegenüber materiell völlig zurück und bestimmt sich nach den finanzmathematischen Notwendigkeiten der Endwertgleichung und dem Erfordernis der betraglichen Übereinstimmung der Periodenwerte.[59]

Von diesen insgesamt theoretisch denkbaren Lösungsverfahren sind freilich nur bestimmte Zahlungsreihen einer ökonomisch sinnvollen Interpretation zugänglich (z. B. als Gegenwert von Zeitwertabschreibung und Realverzinsung). Das Gebührenaufkommen selbst wird aber zunächst allein nach dem ökonomischen Endwert unter Berücksichtigung von Zinseszinsen sämtlicher Kapitalüberlassungsvorgänge zwischen Gebührenhaushalt und Kapitalgebern (bzw. -maklern) beurteilt.

Das dem Urteil des VG Gelsenkirchen zugrunde liegende „Äquivalenztheorem"[60] weist nicht die Betriebserhaltung selbst - bzw. einzelne Formen davon - nach, sondern die unter bestimmten Prämissen bestehende Übereinstimmung des überjährigen Kalkulationsergebnisses zweier Kostenrechnungsverfahren („Anschaffungswertmethode", „Wiederbeschaffungszeitwertmethode" in der Diktion des VG Gelsenkirchen) mit einem investitionsrechnerischen Kapitalendwert der Ausgangsauszahlung (ursprünglicher Anschaffungswert). D. h. das Kalkül bietet keine Kalkulationsregel, sondern einen Vergleichsmaßstab für bestimmte Kalkulationsresultate an (hier: den Kapitalendwert verrechneter und im Gebührenwege vereinnahmter Kapitalkosten); ob dieser für kostenrechnende Einrichtungen der Kommunen relevant ist[61] und welche Aussagekraft ihm für die periodengerechte Kostenrechnung zukommt, bedarf zunächst der betriebswirtschaftlichen Klärung und Begründung.[62]

---

[59] Die Aufteilung in Abschreibungs- und Zinsanteile ergibt sich daher bei investitionsrechnerischen Verfahren stets erst analytisch unter Zugrundelegung bestimmter Annahmen. Mit Blick auf die Annuitätenmethode spricht *Bucher* 1984, S. 146, von einer „komplexe[n], sich laufend ändernden Zusammensetzung aus Zins und Abschreibung". Die konkrete Zerlegung der Annuität in einzelne Kapitalkostenarten wird beispielhaft ebenda, S. 191 f., vorgeführt. In ähnlicher Weise formulieren allgemein auch *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1327: „Die Aufteilung der Summe in [...] kalkulatorische Abschreibungen und [...] kalkulatorische Zinsen ist vornehmlich eine Frage der Bezeichnungsweise."

[60] Das Äquivalenz-Theorem übt auf die aktuelle Gebührenliteratur offenbar eine hohe Anziehungskraft aus; der Äquivalenznachweis wird in neuerer Zeit geradezu inflatorisch reproduziert (mathematisch: *Brede* 1998, S. 133 ff., *Busse von Colbe* 1995, S. 163; verbal: *Heßhaus* 1997, S. 121 ff.) oder gar erweitert (*Berlin* 1998, S. 174 ff.).

[61] So etwa *Brüning* 1997 mit seinem Konzept einer „Gebührenobergrenze"

[62] *Schulte,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191a, führt dazu aus, daß der Endwertvergleich „die Feststellung [ermögliche], ob das betreffenbde Kalkulationsmodell prinzipiell geeignet ist, *das gewünschte Ergebnis* herbeizuführen." (Hervorh. d. Verf.) Über die Legitimation dessen, was in diesem Zusammenhang als „gewünschtes

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Berlin* hat die Geltung des Äquivalenztheorems auch für den Fall aufgezeigt, daß die Desinvestition und Wiederanlage des ursprünglich gebundenen Kapitalbetrages nicht mehr zeitgleich und vollumfänglich in der Schlußperiode stattfindet, sondern „jährliche Tilgungsleistungen" zu erbringen sind.[63] Dann müssen die jährlichen Mittelfreisetzungen durch Gebühreneinnahmen mit den Tilgungs- und Zinsraten harmonisiert werden. Dies macht u. U. die Aufnahme weiteren Zwischenfinanzierungskapitals bzw. die zwischenzeitliche Wiederanlage freier Mittel erforderlich. Die Fortgeltung des Äquivalenztheorems kann freilich nicht überraschen, ist das Ergebnis doch unmittelbar Ausdruck der auch hier weiter geltenden Prämisse eines perfekten Kapitalmarktes, auf dem zu jedem Zeitpunkt beliebige Kapitalbeträge mit beliebiger Fristigkeit zu identischen Soll- und Habenzinsen übertragen werden können. Wird diese für die Praxis bekanntlich völlig unrealistische Prämisse aufgehoben, wird insbesondere ein differentes Soll-Haben-Zinsgefüge unterstellt, gilt das Äquivalenztheorem offensichtlich nicht mehr, d. h. die Äquivalenzeigenschaft geht verloren,[64] weil dann die Vorzeichen der Kapitalüberlassungsvorgänge (Anlage oder Aufnahme von Mitteln) und ihre zeitliche Verteilung (Periodisierung der Kapitalfreisetzung) relevant werden; das zeitliche Kapitalbindungsprofil bzw. die zeitliche Struktur der Kapitalfreisetzung durch Desinvestition sind aber bei beiden Verfahren gerade unterschiedlich.[65]

In der gebührenwirtschaftlichen Fassung des Äquivalenztheorems, wie es insbesondere von *Brüning* 1997, *Zahradnik* 1995 und *Schulte* 1997 vertreten wird, wird das eigentliche Explanandum der betriebswirtschaftlichen Betrachtung, nämlich die „Gebührenobergrenze" als Konkretisierung des Gewinnerzielungsverbots bereits als Input in das Modell eingespeist:[66] Die Kalkulation

---

Ergebnis" zu betrachten ist, schweigt sich der Kommentator freilich ebenso aus wie das VG Gelsenkirchen in seinen jüngsten Judikaturen und die Protagonisten eines solchen Verfahrens im Schrifttum.

[63] Siehe *Berlin* 1998, S. 157 ff. Die Autorin geht dabei von einer rein fremdfinanzierten Investition aus, welche auch dann vorläge, wenn die Mittel hierzu von der Gemeinde zugeflossen sind, da diese Finanzverflechtung bei einer getrennten Betrachtung von allgemeinem und Gebührenhaushalt keine Eigenkapitalbeziehung im eigentlichen Sinne beschreibe (ebenda, S. 160).

[64] Insoweit auch unzutreffend VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8. Juni 1995 - 13 K 3903/94 = GemHH 1996, S. 137; hierauf gestützt auch *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191b.

[65] Hierauf weist insbesondere *Ostholthoff* 1996, S. 142 f., hin.

[66] Daher erscheint es im übrigen auch wenig überraschend, daß bei *Brüning* 1990b, S. 45, „sowohl die finanzmathematische als auch die kostenrechnerische Betrachtung [...] zum selben Ergebnis (kommt)",[66] da beide Rechnungen ja gerade auf die identische Zielvorgabe eines bestimmten Kapitalendwertes hin ausgerichtet wurden. Der Umstand eines apriorisch vorgegebenen Endwertes führt auch dazu, daß dieses Vorgehen - im Gegensatz zu den eigentlichen investitionstheoretischen Konzepten - weiterhin als „Verteilungsverfahren" für Kapitalkosten anzusprechen ist. Vgl. *Küpper* 1993a, Sp. 22

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hat derart zu erfolgen, daß nach Ablauf der Desinvestitionsprozesse die Gemeinde eine über Gebühren erfolgte Mittelvereinnahmung verzeichnet, die entstanden wäre, hätte sie den Ausgangsbetrag für die gleiche Zeitdauer auf dem Kapitalmarkt verzinslich angelegt. Die Gebühren sind demnach in einer Weise zu kalkulieren, „daß die Gemeinde genauso dasteht, als hätte sie ihre Mittel zinsbringend bei einer Bank angelegt."[67] Diese Vorstellung entspricht exakt dem *Konzept der realen Kapitalerhaltung*: Der zum Investitionszeitpunkt einmal hingegebene Kapitalbetrag soll nach Ablauf der Kapitalbindungsfrist in gleichen Kaufkrafteinheiten zurückgewonnen und muß zu diesem Zweck für die Dauer der Kapitalüberlassung bzw. -bindung angemessen (nominal) verzinst werden. Dieser Maßstab ist jedoch keineswegs so neuartig oder originell, wie ein Teil der allerjüngsten Literatur Glauben machen will: So formuliert bereits *Zeh* den hier bemühten Vergleichsmaßstab einer Finanzinvestition wie folgt:

> „Hätte der Unternehmer anstatt die Anlage zu kaufen, das hierfür aufgebrachte Kapital auf eine Bank zur Verzinsung gelegt, so stände noch heute dieser Betrag zu Buche und würde Zinsen tragen."[68]

Wichtiger erscheint in diesem Zusammenhang vielmehr die inhaltliche Frage, warum gerade dies der angemessene Vergleichsmaßstab und damit kalkulationsziel einer kommunalen gebührenkalkulation sein sollte, d. h. die *inhaltliche* Deduktion des eigentlichen Zielkonzepts „realer Kapitalerhaltung" aus dem kommunalrechtlichen Zielzusammenhang[69] (dazu Abschnitt III.2.a).

Im „Anschaffungswertmodell" verdienen die Abschreibungsgegenwerte nur den nominellen Ausgangsbetrag der Investition zurück; die „Erhaltungslast" obliegt den Zinsen, genauer: dem Zinssatz, der - nominal auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital berechnet - sowohl die Erhaltunganspruche der Gläubiger (Fremdkapitalgeber) befriedigt als auch eine reale Erhaltung des Eigenkapitals ermöglicht, da nicht nur der Realzins vergütet sondern darüber hinaus auch eine Geldentwertungsprämie über die Gebührensätze verrechnet wird (*reale Kapitalerhaltung*). Besitzt ferner die Prämisse Gültigkeit, daß spezifische und allgemeine Preissteigerungsraten übereinstimmen, so ist dieses Konzept der Gebührenobergrenze zugleich identisch mit der *Garantie reproduktiver Substanzerhaltung*. In diesem Fall reicht die über den einheitlichen Nominalzinssatz vergütete Geldentwertungsprämie aus, die Wertsteigerung des Anlagever-

---

ff., der bei den Abschreibungssverrechnungen „Verteilungs-" und (investitionsrechnerische) „Zieländerungsverfahren" unterscheidet. Bei den zuletzt genannten erscheint der Endwert vielmehr als Variable, die vom Markterfolg des Unternehmens abhängt. Kapitalkosten ergeben sich dann als „Änderung eines mehrperiodigen Ziels, die durch den Einsatz eines Anlagegutes bewirkt wird" (ebenda, Sp. 23).

[67] *Brüning* 1990b, S. 42. Vgl. ähnlich bereits *Zeh* 1929.

[68] *Zeh* 1929, S. 88. Zu analogen Argumentationen in der betriebswirtschaftlichen Dogmengeschichte im Überblick *Küpper, W.* 1984, S. 370 ff.

[69] Kritisch hierzu insbesondere *Seicht* 1996.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

mögens zum Wiederbeschaffungszeitpunkt aufzufangen. Stimmen hingegen spezifische und allgemeine Preisentwicklung nicht überein, so gilt bei einer die allgemeine Inflationierung übersteigenden Anlagegüterpreisentwicklung, daß Zeitwertabschreibungen u. U. nicht einmal zur vollen reproduktiven Substanzerhaltung ausreichen, wenn eine sofortige Reinvestition nicht möglich ist und die freigesetzten Mittel nur an der (geringeren) Wertsteigerung auf dem Kapitalmarkt partizipieren können (Problematik der Wiederanlageprämisse).

Damit gilt zusammenfassend folgende Kongruenz von Erhaltungskonzeptionen und Kalkulationsverfahren:

— Eine *Nominalkapitalerhaltung* liegt vor, soweit Abschreibungen und Zinsen vom historischen Anschaffungswert kalkuliert werden. In den Abschreibungsgegenwerten kommt bereits die nominelle Wiedergewinnung des investierten Kapitals zum Ausdruck; die Fremdkapitalzinsen werden darüber hinaus in jedem Fall nominell verzinst, da kein ökonomisch rational handelndes Wirtschaftssubjekt einer wertungesicherten Kapitalüberlassung zustimmen würde - Fremdkapitalgeber schützen sich insoweit vor Geldentwertung durch die im Nominalzinssatz enthaltene Geldentwertungsprämie selbst.[70] Das Eigenkapital wird allerdings lediglich real verzinst, um die Opportunitätskosten der Kapitalvorrätigkeit abzugelten. Vorausgesetzt, die angesetzten Kosten wurden von den Leistungsempfängern entsprechend vergütet, findet der Betrieb am Ende der Kalkulation sein ursprüngliches Nominalkapital wieder, sieht sich für die Kapitalüberlassung entgolten und kann den Forderungen der Gläubiger betragsgenau entsprechen. Evtl. zur Betriebsfortführung im bisherigen Ausmaß nötiges Zusatzkapital wurde freilich nicht aus Selbstfinanzierung bereits zur Verfügung gestellt, sondern muß extern durch Fremdkapitalgeber (zusätzliche Kredite) oder Zuschuß neuen Eigenkapitals aufgebracht werden. Auch sind die in dem Eigenkapitalanteil verkörperten Konsummöglichkeiten verkürzt, da sich dessen Realwert im Ausmaß der zwischenzeitlich eingetretenen Inflationierung der Preise reduziert hat: Das Realeigenkapital ist nach Maßgabe der Inflationsrate zum Teil aufgebraucht; die unmittelbare Reproduktion der Leistungserstellung im Ausmaß der Preisentwicklung der Anlagegüter behindert.

— *Realkapitalerhaltung* strebt die Wiedergewinnung des eingesetzten Kapitals in gleichen Kaufkrafteinheiten an.[71] Eine Kalkulation in „kaufkraftangepaßten Werten", d. h. unter Aufzinsung um die Rate der allgemeinen Geldentwertung verfolgt grundsätzlich das Ziel im Zeitablauf stabiler Kon-

---

[70] Vgl. *Busse von Colbe* 1990, S. 302.

[71] Siehe dazu erstmals *Schmalenbach* 1921, S. 401 ff. Im Überblick auch *Hax, K.* 1957, S. 17.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

summöglichkeiten der Kapitalgeber.[72] Dem wird bereits dadurch entsprochen, daß die den Fremdkapitalgebern selbstverständlich zugebilligte Realerhaltung ihrer Kapitalien auch auf die Eigenkapitalgeber erstreckt wird: Eine einheitliche Nominalverzinsung des eingesetzten Kapitals, bewertet zu *Anschaffungswerten*, gilt die Ansprüche auf Wertsicherung bedachter Gläubiger ab, sichert aber zugleich dem Eigenkapitalanteil am Vermögen eine stabile Kaufkraft. Am Ende der Rechnungsgesamtperiode stehen dem Betrieb erneut Mittel zur Verfügung in nomineller Höhe des Ausgangsbetrages (Kredittilgung und nominelle Wiedergewinnung von Eigenkapital), zur Abgeltung der Kreditkosten (Nominalzins auf Fremdkapital), in Höhe einer realen Verzinsung des Eigenkapitals sowie in Gestalt einer eigenständigen Wertsicherungsprämie für das Eigenkapital.

Das gleiche Kalkulationsergebnis wird erzielt, sofern sich die Rechnung auf *„kaufkraftangepaßte Werte"* bei Abschreibungen und Zinsbasis stützt, die Zinsen jedoch nur zum Realzinssatz (also unter Abzug der allgemeinen Geldentwertungsrate) kalkuliert werden. Ebenfalls zum gleichen Resultat führt eine Rechnung mit *Zeitwerten*, sofern nur die hierbei verrechneten spezifischen Preissteigerungen den Gleichschritt mit der allgemeinen Geldentwertung halten („Äquivalenztheorem der Kostenrechnung").

— *Reproduktive Substanzerhaltung* zielt auf einen Mittelrückfluß, der ausreicht, „die im Zuge der Leistungserstellung verbrauchten Güter in gleicher Menge und gleicher Qualität wiederzubeschaffen, den Produktionsprozeß mithin auf gleicher Stufe zu reproduzieren."[73] Diesem Kalkulationszweck entspricht in besonderer Weise eine Kalkulation zu Zeitwerten, d. h. von Werten, die durch Aufzinsung um spezifische Preisänderungsraten aus den Anschaffungswerten ermittelt werden; wegen der ausschließlich auf die Preiskomponente bei identischen Mengengerüst („gleiche Art und Güte") zielenden „Wertbereinigung" ergeben sich keine Konflikte mit dem Äquivalenzgebot der Benutzungsgebühr: Die Zeitwerte sind echte Gegenwartswerte der tatsächlich in Anspruch genommennen Gütermengen.[74] Der Abschreibungsbetrag ist dabei so zu bemessen, daß sich die Wiederbeschaffungskosten erst als Endwert der aufgezinsten Abschreibungsgegenwerte ergibt.[75] Erst durch die Teilhabe der desinvestierten Beträge an der weiteren

---

[72] Siehe *Hax, K.* 1957, S. 17.

[73] *Gawel* 1994a, S. 83.

[74] Dieser Zusammenhang gibt leider immer wieder Veranlassung zu Mißverständnissen, so zuletzt erneut bei *Adam* 1998, S. 47, der eine „zeitlich verursachungsgerechte Kostenverrechnung" durch einen „Vorgriff auf spätere Kosten" in Gefahr sieht, und zwar in „allerdings abgeschächter Form" auch dann, wenn „in der Kalkulation auf Wiederbeschaffungszeitwerte zurückgegriffen wird".

[75] Abschreibungsausgangsbetrag ist dann der aktuelle *Barwert* des Wiederbeschaffungswertes (äquivalent mit dem Zeitwert des Anschaffungswertes) - hierzu *Zimmer-*

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Wertsteigerung bis zum Ersatzstichtag (Wiederanlageprämisse) kann die Wiederbeschaffung gelingen; die Verrechnung echter Wiederbeschaffungspreise führt demgegenüber - zinseszinsbedingt - zu überhöhten Endwerten. Auf der Zeitwertbasis hat die Verzinsung in realen Größen zu erfolgen, da dem Erhaltungspostulat bereits in der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen wurde.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man jedoch auch bei Zugrundelegung von Anschaffungswerten, sofern der dann nominell zu kalkulierende Zinsfuß die anteiligen spezifischen Preissteigerungen des Anlagegüterportfolios enthält („modifiziertes Äquivalenztheorem").

— *Darüber hinausreichende Reproduktionsabsichten*, die etwa die anteilsmäßig unveränderte Teilhabe des Betriebs am gesamtwirtschaftlichen Produktionsprozeß („relative" oder „qualifizierte Substanzerhaltung"), die Erhaltung des Anlagevermögens in gleichen relativen Effizienzeinheiten oder in technisch unveränderter relativer Branchenproduktivität („leistungsäquivalente Substanzerhaltung") erstreben oder gar - losgelöst vom ursprünglich investierten Kapitalbetrag - den Ertragswert des Betriebes zu erhalten beabsichtigen („Erfolgskapitalerhaltung") erforderten eine Ausrichtung jeweils auf entsprechend modifizierte, *echte Wiederbeschaffungswerte*[76] bzw. Wertansätze eigener Art. Es besteht jedoch weitgehende Übereinstimmung im Schrifttum darüber, daß derartige Konzeptionen für die Bemessung kostendeckender kommunaler Benutzungsgebühren nicht zielführend sein können,[77] weil hierbei entweder entweder echte Zukunftsgüter oder aber ein abstraktes Güterbündel in konstanten relativen Effizienzeinheiten zum Maßstab der Kosten erhoben würde (wenn nicht gar - wie im Konzept des „Erfolgskapitals" - anstelle der Kosten gleich eine Gewinngröße Maßgeblichkeit erlangt); dies widerspricht jedoch dem Äquivalenzprinzip der Gebührenerhebung.

Fazit: Die traditionelle *Kongruenz von Erhaltungs-/Zielkonzeptionen und Kostenrechnungsverfahren* wird bei einer finanzmathematischen Endwertbetrachtung entscheidend *gelockert*. In diesem Zusammenhang ergibt sich zu-

---

*mann* 1992, S. 1420; *Schneider* 1984, S. 2526; *Budäus* 1992, S. 1168; *Franz* 1992, S. 426 f. Entgegen der - im übrigen auch nicht näher begründeten - Auffassung von *Ostholthoff* 1996, S. 143, ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb ausgerechnet dieser - mittlerweile völlig unstrittige Zinseszinszusammenhang *bei der Abschreibungskalkulation* weder vom VG Gelsenkirchen noch durch das OVG Münster beachtet worden sein soll. Wohl entbehren traditionelle *Zinsbestimmungsverfahren* der Zinseszinsberücksichtigung.

[76] Zur Diskussion um die unterschiedlichen Erhaltungskonzepte in der BWL u. a. *Schildbach* 1993, Sp. 1888 ff. mit zahlreichen weiteren Nachw.

[77] Statt vieler *Gawel* 1994a, S. 86 f.; *Heßhaus* 1997, S. 96; begrifflich mißverständlich allerdings *Friedl* 1996a, S. 199 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gleich eine *neuartige Legitimierung von Zeitwerten und Realzinssätzen* (siehe auch Abschnitt IV.2). Der Einsatz investitionstheoretischer Methoden leistet jedoch *keinen Beitrag zur Lösung des eigentlichen Zielproblems*; das Kalkulationsziel wird vielmehr weiterhin von außen an die Rechnung herangetragen. Nicht zu verkennen ist jedoch, daß aus der Diskussion investitionstheoretischer Methoden der Kostenrechnung für die Gebührengestaltung zwischenzeitlich eine gewisse *Konvergenz der Meinungen* hervorgeht:

— Im neueren anwendungsorientierten Schrifttum wird nunmehr offenbar einmütig anerkannt, daß nicht bereits der grundsätzliche *Ansatz von Wiederbeschaffungszeitwerten* in der Gebührenbedarfsberechnung zu Gewinnerzielung bzw. Kostenüberdeckung führt[78] und auch im Rahmen der Zinsberechnung „nicht etwa grundsätzlich falsch" [79] ist. Bisher wurde häufig argumentiert, daß der bloße Einsatz von Zeitwerten in der Kalkulation zwingend zu Kostenüberschreitungen bzw. verdeckter Gewinnerzielung führe.[80] Vielmehr kommt es offensichtlich auf eine zieladäquate Gestaltung der Kalkulation bzw. dabei auf den angemessenen kostenrechnerischen Einsatz von Zeitwerten an.[81]

— Auch das *Kalkulations-Ziel* einer nachhaltigen Betriebszweckerfüllung durch „Substanzerhalt" im weitesten Sinne kann zwischenzeitlich wohl als allgemein, d. h. auch von Kritikern der Zeitwertkalkulation, als anerkannt gelten.[82] Umstritten bleibt freilich, ob dies im Falle von Preissteigerungen als Finanzierung der Wiederbeschaffung des (gesamten) Anlagevermögens durch verrechnete Kosten (Gebührenerlöse) (= reproduktive Brutto-Substanzerhaltung), durch Beschränkung auf den eigenfinanzierten Vermö-

---

[78] Siehe nur die neueren Stellungnahmen von *Brüning* 1997, S. 244 ff.; *ders.* 1994, S. 205; *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191 ff., und *Ostholthoff* 1997, S. 201 ff.; ähnlich auch neuerdings *Busse von Colbe* 1995, S. 162 ff.; *Heßhaus* 1997, S. 121 ff.

[79] *Busse von Colbe* 1995, S. 165; ebenso S. 162: „nicht generell unbrauchbar".

[80] So bis vor kurzem aber der Tenor der Zeitwertkritiker, siehe u. a. *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 97 ff.; *Brüning* 1990a, S. 25 ff., 41 ff.; *von Zwehl* 1989, S. 1345; *von Zwehl / Kaufmann* 1991, S. 14; *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 168. Mit nämlicher Begründung hat auch das VG Gelsenkirchen noch bis vor kurzem Zeitwertkalkulationen für Abschreibungen abgelehnt - siehe VG Gelsenkirchen, Urteil vom 21.4.1994 - 13 K 3474/93.

[81] Ebenso *Busse von Colbe* 1995, S. 165. Zu diesem Gestaltungsproblem ausführlich bereits *Gawel* 1994a, S. 81 ff.; *ders.* 1994b, S. 222 ff.

[82] Ähnlicher Auffassung *Busse von Colbe* 1995, S. 162. Siehe dazu exemplarisch nur *Zimmermann* 1992, S. 1421; auch bei *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 97, heißt es nunmehr lapidar: „Bewertungszweck [der Kosten, *d. Verf.*] ist die Finanzierung der Substanzerhaltung." Soweit ersichtlich, spricht sich in neuester Zeit nur noch *Friedl* 1996a, S. 197 ff.; *ders.* 1996c, passim, uneingeschränkt für nominelle Kapitalerhaltung und gegen alle übrigen Erhaltungs- und Kalkulationskonzepte aus.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

gensteil (reproduktiv „kapitalstrukturerhaltende Nettosubstanzerhaltung“[83]) oder durch bloßen realen Kapitalerhalt[84] operationalisiert werden soll. Auch ist weiter umstritten, ob Funktionen des Betriebserhalts im Rahmen der Kostenrechnung oder zweckmäßigerweise außerhalb anzusiedeln sind.

— Umgekehrt muß zugestanden werden, daß sich *auch Anschaffungswerte* theoretisch bis hin zur Realisierung einer *reproduktiven Substanzerhaltung* (und ggf. sogar darüber hinaus) „technisch eignen“, sofern der zusätzliche Reproduktionsbedarf entsprechend im Zinsfuß verrechnet wird.

Dies alles erscheint zunächst als eine rein finanzmathematische, eher „technische“ Lösung des Problems, bestimmte Erhaltungskonzeptionen kostendekkend kalkulatorisch umzusetzen. Es bleibt zu prüfen, inwieweit hier Praxisaspekte, ergänzende (nicht-endwertorientierte) Kostengestaltungsregeln und nicht zuletzt kommunalabgaben- und gebührenrechtliche Maßgaben überformend eingreifen.

Das tragende Äquivalenztheorem der investitionsrechnenden Kostenrechnung unterliegt zunächst der Geltung der inhaltlichen Anwendungsvoraussetzungen wie zahlreicher modelltheoretischer und finanzmathematischer Prämissen (vollständige Konkurrenz, Vollkommenheitsgrad von Kapital- und Anlagegütermärkte, Übereinstimmung allgemeiner und spezifischer Preissteigerungsraten, homogener Anlagenbestand etc.), deren Nichtgeltung die oben genannten Kongruenz-Überlegungen beeinträchtigen (dazu Abschnitt III.1). Ist die Äquivalenz-Bedingung aus diesen Gründen verletzt, stellt sich sogleich die Frage, welchen Verfahren unter den entsprechend veränderten Modellbedingungen der Vorzug einzuräumen ist bzw. allgemeiner, wie sich die oben dargestellte theoretische Kongruenz von Kalkulationsziel und Kalkulationsverfahren in solchen Fällen darstellt (dazu Abschnitt III.3).

Die *theoretische Kritik am Äquivalenzgedanken* setzt daran an, daß letztlich eine mathematische Lösung einer Kapitalendwertgleichung unter Nebenbedingungen aufgefunden werden soll; das eigentliche Ziel der Rechnung, das in der Kapitalendwertgleichung zum Ausdruck kommt, bleibt einem exogenen Normgeber überantwortet. Gesucht ist eine spezifische Zahlungsreihe, die die zu verrechnenden und zu vereinnahmenden Gebührenerlöse - ggf. gespalten nach Abschreibungen und Zinsen - beschreibt. Durch die explizite Zinseszinsrechnung kommt dem intertemporalen Verteilungsprofil der Zahlungen keine eigenständige Bedeutung mehr zu: Zahlungen in verschiedenen Perioden werden hierdurch exakt „gleichnamig“ gemacht. In der Konsequenz sind weder die Periodenverteilung noch betriebswirtschaftlich elaborierte Einzellegitimationen von Kostenarten oder einzelnen Parametern der Rechnung (Variable wie „Zinsfuß“,

---

[83] So *Schneider* 1984, S. 2524, 2528; *Zimmermann* 1992, S. 1419 ff.

[84] *Brüning* 1997, S. 244 ff.; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

jährliche Abschreibungen, jährliche Zinszahlungen) wesentlich. Sie dienen vielmehr als Stellvariable, um dem durch die Gleichungen ausgedrückten Generalziel zu entsprechen, „daß die Gebühren so zu bemessen sind, daß der Allgemeinheit durch den Betrieb der Einrichtung kein Nutzen entsteht oder entzogen wird." [85] Exemplarisch für diese Kostenauffassung ist die Vorgehensweise bei *Zahradnik* 1995, der die in der Literatur mit bestimmten Begründungen vorgeschlagenen Berechnungsverfahren periodiger Kostenansätze „beliebig" kombiniert und dabei lediglich die Einhaltung der Kapitalendwertgleichung sichergestellt wissen will.[86]

Hier werden offensichtlich *Zielfunktion und Nebenbedingungen einer Gebührenkalkulation verwechselt bzw. unsachgemäß verschmolzen.* Es erscheint wohl kaum strittig, daß nicht schlechterdings jede Gebührengestaltung (jede „Parameter-Konstellation") angemessen oder zulässig sein kann, sofern sie nur die Kapitalendwertbedingung zu erfüllen verspricht. Vielmehr werden regelmäßig - allerdings eher implizit - betriebswirtschaftliche Grenzen eingezogen, die ihre Basis in spezifischen, materiellen Einzelbegründungen finden, z. B. für die Höhe des Zinsfußes. Gleichwohl treten diese materiellen Ansätze oftmals zurück; eine durchgängig theoretische Fundierung besteht ohnehin nur für die idealtypischen Grenzfälle *ohne* bzw. *mit perfektem Kapitalmarkt.*[87] Mit der Investitionsrechnung ein alleiniges Kriterium zur Gebührengestaltung vorlegen zu wollen, das die Frage der angemessenen periodischen Gebührenerhebung endgültig löst,[88] kann daher weder betriebswirtschaftlich (Funktion und materieller Gehalt der Kostenarten und des Zinsfußes) noch gebührenrechtlich (insbesondere wegen der Geltung des periodenbezogenen Äquivalenzprinzips) überzeugen. Wir brauchen darüber hinaus Auskunft über materielle und periodenrelevante Verrechnungsimperative der Kostenkalkulation, die die Investitionsrechnung nicht liefert. Die *Kapitalendwertbedingung* verkörpert daher vielmehr eine bestimmte, gewiß nützliche *Nebenbedingung der Gebührenbedarfsberechnung*, nicht jedoch ihre - geschweige denn ausschließliche - Zielsetzung. Dies gilt um so mehr, als das Kapitalendwertkalkül die im Gebührenfalle besonders strittige Zielvorgabe der relevanten Erhaltungskonzeption (Kapital-, Substanzerhaltung etc.) lediglich zu formalisieren, nicht aber theoretisch zu deduzieren in der Lage ist.

Als Beispiel für den *Konflikt beider Kostenauffassungen* sei die Frage angeführt, ob es für die Berücksichtigung des Kalkulationszwecks der Substanzer-

---

[85] So als alleinige materielle Rechtfertigung der Gebührenkalkulation *Zahradnik* 1995, S. 50.

[86] Ebenda, S. 53 f.

[87] *Schneider* 1984, S. 2524.

[88] So wohl *Zahradnik* 1995, S. 50 ff.; *Brüning* 1997, S. 244 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

haltung gleichsam eine „zutreffende Kostenart"[89] gebe oder ob nicht vielmehr alle verdienten Erlöse gleichermaßen zum Betriebserhalt beitrügen.[90] Einige Autoren plädieren sogar dafür, die „Erhaltungslast" - wie zuvor ausgeführt - nicht den Abschreibungen sondern allein der Verzinsung zuzuweisen.[91] Dies entspricht den zuvor entwickelten Modell der realen Betriebserhaltung unter Anschaffungsbewertung. Die Erosion kostenrechnerisch isolierter Legitimierung der Kostenarten zeigt sich auch bei *Schneider* 1984, *Bucher* 1984, *W. Küpper* 1984 sowie - konkret mit Blick auf Gebühren - *Zahradnik* 1995, die vor dem Hintergrund einer traditionellen Kostenartenlehre vergleichsweise „willkürlich" anmutende Kostenansätze befürworten, sofern diese nur gewissen theoretischen Axiomen genügen, z. B. den Kapitalendwertbedingungen gehorchen oder mit kapitalmarkttheoretischen Prämissen vereinbar sind.[92] In diesem Zusammenhang gehen einige Autoren sogar so weit, die (Eigenkapital-) Verzinsung bei der Selbstkostenermittlung ausschließlich unter dem Gesichtspunkt ihres Beitrages zum Substanzerhalt zu betrachten und eine eigenständige Wertrechtfertigung, etwa durch das Opportunitätskostenkalkül, ablehnen;[93] m.a.W. die Realverzinsung wird *kostenseitig* als Null postuliert:[94] Soweit die Kostenart

---

[89] So - unter Berufung auf *Börner, D.* 1994 - OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 31. Nach dieser Auffassung bestehen zwischen Zins- und Abschreibungskosten „nicht erläuterungsbedürftige Wesensunterschiede", die eine strikte Kongruenz von Kalkulationsabsicht und insofern „richtiger" Kostenart erforderlich mache (so etwa *Börner, D.* 1994, Frage 1a, S. 3). Es trifft daher auch nicht zu, daß die isolierte Behandlung der Kostenarten in der Lehrbuchliteratur lediglich „aus didaktischen Gründen" erfolge und „kein Argument für eine separate Behandlung im konkreten Anwendungsfall" sei, wie *Ostholthoff* 1996, S. 140, behauptet.

[90] So etwa - statt vieler - *Zimmermann* 1992, S. 1417 ff.; ähnlich auch *Ebisch / Gottschalk* 1987, S. 398, sowie die gesamte investitionstheoretisch ausgerichtete Kostenrechnungsliteratur. Ähnlich auch *Busse von Colbe* 1995, S. 163: „In der Gebührenkalkulation kann das Erfordernis der Substanzerhaltung [...] entweder über die Bemessung der Abschreibungen vom Tageswert oder über den Ansatz der kalkulatorischen Zinsen berücksichtigt werden."

[91] So u. a. *Wenzel / Schmidt* 1990, S. 27; zuvor bereits ähnlich *Swoboda* 1978, S. 235; als Option in Abhängigkeit von der Kostenbewertung auch bei *Schneider* 1984, S. 2528. Mit Blick auf die Benutzungsgebühren ausdrücklich auch *Rose* 1996, S. 30.

[92] In ähnlicher Weise *Berlin* 1998, S. 171, die im Nominalzinssatz - anstelle der Inflationsrate - hilfsweise auch „die individuelle Preissteigerungsrate des betreffenden Anlagegütermarktes" verrechnet sehen will - näher zu diesem Problem in Abschnitt III.3.

[93] *Zimmermann* 1992, S. 1427; *Schneider* 1984, S. 2524.

[94] So fordern etwa *Wenzel / Schmidt* 1990, S. 25, eine Vorgehensweise, „die Abschreibungen auf Basis der bekannten Anschaffungswerte vorzunehmen und durch den Ansatz kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen die Wertminderung im mit Eigenkapital finanzierten Vermögen auszugleichen. [...] Die Zinsen auf das betriebsnotwendige Eigenkapital müßten in Höhe der Inflationsrate angesetzt werden, was die Substanzerhaltung sicherstellen würde. Höhere kalkulatorische Eigenkapitalzinsen (Realverzinsung) würden [...] keine Kosten, sondern verdeckte Gewinnbestandteile darstellen."



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

„Abschreibungen" bereits alle zum Substanzerhalt nötigen Mittel eingebracht habe, entfalle für den (zusätzlichen) Ansatz von Zinsen jede Rechtfertigung; Zinsen ergäben nach dieser Auffassung nur noch im Rahmen eines kostenartenübergreifenden Kapitaldienstkalküls Sinn, soweit nämlich im Rahmen der Abschreibungskalkulation noch nicht alle nötigen Mittel vereinnahmt seien. [95] Es ist offensichtlich, daß bei einer solchen Argumentation diejenige betriebswirtschaftliche Auffassung Urständ feiert, die im Rahmen einer Selbstkostenkalkulation den Ansatz von (eigenständig legitimierten) Eigenkapitalzinsen grundsätzlich ausschließen möchte. Dies ist jedoch bei einer Kalkulation nach § 6 KAG NW ersichtlich nicht relevant. Hierzu sei auf die einschlägige Rechtsprechung verwiesen, die die Kosteneigenschaft des Eigenkapitalzinses einhellig bejaht und frühere Kontroversen insoweit abschließend geklärt hat.[96]

Dieser Überblick macht deutlich, daß im Rahmen derartig theoretisch legitimierter Rechnungen die ökonomisch interpretierbaren und empirischer Anschauung zugänglichen Parameter zu bloßen Verrechnungsgrößen werden, die bestimmte Kalkulationsziele sicherstellen sollen: Im Falle eines spezifische Preissteigerungen (und nicht die allgemeine Geldentwertung) verrechnenden „Nominalzinssatzes"[97] entsteht gleichsam ein „fiktiver Zinsfuß"; bei Zeitwertkalkulation ein ähnlich zu beurteilendes „Fiktivkapital"[98] (dazu näher in Abschnitt III.2). U. U. denaturieren Zinsen gar zum Substanzerhaltungsvehikel ohne eigenständige Kostenrechtfertigung. Obgleich diese letztgenannte Konsequenz wegen der grundsätzlichen Ansatzfähigkeit von mit Opportunitätskonzepten legitimierten Eigenkapitalzinsen im Rahmen einer Gebührenkalkulation nach § 6 KAG NW außer Frage steht, muß anerkannt werden, daß die strenge, isolierte Legitimationen suchende traditionelle Wertlehre durch moderne, investitionstheoretisch begründete Konzepte betriebswirtschaftlich überholt ist.

---

[95] So insbesondere *Schneider* 1984, S. 2524 ff.; *Zimmermann* 1992, S. 1419 f.

[96] An dieser Stelle zeigt sich bereits die Spannung zwischen einer rein erwerbswirtschaftlichen Argumentation und deren Übertragung auf den Bereich gemeinwirtschaftlichen Wirtschaftens: Eigenkapitalzinsen mögen bei Marktunternehmen als Gewinnbestandteil angesehen werden – wie dies bei bedeutenden Teilen der modernen BWL der Fall ist (siehe nur *Schneider* 1984). Unbestritten ist aber gewiß der Anspruch einer Gemeinde, der Gewinnerzielung ja gerade versagt ist, für die Kapitalüberlassung zugunsten der Gebührenzahler im Ergebnis ebenfalls entgolten zu werden. Mangels Dispositionsgewalt über eine Gewinngröße muß dieser Anspruch im gemeinwirtschaftlichen Bereich zwangsläufig *kostenrechnerisch* umgesetzt werden. Eine Argumentation, die den Kommunen Eigenkapitalzinsen unter Hinweis auf die fehlende Kosteneigenschaft des Eigenkapitalzinses im erwerbswirtschaftlichen Bereich verwehren möchte, geht daher völlig fehl. Siehe hierzu auch Teil 2 dieses Bandes, Abschnitt II.3.d.

[97] Siehe dazu etwa *Berlin* 1998, S. 171; *Küpper, W.* 1984, S. 502 et passim. Vgl. hierzu auch Abschnitt III.3.a).

[98] So - jedoch kritisch unter Stützung auf die synthetische Kostenartenlehre - *Brawanski* 1988, S. 149; ebenso OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 31 („nicht vorhandenes Kapital"); ähnlich *Männel* 1998, S. 92.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# III. Relevanz der Interdependenz- und Äquivalenztheoreme für die Gebührenkalkulation

Mit der Darstellung und Evaluierung einer betriebswirtschaftlichen Lehrmeinung ist noch keine Aussage darüber getroffen, inwieweit diese für die gemeindliche Kostenrechnung gem. § 6 KAG NW Bedeutung oder gar andere Methoden ausschließende Maßgeblichkeit zu beanspruchen vermag. Hinsichtlich der Relevanz der neueren investitionstheoretischen Kostenauffassungen für die Gestaltung kommunaler Gebührenbedarfsberechnungen kommen vielmehr die folgenden grundsätzlichen *Kritikansätze* in Betracht:

— Die *Prämissen des Modells* sind mit Blick auf ihre empirische Relevanz *fragwürdig*, d. h. bei in der Praxis wichtigen Fallgestaltungen gilt das theoretische Äquivalenztheorem bereits nicht mehr (Abschnitt III.1);

— Das der Interdependenz- und Äquivalenzbetrachtung zugrundeliegende *Kalkulationsziel* erscheint *nicht* oder nicht auschließlich *maßgeblich* für die Gebührenbedarfsberechnung einer gemeindlichen kostenrechnenden Einrichtung (Abschnitt III.2.a).

— Die von den Verfahren gelieferten *Kalkulationsergebnisse* muten *problematisch* an, weil entweder die Reichweite der Ergebnis-Äquivalenz wegen der einseitigen Endwertorientierung begrenzt ist (Stichwort „Periodenverteilung") oder aber die Resultate mit traditionellen Kostenartenrechnungsanforderungen disharmonieren (Kostenartensplitting bzw. Kostenanalyse) (Abschnitt III.2.b).

— Schließlich kann unabhängig von der Zweckmäßigkeit oder Zulässigkeit dieser Verfahren in Zweifel gezogen werden, ob dadurch bereits weitere, dem endwertorientierten investitionstheoretischen Kalkulationsmaßstab nicht genügende Kostenrechnungsverfahren am Einsatz in kommunalen Kostenrechnungen gehindert sind (*Geltung des „Ausschlußprinzips"*) (Abschnitt III.3.c).

## 1. Gründe für die Nichtgeltung des theoretischen Äquivalenztheorems in der Praxis

Beim Versuch, die Aussagen des Äquivalenztheorems für die kommunale und betriebliche Praxis fruchtbar zu machen, sind verschiedene Aspekte zu be-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

achten, die die modelltheoretische Geltung für die Realität aufgrund abweichender bzw. komplexerer Bedingungen z. T. erheblich einschränken. Hierzu zählen u. a.:

— Die für die theoretische Analyse erfolderliche Beschaffenheit der Kapital- und Anlagegütermärkte besteht in der Realität nicht. Insbesondere ist von *unvollkommenen Kapitalmärkten* auszugehen, auf denen aufgenommene und angelegte Mittel nicht mehr zum identischen Zinssatz (Zinsspaltung), Finanzmittel nicht mehr in beliebigen Mengen und Fristen aufgenommen oder plaziert werden können (Mengenrestriktionen). Damit wird sowohl *die (externe) Wiederanlageprämisse*, die *Übereinstimmung von Soll- und Habenszins* im Äquivalenzbeweis als auch die *Verfügbarkeit evtl. erforderlicher Zusatzkapitalbeträge im Ersatzzeitpunkt* hinfällig, welche nötig werden, falls mangels Substanzerhaltung zur uneingeschränkten Fortführung der Leistungserstellung dem Betrieb zusätzliches Kapital von außen zugeführt werden muß.[1]

— Im Schrifttum die größte Beachtung als äquivalenzverletzende Bedingung hat die mögliche *Nichtübereinstimmung von spezifischen und allgemeinen Preissteigerungsraten* als in den beiden Verfahren verrechneten Wertänderungsraten gefunden.[2] Wenn und soweit das im Anlagevermögen gebundene spezifische Güterbündel anderen Sachwertsteigerungen unterliegt als der der Kaufkraftmessung zugrundeliegende gesamtwirtschaftliche Warenkorb, fallen die Endwerte der Kostenreihen beider Verfahren auseinander. Reale Kapitalerhaltung und reproduktive Substanzerhaltung fordern in diesem Fall eine abweichende Kostenkalkulation. Das Gegenargument geringer quantitativer Bedeutung in der Praxis[3] veweist lediglich auf die empirische Kasuistik der Preisentwicklung, läßt jedoch den Grundsatz unangetastet.

— Aufgrund der einseitigen Endwertorientierung des Äquivalenzkalküls wird das generell in der Kostenrechnung, besonders aber für periodenäquivalenzorientierte Benutzungsgebühren *problematische Verhältnis von Perioden- und Gesamtbetrachtung* („Finanzierungs-" und „Verteilungsfunktion" kalkulatorischer Kosten) einseitig zugunsten der Gesamtbetrachtung über die Totalperiode gelöst; Periodenkosten treten in ihrer Legitimierung da-

---

[1] Zu dieser Problematik, die eine gängige Argumentation gegen Substanzerhaltungskalkulationen stützen soll, eingehender in Abschnitt III.3.

[2] Siehe dazu *Tettinger* 1996, S. 17 ff.; *Busse von Colbe* 1995, S. 161 ff.; *Heßhaus,* 1997, S. 121 ff.; *Berlin* 1998, S. 147 ff., sowie bereits VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3906/94 = GemHH 1996, S. 138 f.

[3] So VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3906/94 = GemHH 1996, S. 1390, mit Bezugnahme auf *Gawel* 1994a, S. 88, Fn. 55.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hinter zurück (Relevanz der „periodischen Äquivalenz").[4] Trotz identischer Endwertreproduktion sind die zeitlichen Profile der jährlich verrechneten Kapitalkosten bei beiden betrachteten Verfahren typischerweise unterschiedlich: Während im „Anschaffungswertmodell" zunächst höhere Kosten verrechnet werden als im alternativen „Zeitwertmodell", kehrt sich dieses Verhältnis gegen Ende der Totalperiode um. Aufgrund der Zinseszinseffekte der damit zwischenzeitlich freigesetzten Mittel ist dies in der Gesamtbetrachtung unschädlich, führt jedoch zu *unterschiedlichen Periodenbelastungen*. Dies ist in der Praxis vor allem auch dann von Belang, wenn innerhalb der Totalperiode ein Verfahrenswechsel stattfindet, was bei der hohen Kapitalbindungsdauer beispielsweise von Kanalanlagevermögen durchaus nicht unwahrscheinlich ist.[5]

— Hiervon abgesehen greift für die Praxis der Gebührenkalkulation noch ein methodischer Einwand: „Die Nominalverzinsung des zinspflichtigen Kapitals erfaßt nicht die Preissteigerung der Vermögenswerte, die über Beiträge und Zuschüsse finanziert wurden, da das Beitrags- und Zuschußkapital zuvor von der Zinsbasis abgesetzt wird. Die Substanzerhaltung des zinsfreien Abzugskapitals muß dann anderweitig - beispielsweise über eine anteilige Tageswertabschreibung - berücksichtigt werden."[6] M. a. W.: Das *Abzugskapital gewinnt Einfluß auf die Gebührensumme und den Kapitalendwert.*[7]

Daneben werden in der Literatur allerdings auch *Scheinprobleme* diskutiert, die die Äquivalenz tatsächlich nicht tangieren: So trägt etwa *Ostholthoff* vor, daß die Zeitwertmethode aufgrund folgender Aspekte von der Anschaffungswertmethode verschieden sei:[8]

— Die Gebührensumme sei höher;

— die „kamerale Haushaltsneutralität" sei nicht gegeben, weil bei jungen (alten) Anlagen die Ausgaben die Einnahmen übersteigen (hinter diesen zurückbleiben);

— es entstehe ein besonderer Prognoseaufwand.

Ad 1): Daß die nominelle Gebührensumme beim Zeitwertverfahren höher ausfällt, trifft zwar zu, ist freilich irrelevant. Denn ebenso wie mit der Kapitalendwertidentität theoretisch die Verrechnung gleichwertig hoher Kosten

---

[4] Zu dieser Kritik am Äquivalenztheorem insbesondere *Ostholthoff* 1996, S. 143. Siehe auch zur Stellung des Periodenprinzips *Janßen / Wirtz* 1996, S. 322; hierzu im übrigen auch - wenngleich nur wertfrei konstatierend - *Brüning* 1990b, S. 43.

[5] Hierauf weist auch *Ostholthoff* 1996, S. 143, hin.

[6] *Berlin* 1998, S. 172; ähnlich bereits *Busse von Colbe* 1995, S. 165.

[7] So zutreffend auch *Ostholthoff* 1997, S. 203.

[8] *Ostholthoff* 1997, S. 203.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nachgewiesen werden kann, gilt dies auch für den damit verbundenen Mittelentzug beim Gebührenschuldner: Der Kapitalwert der Gebührenerlöse (= Gebührenzahlungen) ist bei beiden Verfahren (theoretisch) notwendig ebenso identisch. Das Zinseszinskalkül gilt natürlich in gleicher Weise für die Beurteilung der wirtschaftlichen Entzugswirkungen bei den Leistungsempfängern. Nicht die nominelle Gebührensumme sondern der finanzmathematische Endwert der Gebührenzahlungen ist hier relevant.

Ad 2): Daß der kamerale Periodenausgleich bei perfektem Kapitalmarkt irrelevant ist, d. h. auch bei Notwendigkeit zur Bedienung eines jährlichen „Tilgungsplanes" der Kapitalgeber das Äquivalenztheorem weiterhin gilt, weil Fehlbeträge vom Kapitalmarkt aufgenommen, Überschüsse umgekehrt dort angelegt werden können, hat überzeugend *Berlin* nachgewiesen.[9] (siehe dazu im übrigen die Ausführungen in Abschnitt III.3). Bei imperfektem Kapitalmarkt wird dieser Aspekt zwar beachtlich, wegen des kommnunalen Gesamtdekkungsprinzips für die Praxis aber kaum relevant.

Ad 3): Weshalb beim „Zeitwertmodell" eine „sichere Prognose der zukünftigen Preisentwickung" erforderlich sein soll, um „Aussagen zur Höhe des Realzinses bezogen auf den betriebsindividuellen Index machen"[10] zu können, bleibt schließlich vollends im Nebel.[11] Das Zeitwertverfahren erfordert bekanntlich gegenwarts- und vergangenheitsbezogene Preisinformationen, die in den Aufzinsungsindex einfließen. Der Realzins ist als langjährige Durchschnittsgröße für die realen Überlassungsentgelte von Kapitalien vergleichbarer Fristigkeit und Risikostruktur zu bemessen.[12] Auch hier ist eine besondere Unsicherheit aufgrund eines Bedarfs an Zukunftsinformationen nicht erkennbar. Auch die Besorgnis mangelnder „Praxiseignung" von Realzinsfüßen[13] mutet arg bemüht und in keiner Weise überzeugend an.

*Fazit*: Gilt das Äquivalenztheorem in der Praxis in seiner strengen Allgemeingültigkeit gerade nicht oder wird seine Geltung zur rein empirischen Frage,[14] bleibt Streit über die Vorziehenswürdigkeit alternativer Kalulationsverfahren programmiert, da dem Theorem die beabsichtigte „schlichtende Wirkung" insoweit versagt bleiben muß. Ohne den Nichtgeltungsgründen hier im einzel-

---

[9] *Berlin* 1998, S. 176 f.

[10] *Ostholthoff* 1997, S. 203.

[11] Eine schwer nachvollziehbare Problematisierung von Realzinssätzen findet sich auch bei *von Zwehl* 1998, S. 50, der Schwierigkeiten sieht, „einen realen Zins zu bestimmen".

[12] Vgl. *Gawel* 1994b, S. 227 ff.

[13] So unter Hinweis auf die angebliche Notwendigkeit einer jährlichen Neuberechnung *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 104.

[14] So bereits *Gawel* 1994b, S. 232, Fn. 64; aufgegriffen bei VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94 = GemHH 1996, S. 139.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nen erschöpfend nachgehen zu können, bleibt festzuhalten, daß *wichtige Voraussetzungen für die Äquivalenzaussage in der Praxis gerade nicht erfüllt* sind.

Eine Gleichwertigkeit der Verfahren im Sinne einer unbedenklichen Austauschbarkeit, soll sie sich auf das Äquivalenztheorem stützen, hat aber nicht nur

— *erstens* die *empirische Prämissengeltung* zu beachten; auch muß

— *zweitens* die dem Kalkül zugrunde liegende *Zielgröße (Realkapitalendwert)* als der Kalkulation „angemessen" akzeptiert und schließlich noch

— *drittens* die Abwesenheit *weiterer Kriterien* der Gebührengestaltung unterstellt werden, die potientiell die Verfahren diskriminieren könnten.

Bleiben über die empirische Geltung der Voraussetzungen hinaus auch die Ziele strittig oder kann sich Kritik auf weitere, außerhalb der Endwertbedingung angesiedelte Bemessungskriterien der Kostenhöhe berufen, so wird die Äquivalenzaussage in ihrer Reichweite weiter beeinträchtigt. Es kann daher nicht überraschen, wenn den Vorschlägen einer „Gebührenobergrenze" (*Brüning* 1997) oder einer investitionstheoretisch fundierten Neufassung des Kommunalabgabenrechts (*Zahradnik* 1995) die angestrebte konsens- und „friedensstiftende" Funktion in der Debatte bisher versagt geblieben ist. Der Rückgriff auf die investitionsorientierte Kostentheorie legitimiert gerade nicht die kritische und umstrittene „Gebührenobergrenze", weil diese als normative Zielvorgabe in das Modell bereits eingespeist wurde. Die „Obergrenze" ist vielmehr der altbekannte Ansatz einer realen Kapitalerhaltung, dessen gegenwärtige allgemeine Befürwortung allerdings zunächst nur begrüßt werden kann. Die Theorie weist vielmehr nach, daß diesem Erhaltungsziel u. a. über Zeitwerte und Realverzinsung ohne Kostenüberschreitung entsprochen werden kann. Außer dem impliziten Nachweis der Legitimierung von Zeitwerten und Realzinssätzen in der Gebührenkalkulation und der ausdrücklichen Anerkennung realer Kapitalerhaltung wird ironischerweise die gebührenrechtliche Diskussion durch diese - im übrigen in der Sache seit längerem bekannten - Vorstöße kaum nennenswert befruchtet.

## 2. Gründe für die eingeschränkte Relevanz des Interdependenzdenkens in der Gebührenkalkulation

### a) Bedingte gebührenrechtliche Relevanz der Zielorientierung investitionstheoretischer Kalkulationsimperative

Investitionstheoretische Kalkulationsmodelle verfolgen spezifische Zielsetzungen im Rahmen von Entscheidungsrechnungen. Dabei erhebt sich die Frage, inwieweit derartigen Zielkonzepten für das Problem einer Kalkulation von Be-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nutzungsgebühren nach § 6 KAG NW Relevanz zukommt oder das Kapitaldienstkalkül nicht vielmehr theoretisch elegante Antworten auf Kalkulationsprobleme gibt, die sich in dieser Form für einen Gebührenhaushalt gar nicht stellen.[15] *Swoboda* 1978 geht davon aus, „daß es Aufgabe der staatlichen Preisregelung ist, die Preisbildung auf effizienten Wettbewerbs- und Kapitalmärkten zu simulieren";[16] bei *Lohmann / Rühmann* 1989 hat die Kostenrechnung ganz ähnlich vor allem zu gewährleisten, „daß der Unternehmer bei kostendeckenden Preisen genau das marktmäßige Entgelt für die von ihm eingesetzten Produktionsfaktoren erhält [...]. Für einen erwerbswirtschaftlich orientierten Unternehmer ist damit die Voraussetzung für eine Produktion auf Dauer erfüllt".[17] Kostenrechnungsverfahren der Praxis seien entsprechend daraufhin „zu überprüfen, ob sie bei Sicherheit Kosten verrechnen, die über die gesamte Nutzungsdauer gesehen dem marktmäßigen Entgelt aller eingesetzten Produktionsfaktoren entsprechen."[18] Hierbei handelt es sich offenbar um *normative Konzepte* des „als-ob-Wettbewerbs" für den erwerbswirtschaftlichen Bereich, deren Adäquanz für die Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren eines speziellen Nachweises bedarf.

Für das Gebührenrecht wird aus dem Gebührenvorrang bei der Einnahmebeschaffung in den Gemeindeordnungen[19] oftmals die Zielsetzung deduziert, die Gemeinde habe durch die ihr obligende Aufgabenerfüllung „langfristig weder reicher noch ärmer"[20] zu werden.[21] Ähnlich formuliert auch *Berlin* 1998 das „Kalkulationsziel der Benutzungsgebühr" dahingehend, „daß die Nutzer über ihre Entgelte genau die finanziellen Mittel aufbringen, die zur Leistungserstellung der kommunalen Einrichtung benötigt werden. Die Gebühreneinnahmen sollen langfristig gerade die Ausgaben der Einrichtung decken, so daß diese weder finanzielle Überschüsse erwirtschaftet noch auf Subventionen der Gesamtgemeinde angewiesen ist."[22] Ob diese Zielsetzung aus dem Einnahmen-Subsidiaritätsprinzip der GO zweckmäßig abzuleiten ist, inwiefern dies die einzig relevante Zwecksetzung zur Konkretisierung der ansatzfähigen Kosten nach

---

[15] Vgl. auch die Kritik von *Seicht* 1996, S. 358 ff.

[16] *Swoboda* 1978, S. 233, 240; ders. 1998, S. 38. Kritisch zu diesem Konzept des „als ob-Wettbewerbes" für den Bereich der Preisprüfung und der Mißbrauchsaufsicht unter Berufung auf die Monopolkommission *Seicht* 1996, S. 358.

[17] *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1325.

[18] Ebenda, S. 1330.

[19] Z. B. § 83 II GO NW.

[20] So das griffige Diktum bei *Brüning* 1990a, S. 25.

[21] Kritisch zu diesem Deduktionszusammenhang und zum Verhältnis von GO und KAG *Hinsen* 1990, S. 2.

[22] *Berlin* 1998, S. 156; ähnlich bereits *von Zwehl* 1989, S. 1348; *Adam / Hering* 1995, S. 261; *Brüning* 1990a, S. 25. Auch *Zahradnik* 1995, S. 50, postuliert als Zielsetzung, daß „der Allgemeinheit durch den Betrieb der Einrichtung kein Nutzen entsteht oder entzogen wird."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

§ 6 II 1 KAG NW darstellt oder hierdurch andere mögliche Zielsetzungen, etwa Substanzerhaltungsgebote,[23] dominiert werden, und schließlich, ob mit dieser Zielsetzung ausschließlich reale Kapitalerhaltung, nicht aber reproduktive Substanzerhaltung vereinbar sein soll,[24] ist bislang in der Literatur nur unzureichend aufgearbeitet worden.[25]

Immerhin kann die in entscheidungsorientierten Rechnungen verwendete Definition der Preisuntergrenze für kostendeckende Entgelte, wonach - etwa in den Worten von *Swoboda* - „die Anteilseigner zwischen langfristiger Weiterführung und Auflassung der Produktion indifferent sind"[26] mit der in der Gebührenliteratur entwickelten Zielformel auf der Basis der Finanzierungsfunktion in Dekkung gebracht werden: Danach bewerten Eigen- und Fremdkapitalgeber langfristig ihr Engagement für eine gemeindliche kostenrechnende Einrichtung ökonomisch ebenso hoch wie den Vezicht hierauf. In der Totalperiode bleibt die Aufgabenerfüllung erfolgsneutral, weil sie ausschließlich von den Nutzern der von der Einrichtung abgegebenen Leistungen zu tragen ist. Die Zielsetzung der investitionstheoretischen Kostenrechnungskalküle für langfristige Preisuntergrenzen kann daher grundsätzlich auch für kommunale Benutzungsgebühren Gültigkeit beanspruchen.[27] Fraglich erscheint allerdings, inwieweit dies eine Operationalisierung als reale Kapitalerhaltung erzwingt und ob insoweit die dieser Kalkulationsmaxime im Schrifttum z. T. zugedachte Funktion, andere, etwa substanzerhaltende Verrechnungsverfahren auszuschließen, ebenfalls noch vom hierzu bemühten kommunalabgabenrechtlichen Zielsystem gedeckt ist.

### b) Die Kalkulationsergebnisse investitionsrechnerischer Verfahren im Lichte konkurrierender gebührenrelevanter Kostenmaßstäbe

Auch bei endwertbezogener Äquivalenz bestimmter Kostenrechnungsverfahren sind diese naturgemäß nicht vollkommen deckungsgleich, sondern gelangen gerade auf unterschiedlichen Wegen zum selben Ergebnis. Für die Gleichwertigkeitsfrage stellt sich mithin das Problem, ob aus diesen Abweichungen evtl.

---

[23] Dazu beispielsweise *Gawel* 1994a, S. 82 ff.

[24] So wohl *Brüning* 1997, S. 244 ff..

[25] Die Zieldeduktion bei *Adam / Hering* 1995, S. 260 ff., bleibt - wie bei vielen anderen Literaturbeiträgen - zirkulär, weil mit dem Rekurs auf das Prinzip der „Gemeinwirtschaftlichkeit" lediglich das Gewinnerzielungsverbot aus § 6 I 3 KAG NW paraphrasiert, nicht aber konkretisiert werden kann. Wann jeweils die Gewinnschwelle überschritten wird, „entscheiden" die Autoren im Zuge ihrer Argumentation ad hoc bzw. nach nicht näher explizierten Maßstäben.

[26] *Swoboda* 1973, S. 364. Der Autor weist selbst darauf hin, daß dies nicht notwendig zugleich auch ein volkswirtschaftlich optimaler Preis zu sein hat (ebenda, S. 364 f.).

[27] Insoweit zutreffend *Zimmermann* 1992, S. 1414 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Rangunterscheide abgeleitet werden können, weil weitere relevante Kriterien zur Beurteilung von Kostenrechnungsverfahren insoweit neben das finanzmathematische Endwertkalkül treten. Auch *Lohmann / Rühmann* 1989 resümieren, daß bei investitionstheoretischer Äquivalenz der einzelnen Kalkulationsmethoden „eine Entscheidung zwischen diesen Verfahren [...] die Einbeziehung weiterer Kriterien voraus[setzt]."[28] Für die Kalkulation von Benutzungsgebühren kommen hier als Prüfkriterien insbesondere in Frage das *gebührenrechtliche Äquivalenzprinzip* sowie die *Kostenartendefinition.*

Wie bereits aufgezeigt wurde, stehen das Äquivalenzprinzip der Gebührenerhebung und investitionsrechnerischer Ansatz der Kostenrechnung grundsätzlich in einem gewissen Spannungsverhältnis zueinander. Der Äquivalenzgedanke fordert u. a., daß sich „Gebührenbelastung und Benutzung der öffentlichen Einrichtung [...] zeitlich entsprechen [müssen]."[29] D. h. der Periodisierungsfunkion der Kostenrechnung kommt gebührenrechtlich eine große Bedeutung zu.[30] Nach herrschender Auffassung sind Kosten im Sinne von § 6 KAG NW entsprechend definiert als der „durch die Leistungserbringung *in einer Periode* bedingte Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen".[31] Dies aber erscheint gegenüber der endwertorientierten Finanzierungsfunktion, auf die die investitionsrechnerischen Kalküle primär Bezug nehmen, nachrangig. Die entsprechende Kritik bei *Ostholthoff*[32] wird freilich vom VG Gelsenkirchen reichlich pauschal und logisch zirkulär mit Hinweis darauf verworfen, daß die „durch die Methode der Investitionsrechnung vorgegeben Betrachtungsweise notwendig endergebnisbezogen"[33] sei. Wegen Einhaltung des Erfordernisses linearer Abschreibung bei beiden Verfahren sei im übrigen keine Verletzung des Gebots der Periodenechtheit erkennbar. Obgleich diese Begründung kaum tragfähig erscheint, ist dem ist *im Ergebnis* wohl zuzustimmen. Der Grund hierfür liegt darin, daß die Unterschiede beider Verfahren hinsichtlich der Periodenrelevanz lediglich auf eine abweichende Bewertung desselben (ursprünglichen) Mengengerüsts zurückgehen: Die Bewertung selbst transzendiert auch im Falle von Zeitwerten nicht die Kalkulationsperiode in die Zukunft; es werden stets echte Gegenwartswerte in Ansatz gebracht. Die Legitimierung beider Verfahren vor dem Periodenkriterium stützt sich bei dem hier verfolgten Ansatz darauf, daß das Mengengerüst stets intratemporal zur Anwendung kommt, d. h. auf die

---

[28] *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1334.

[29] *Hinsen* 1989, S. 223.

[30] Vgl. insoweit auch die Entscheidungen des OVG NW zur nachholenden Abschreibung, zur Defizitverrechnung im Mehrjahreszeitraum etc.

[31] *Schulte,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn 191a; *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 93a.

[32] Siehe *Ostholthoff* 1996, S. 140 ff.; *ders.* 1997, S. 201 ff.

[33] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94 (= GemHH 1996, S. 138); siehe auch *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191e.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

jeweilige Periode bezogen. Die Legitimierung der Periodenrichtigkeit beider Ansätze erfolgt also gerade nicht - wie beim VG Gelsenkirchen - unter Verweis auf das (insoweit irrelevante, weil periodenignorante) Endwertkriterium.

Der zweite mögliche Einwand, das Kapitaldienstkalkül überdehne gleichsam mit *seiner „Kostenartentranszendenz"* das Wesen einzelner Kostenarten, geht wohl betriebswirtschaftlich fehl. In der modernen betriebswirtschaftlichen Theorie, die insoweit die aktuellen Grundsätze verkörpert, werden auch Kostenarten funktional im Abhängigkeit vom Kalkulationszweck gedeutet. Eine definitorische Überdehnung dergestalt, daß die Kostenverrechnung nicht mehr als sachgerecht anzusehen wäre, liegt bei den hier erörterten Methoden sicher nicht vor. Dem steht auch nicht der Ansatz von „Fiktivgrößen" entgegen, soweit diese anderweitig (funktional) legitimiert werden können. Dies entspricht dem instrumentellen Charakter der Kostenarten im Rahmen entscheidungstheoretischer Analysen, die - wie gezeigt - auch für Dokumentationsaufgaben der Kostenrechnung eine gewisse Ausstrahlungswirkung entfalten (Maßstabsfunktion).

### c) Tertium non datur? Zur Zulässigkeit sonstiger, insbesondere „traditioneller" Kalkulationsverfahren

*Interdependenz- und Äquivalenztheorem als „betriebswirtschaftlicher Grundsatz"*

Unter *betriebswirtschaftlichen Grundsätzen* sind nach der neueren und inzwischen gefestigten Rechtsprechung des OVG NW „betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen" zu verstehen, „die in der wissenschaftlichen Literatur mit beachtlichem Gewicht verterten werden, ohne jedoch notwendig eine Mehrheitsmeinung darzustellen, und die zumindest teilweise Eingang in die betriebswirtschaftliche Praxis gefunden haben."[34] Die Gemeinde ist danach berechtigt, im Falle des Bestehens mehrerer, u. U. miteinander konkurrierender Lehrmeinungen aus diesen jeweils bestehenden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszuwählen.[35] Den Kommunen wird auf diese Weise ein *Wahlrecht* für die Bemessung und den Ansatz der Kosten eingeräumt, soweit sich die zugrunde liegende Kalkulationskonzeption auf einen so verstandenen „betriebswirtschaftlichen Grundsatz" berufen kann und dieser im übrigen mit kommunalabgaben- und gebührenrechtlichen Kalkulationsimperativen (z. B. des Äquivalenzprinzips) harmoniert. Dabei soll allerdings für die rechtliche Anerkennung „grund-

---

[34] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 (= KStZ 1994, S. 213 f. = NVwZ 1995, S. 1233 = NWVBl. 1994, S. 428 = ZKF 1994, S. 227 = GemHH 1994, S. 233). Vgl. auch Urteil vom 19.5.1995 - 9 A 560/93 (= StGR 1995, S. 315) sowie Urteil vom 1.7.1997 - 9 A 6103/95, Urteilsabdruck, S. 13 ff.

[35] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 (= KStZ 1994, S. 214).

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sätzlich entscheidend" sein, „ob sich betriebswirtschaftliche Grundsätze im Hinblick auf allgemeine Wirtschaftsbetriebe (nicht Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand) feststellen lassen."[36]

Die vom OVG NW entwickelte Formel von den „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" hat - sieht man von der zumindest mißverständlichen Eingrenzung auf „allgemeine Wirtschaftsbetriebe" einmal ab[37] - in Literatur, Rechtsprechung und Kommentierung einhellige Zustimmung gefunden.[38]

Damit stellt sich die Frage, inwieweit den hier erörterten Interdependenz- und Äquivalenzaussagen die Stellung eines „betriebswirtschaftlichen Grundsatzes" zukommt, d. h. in Frage stehen *Rang, Bedeutung und Praxisrelevanz* der damit verbundenen betriebswirtschaftlichen Lehrmeinung über die Preisgestaltung. Ferner ist das Verhältnis zu hiervon abweichenden Lehrmeinungen zu betrachten.

Investitionstheoretische Kostenrechnungsüberlegungen repräsentieren fraglos den „state of the art" in der modernen BWL, *soweit Entscheidungsrechnungen betrachtet werden.* Ihr Anspruch wird allerdings durch die Eingrenzung auf bestimmte Rechnungszwecke, hohe Informationsanforderungen und äußerst abstrakte und realitätsfremde Prämissensetzungen beschränkt. Aus diesem Grunde spielen sie außer als Maßstabs-, Orientierungs- und Legitimierungskalküle keine nennenswerte Rolle in der betrieblichen Praxis. Der Rang ihrer Aussagen als „betriebswirtschaftlicher Grundsatz" steht daher - trotz der Praxisschwäche - letztlich aber nicht in Frage.

### *Abweichende Legitimierung alternativer Kalkulationsverfahren*

Daß darüber hinaus - neben den dargestellten investitionstheoretischen Verfahren - auch andere Methoden weiterhin vertreten werden und fast ausschließlich die gängige Lehrbuchlitertur beherrschen,[39] steht außer Frage. Aus der Existenz einer bestimmten Theorieströmung (z. B. der investitionstheoretischen Kostenrechnung) folgt mithin nicht die Unzulässigkeit traditioneller Kostenrechnungsmethoden - dies um so weniger, als sich die neueren Ansätze noch als praxisfern und voraussetzungsbeladen präsentieren.

---

[36] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 (= KStZ 1994, S. 214).

[37] Siehe dazu Teil 2 dieses Bandes. Zur Kritik auch u. a. *Gawel* 1994b, S. 223; *ders* 1994c, S. 473; dieser Kritik zustimmend *Berlin* 1998, S. 172 f.; zusammenfassend auch *Gawel* 1999a; *ders.* 1999b.

[38] Statt vieler *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129b; *Schulte,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191a; *Kirchhoff* 1997a, S. 19.

[39] Siehe nur *Hummel / Männel* 1986.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die betriebswirtschaftliche Dogmengeschichte der Kapitaldienst-Verrechnung in Zeiten instabiler Geldwerte[40] zeigt die hohe Pluralität in Verfahren und Zwecksetzungen betriebswirtschaftlicher Grundsätze zur Kapitalkosten-Kalkulation selbst unter Eingrenzung auf Zwecke der Selbstkostenermittlung. Auch wenn dabei ein Trend zu finanzmathematisch-entscheidungstheoretisch fundierten Verfahren in bestimmten Teilbereichen der Kostenrechnung unübersehbar wird, bleibt eine breit gefächerte „Grundsätze-Landschaft" in der BWL bestehen.

Neben den vom VG Gelsenkirchen und *Schulte* 1997 unter Berufung auf das „Äquivalenztheorem der Kostenrechnung" genannten Verfahren, welche angeblich allein „widerspruchsfreie Lösungen"[41] garantierten, werden in der Literatur zusätzlich die ebenfalls auf ein Kapitalendwertkalkül ausgerichtete *Annuitätenmethode*[42] sowie nach Finanzierungsformen gespaltene Kalkulationsformen der *(kapitalstrukturerhaltenden) Nettosubstanzerhaltung auf der Basis einer Kapitaldienst-Annuität* bzw. einer *nach Finanzierungsarten getrennten Anschaffungswertkalkulation*[43] vertreten:

Danach soll „eine Ersatzbeschaffung bei gestiegenen Wiederbeschaffungspreisen [...] sowohl durch den Ansatz der kapitalstrukturbewahrenden Kapitaldienst-Annuität als auch durch die verzinsliche Anlage der auf Anschaffungspreisbasis ermittelten Abschreibungsgegenwerte und kalkulatorischen Zinsen möglich" sein.[44] Dies setzt in beiden Fällen zunächst aber voraus, daß im Ersatzzeitpunkt ausreichendes neues Fremdkapital, bei der Anschaffungswertkalkulation zudem ausreichendes zusätzliches Eigenkapital zur Verfügung steht.

Der angebliche Nachweis von *Zimmermann* 1992, daß auch die nominelle Anschaffungswertkalkulation allein durch die verzinsliche Zwischenanlage der vereinnahmten Gegenwerte verrechneter Kapitalkosten den Netto-Substanzerhalt sichere, ja diesen übersteigen könne,[45] ist methodisch inkorrekt: Im dargestellten Beispiel wird das Eigenkapital mit 5 % kalkulatorisch verzinst und unterliegt auch nach der Freisetzung derselben Zinsrate. Die jährlichen Presisteigerungsraten des Anlagevermögens ergeben sich hingegen - freilich nur implizit, da sie im Zimmermann-Kalkül offenbar keine Rolle spielen - aus dem Verhältnis des Wiederbeschaffungspreises 3 Mio. zum Anschaffungswert 2 Mio. über 10 Perioden finanzmathematisch mit 4,1 %; über die allgemeine Inflationsrate wird dabei gar keine Aussage getroffen. M. a. W.: Selbst

---

[40] Siehe hierzu den hervorragenden Überblick bei *Küpper, W.* 1984, S. 370 ff. Vgl. auch Abschnitt IV.2.

[41] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95, S. 8.

[42] *Bucher* 1984, S. 145 ff., 191 ff.; *Brüning* 1998; siehe auch die Nachweise in Fn. 58 (Abschnitt II).

[43] *Zimmermann* 1992, S. 1419 ff.; *ders.* 1998a, S. 42; ähnlich bereits *ders.* 1989, S. 498 ff.

[44] *Zimmermann* 1992 S. 1425 f.; ebenso *ders.* 1998a, S. 42.

[45] *Zimmermann* 1992, S. 1421 ff.; *ders.* 1993, S. 59 ff., spricht von einer „Näherungslösung"; ähnlich *ders.* 1998b, S. 102 („näherungsweise").

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

eine Kalkulation, die an einer reproduktiven Substanzerhaltung ausgerichtet ist, bedürfte nur einer Sachwertsicherungsprämie in Höhe von 4,1 %. Da der Eigenkapital-Zins im Zimmermann-Kalkül ausschließlich verrechnungstechnischen Substanzerhaltungszwecken dient und keinerlei eigenständiger Begründung unterliegt (siehe dazu auch Abschnitt III.2.), ist die Realverzinsung kostenrechnerisch ex definitione ohnehin Null. Wird in einem Modell ohne Realzins anstelle der erforderlichen Reproduktionsrate 4,1 mit 5 % kalkuliert, kann die entstehende Überdeckung nicht weiter überraschen. Daß auch Substanzerhaltungsziele bei Anschaffungswertkalkulationen grundsätzlich über eine entsprechende Gestaltung des Zinssatzes erreicht werden können, ist nichts Neues und wurde in Abschnitt III.2 ausführlich begründet. Allerdings bleiben im Zimmermann-Modell die ergebnistragenden Prämissen (Realzins Null, „autonome" Eigenkapitalrendite ohne Rekurs auf Sachwertsteigerungen) eigenartig im Dunklen. Das Modell ist daher mit dem Äquivalenztheorem auch dann nicht vereinbar, wenn eine Separation in einzelne Finanzierungsquellen (Eigen- und Fremdkapital) in der Praxis gelingen würde und damit Netto-Erhaltungsziele zumindest kalkulationstechnisch auch ansteuerbar wären.

Diesen Überlegungen kann auch nicht mit Gewicht entgegengehalten werden, die betriebswirtschaftliche Theorie sei zwischenzeitlich zu überzeugenderen Erfolgs- und Kostenkonzeptionen übergegangen.[46] Wie das OVG NW hierzu treffend ausführt, „ist das Vorliegen 'betriebswirtschaftlicher Grundsätze' nicht bereits dann zu verneinen, wenn es zu der betreffenden betriebswirtschaftlichen Frage noch andere, eventuell auch überzeugendere wissenschaftliche Theorien gibt."[47] Vielmehr ist nach der Formel des OVG NW zu verlangen, daß es sich um Lehrmeinungen mit „beachtlichem wissenschaftlichen Gewicht" handelt, die überdies „zumindest teilweise Eingang in die betriebswirtschaftliche Praxis gefunden haben"[48] müssen. Hochelaborierte Theoriekonzepte wie z. B. die „Ertragswerterhaltung" oder der „ökonomische Gewinn" mögen ebenfalls den aktuellen Stand von Wissenschaft und Forschung widerspiegeln, einen kommunalabgabenrechtlich beachtlichen „betriebswirtschaftlichen Grundsatz" geben sie bereits mangels Zielkongruenz, Operationalisierbarkeit und Praxisrelevanz nicht ab: Sie referieren auf gewinnstrebige Marktbetriebe, lassen sich kaum auch nur annähernd empirisch operational formulieren und spielen daher in der Praxis nicht einmal in der Unternehmensbewertung, geschweige denn in der Kostenrechnung irgendeine Rolle. Darüber hinaus steht der Nachweis einer Übereinstimmung entsprechend gestalteter „Grundsätze" mit den gebührenrechtlichen Kalkulationsimperativen aus; er dürfte auch weder im Hinblick auf die „Ertragsrelevanz" als gewinnstrebigem Zielkonzept noch auf die Äquiva-

---

[46] So etwa *Ostholthoff / Wirz* 1996, S. 34, die - freilich in eigenartiger Abkehr der zuvor und an anderer Stelle ausführlich ausgebreiteten traditionellen Zielvorstellungen für die Kostenrechnung - das artifizielle gedankliche Konstrukt des „ökonomischen Gewinns" bzw. der Ertragswerterhaltung als allein relevant betrachten und darüber hinaus sogar die Konzeptionen von „Brutto-" *und* „Nettosubstanzerhaltung" kurzerhand für obsolet erklären.

[47] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 11.

[48] Ebenda.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

lenzbedingung der Gebührenerhebung je zu führen sein.[49] Schließlich könnten auch elaborierte theoretische Konzepte andere Vorstellungen über eine betriebswirtschaftliche Frage nur dann im Sinne der Grundsatzformel des OVG verdrängen, wenn diese schlechterdings nicht mehr vertreten oder aber nicht mehr haltbar wären.[50] Hiervon kann ersichtlich weder beim *Grundsatz „Substanzerhaltung durch Kostenrechnung"* noch beim *Konzept der Bruttosubstanzerhaltung* noch gar in bezug auf die *synthetische Kostenauffassung* generell die Rede sein. Dabei soll nicht verkannt werden, daß der Einfluß entsprechender Auffassungen in der Betriebswirtschaftslehre schwindet. Weiterhin abweichende Zielstellungen („different cost for different purposes"; Zweckbezogenheit der Kosten) und nicht zuletzt die erhebliche Prämissenlast der theoretisch überzeugenderen Verfahren (Informationsvoraussetzungen, unrealistische Annahmen) ergeben aber für die Praxis und den hier in Rede stehenden Anwendungsfall „kommunale Benutzungsgebühren" ein deutlich anderes Bild.

## 3. Überlegenheit des Anschaffungswertverfahrens bei Nicht-Äquivalenz?

### a) Literaturstimmen zum Vorgehen bei Nicht-Äquivalenz

In den vorhergehenden Abschnitten wurde aufgezeigt, daß das theoretische Äquivalenztheorem in der Praxis mangels Geltung der abstrakten Modellprämissen in dieser strengen Form keine Gültigkeit besitzt. Welchem Verfahren ist dann - bei geltender Nicht-Äquivalenz hinsichtlich der Kapitalendwertbedingung - der Vorzug zu geben? In der aktuellen Literatur, die sich mit den Äquivalenzüberlegungen auseinandersetzt, ist dieser Frage bereits nachgegangen worden. Nach den bisherigen Ausführungen überrascht es freilich nicht, daß die Autoren dabei zu sehr unterschiedlichen Schlußfolgerungen kommen:

So plädieren *Tettinger* 1996,[51] *Busse von Colbe* 1995[52] und *Heßhaus* 1997[53] in unmittelbarer Auseinandersetzung mit den hier zu erörternden Interdepen-

---

[49] Aus diesen Gründen erscheinen die entsprechenden Hinweise bei *Ostholthoff/Wirz* 1995, S. 102, und *dies.* 1996, S. 34, völlig verfehlt. Die Tasache, daß diese Konzeption in der BWL anerkanntermaßen die theoretisch überzeugendste Methode zur Erfolgsermittlung darstellt, steht dem nicht entgegen.

[50] Das OVG NW spricht u. a. von „ein[em] breit angelegte[n] Überzeugungswandel in der Betriebswirtschaftslehre" bzw. einer „so weitgehenden Zustimmung" zu neuen Konzepten, „daß die Annahme einer Aufgabe des [...] betriebswirtschaftlichen Grundsatzes gerechtfertigt erscheint." (Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 25 = KStZ 1994, S. 218.)

[51] *Tettinger* 1996, S. 88.

[52] *Busse von Colbe* 1995, S. 165.

[53] *Heßhaus* 1997, S. 123.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

denzaussagen für die Anwendung der Zeitwertmethode, falls die Preisentwicklung des Anlagevermögens von der allgemeinen Preisentwicklung (nach oben) abweicht. M. a. W.: Die genannten Autoren plädieren für eine *reproduktive Substanzerhaltung* auch und gerade dann, wenn diese im Ergebnis von einer Kalkulation nach realer Kapitalerhaltung abweichen würde;[54] die Brüningsche „Gebührenobergrenze" wird mithin nicht anerkannt. Ähnlich verfechten in grundsätzlicher Form, d. h. auch ohne Bezug auf die Äquivalenzthese *Giesen* 1980, 1995[55] und *Seicht* 1996[56] den Vorrang des Substanzerhaltungs- vor dem Kapitalerhaltungsdenken. Auch *Gawel* 1994a sieht in der Realkapitalerhaltung lediglich eine Surrogat-Konzeption für die an sich angemessene Zielsetzung einer reproduktiven Substanzerhaltung.[57]

Demgegenüber vertritt *Ostholthoff* 1996, 1997 die bereits eingangs zitierte Auffassung, daß aufgrund der Nicht-Äquivalenz letztlich allein das Anschaffungswertverfahren als sachgerechtes Kalkulationsverfahren anzusehen sei.[58] Mit dem von ihm befürworteten Anschaffungswertmodell des VG Gelsenkirchen befürwortet allerdings auch *Ostholthoff* nunmehr ausdrücklich eine auf *reale Kapitalerhaltung* zielende Gebührenkalkulation, wobei freilich dem Nominalzinssatz die Erhaltungslast zugewiesen wird. *Brüning* 1997 wendet sich generell gegen Zeitwertkalkulationen soweit sie über die reale Kapitalerhaltung hinausreichen;[59] er lehnt vor allem die dahinter stehende Konzeption der Vermögenssubstanzerhaltung für Gebührenhaushalte ab.

*Brede* 1998 will die Gleichwertigkeit der Verfahren trotz empirischer Nichtäquivalenz nur bei eigenkapitalfinanzierter Investition oder Zweifeln über die Finanzierungsstruktur gelten lassen; bei „klar" fremdfinanzierter Investition „kommt nur die anschaffungswertbasierte Abschreibung in Frage".[60] Auch hier wird offenbar der *realen Kapitalerhaltung* der Vorzug eingeräumt, wobei unklar bleibt, weshalb dies bei Eigenfinanzierung nicht mehr gelten und vielmehr ein Wahlrecht zwischen beiden Verfahren bestehen soll (mit dem Ergebnis unterschiedlicher Kostenhöhen bei unterstellter Nicht-Äquivalenz).[61] Nicht nur die

---

[54] So auch ausdrücklich *Heßhaus* 1997, S. 123.

[55] *Giesen* 1980; *ders.* 1995, S. 28 ff.

[56] *Seicht* 1996, S. 353.

[57] *Gawel* 1994a, S. 83 f.

[58] *Ostholthoff* 1996, S. 143; *ders.* 1997, S. 204.

[59] *Brüning* 1997, S. 244 ff.

[60] *Brede* 1998, S. 138 ff.

[61] Ebenda, S. 138. Dieses Wahlrecht wird vom Autor darüber hinaus noch aus „gebührenpolitischen Gründen" zugunsten des Zeitwertmodells ausgelegt. In ähnlicher Weise differenzieren auch *Adam / Hering* 1995, S. 260 ff., 273 ff., - wenngleich mit gänzlich anderer Begründung - die kalkulatorische Zwecksetzung nach der zugrunde liegenden Finanzierung.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kalkulation selbst sondern sogar auch das Zielkonzept in Abhängigkeit von der Finanzierungsart zu formulieren (Realkapitalerhaltung bei Fremdfinanzierung, Realkapital- oder reproduktive Substanzerhaltung bei Eigenkapitalfinanzierung), erscheint auch angesichts der an Meinungsäußerungen wahrlich reichen Gebührenliteratur erstaunlich.[62]

*Berlin* 1998 schließlich löst das Nicht-Äquivalenz-Dilemma dahingehend, daß Äquivalenz auch im Falle differierender Preisindizes dadurch simuliert werden könne, daß „beim AW-Modell [Anschaffungswertmodell, *d. Verf.*] nicht - wie üblich - die allgemeine, sondern die individuelle Preissteigrungsrate des betreffenden Anlagegütermarktes in den Nominalzinssatz einbezogen wird."[63] Auf diese Weise wird auch beim Anschaffungswertmodell den Anforderungen *reproduktiver Substanzerhaltung* genügt.[64]

Diese Zusammenschau macht erneut deutlich, daß sich unter den Vorzeichen investitionstheoretischer Kostenanschauung die einstmals klar anmutenden Konturen der *Kongruenz von Zielsetzungen und Kalkulationsmethoden* verwischen: Das Plädoyer für Anschaffungswerte bedeutet nicht mehr gleichzeitig das Eintreten für nominelle oder auch nur reale Kapitalerhaltung. Wie insbesondere die Argumentation von *Berlin* 1998 zeigt, lassen sich grundsätzlich auch mit Anschaffungswerten reproduktive Substanzerhaltungsziele realisieren, sofern nur der die „Erhaltungslast" in diesem Falle allein schulternde Zinsfuß enstprechend gestaltet wird. Die Verrechnungsverfahren der Kostenrechnung werden auf diese Weise zu instrumentell flexiblen Vehikeln, um bestimmte

---

[62] Ähnlich schwach erscheint der Hinweis, daß „selbsterwirtschaftete Zinsgewinne [sic!] aus zwischenzeitlichen Geldanlagen außer Ansatz [bleiben], weil sie einer anderen Erwerbssphäre, nicht mehr der Entsorgungssphäre, zuzurechnen sind." (*Brede* 1998, S. 138). Während die eigentliche *Forderung* zumindest unklar bleibt (wo genau sollen hier Zinserträge außer Ansatz bleiben?), erscheint die dafür gelieferte *Begründung* in keinem Fall stichhaltig, da zwischenzeitlich freigesetzte Mittel zumindest gedanklich an der allgemeinen Preissteigerung partizipieren müssen und dies zweckmäßigerweise durch Zwischenanlage auch konkret tun; in den Folgeperioden steht dann der jeweilige Gegenwartswert der aus der „Entsorgungssphäre" stammenden Beträge zur Verfügung. Das Zinseszinskalkül der Kostenrechnung wird hier offenbar immer noch mißgedeutet.

[63] *Berlin* 1998, S. 171.

[64] Ebenda, Fn. 130; ähnlich bereits *Brüning* 1994, S. 207: „Wenn individuelle und kollektive Preissteigerungen auseinanderfallen und eine reale Substanzerhaltung angestrebt wird, dann müßte man den Nominalzinssatz [im Anschaffungswertmodell, d. Verf.] jedoch als Summe von individueller Inflationsrate und Realzinssatz ermitteln." Weil „in diesem Fall [...] zwar die Wiederbeschaffung einer gleichwertigen Anlage gesichert [wäre], die Kaufkraft des cingesetzten Kapitals [...] sich jedoch in der Regel verändern [würde], d. h. die reale Kapitalerhaltung [...] nicht sichergestellt [wäre]" (ebenda), wendet sich *Brüning* letztlich wohl von dieser Vorstellung wieder ab. Klarer insofern in seinem späteren Beitrag von 1997: *Brüning* 1997, S. 246, wo der Autor beim „Ansatz der über der Inflationsrate liegenden individuellen Preissteigerungsrate" „versteckte Gewinne" entstehen sieht (ebenso S. 250) und sich im übrigen klar zugunsten realer Kapitalerhaltung und gegen Substanzerhaltungsdenken ausspricht (ebenda).



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zielsetzungen der Gebührenkalkulation zu verwirklichen; die einst wohldefinierten Kostenrechnungsgrößen, insbesondere der Zinsfuß, wandeln sich zu zielabhängigen Stellvariablen, die vielfältigen ökonomischen Interpretationen zugänglich werden und dabei jeweils höchst unterschiedliche Verrechnungs-Funktionen übernehmen, vorausgesetzt, in ihrem jeweiligen Zusammenspiel wird das gesteckte Kalkulationsziel erreicht. Allen Überlegungen gemein ist freilich - und das erscheint immerhin durchaus neuartig - der *Konsens über „reale Kapitalerhaltung im Kapitaldienst" als Mindestkonzeption der Betriebserhaltung im Bereich der Gebührenkalkulation.* „Reale Kapitalerhaltung im Kapitaldienst" bedeutet dabei im Gegensatz zur traditionellen Auffassung, daß die konkrete Verrechnung in Kostenarten (Abschreibungen, Zinsen) oder Parametern (Wertansatz, Zinsfuß) zugunsten einer alle Kapitalkosten einschließenden Kapitaldienstbetrachtung zurücktritt. Vermag dieser „Kapitaldienst" reale Kapitalerhaltung sicherzustellen – ganz gleich auf welchem Verrechnungswege -, so ist das minimale Kalkulationsziel ordnungsgemäß erreicht.[65]

### b) Ersatz-Kriterien für die Verfahrensauswahl bei Nicht-Äquivalenz

Wir gehen im folgenden davon aus, daß das Äquivalenztheorem aufgrund der dargestellten Probleme in der Praxis keine (strenge) Gültigkeit besitzt und sich daher die Frage nach dem für die Gebührengestaltung angemessenen Kalkulationsverfahren und - wie aufgezeigt - damit auch nach der angemessenen Zielsetzung der Kalkulation - erneut stellt. Wie sind vor diesem Hintergrund insbesondere die Argumente zugunsten des Anschaffungswertverfahrens - genauer: zugunsten der Zielsetzung realer (ggf. sogar nominaler) Kapitalerhaltung zu bewerten?

(1) Zugunsten des Anschaffungswertverfahrens wird zunächst eingewandt, dieses stelle „ein integratives Konzept im Rechnungswesen dar und sichert die Identität der Verfahren der Unternehmenserhaltung in Kostenrechnung und Er-

---

[65] Die interne Verrechnung von Wertänderungen im Kapitaldienst läßt sich nach *Bucher* mit dem „Äquivalenzprinzip der Inflation" theoretisch instruktiv rechtfertigen; dazu *Bucher* 1980, S. 7 ff.; *ders.* 1978, S. 490 ff. Danach ist die „Summe aus ursprünglichen Anschaffungswerten und inflationsbedingten Kapitalkosten gleich groß" unabhängig von der Anschaffungsperiode. „Ein Kauf in einer früheren Periode erfolgt zwar zu geringeren Anschaffungswerten als in der laufenden, dafür aber sind zur zeitlichen Überbrückung viel höhere, die Inflationsrate einschließende Zinssätze auf das Kapital zu bezahlen. Werden die inflationsbedingten Teile dieser Zinsen den ursprünglichen Anschaffungswerten zugeschlagen, sind die so erweiterten Anschaffungswerte in allen Perioden gleich" (stabile Geldentwertung vorausgesetzt). *Bucher* folgert entsprechend: „Originäre Anschaffungswerte und Kapitalkosten müssen als Ganzes gesehen werden." (*Bucher* 1980, S. 8, 10.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

folgsrechnung".[66] Sieht man einmal davon ab, daß eine Übereinstimmung von Kosten- und Erfolgsrechnung oder Kosten- und Investitionsrechnung im kommunalen Rechnungswesen gar keine Rolle spielen kann, widerspricht dieses Harmonisierungsgebot auch der an anderer Stelle der Kostenrechnungsliteratur regelmäßig herausgestellten Zweckbedingtheit der Kalkulation: Nicht die Erfordernisse eines Abgleichs mit anderen, gänzlich andere Zwecke verfolgenden Rechnungswerken, sondern die adäquate Kostenermittlung im Rahmen eines wertmäßigen Kostenbegriffs haben danach die Gebührenkalkulation anzuleiten. Die geforderte *Harmonisierung des Rechnungswesens* ist aus kommunalkostenrechnerischer Sicht weder erforderlich noch angemessen.[67]

(2) Ferner wird beständig die Behauptung reproduziert, bei Anschaffungswerten handle es sich um „eindeutige"[68] und „objektiv nachprüfbare Wertansätze"[69], wohingegen angeblich auf „subjektiven Werten" beruhende Zeitwertkalkulationen Manipulationen und mißbräuchlicher Ausnutzung Raum gäben und insbesondere bei der Entfaltung externer Rechtswirkungen der Kalkulation (z. B. bei der Gebührenbedarfsberechnung) verfehlt seien.[70] Die Kritik erscheint nicht nur hinsichtlich der vermeintlichen Nichtnachprüfbarkeit von Zeitwerten unhaltbar,[71] auch die vermeintliche Objektivität und Eindeutigkeit von Anschaffungswerten ist unter dem Gesichtspunkt der Kostenbewertung bloße Fiktion; so führt *Seicht* 1996 treffend aus:

> „Am Anschaffungswert ist nur der Umstand objektiv nachprüfbar [...], daß man einst [...] so und so viel (evtl. in Reichsmark oder Kronen) bezahlt hat. Mit einer Objektivität des 'Anschaffungspreis als Wertkategorie' hat *diese* Objektivität nichts zu tun."[72]

Es sei daran erinnert, daß sich Kosten betriebswirtschaftlich im Rahmen eines wertmäßigen Kostenbegriffs „nicht auf zukünftig beobachtbare empirische Tatbestände (beziehen), sondern [...] unter Zugrundelegung von Zielvorstellungen analytisch hergeleitet werden (müssen)"[73], d. h. die Kostenermittlung ist nur

---

[66] *Zimmermann* 1992, S. 1423; zustimmend zitiert bei *Ostholthoff* 1997, S. 204; *Männel* 1998, S. 85 und 91 f., der sogar die Übereinstimmung von bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen fordert. Ähnlich auch die Argumentation zugunsten des zahlungsnahen entscheidungsorientierten Kostenbegriffs, siehe nur *Riebel* 1990, S. 410 (dazu bereits oben in Abschnitt III.1).

[67] Kritisch zu überzogenen Integrationsüberlegungen der Rechnungszwecke auch *Schneider* 1998, S. 34.

[68] *Ostholthoff* 1997, S. 204; *ders.* 1996, S. 143.

[69] *Zimmermann* 1989, S. 516; ähnlich *ders.* 1992, S. 1426 f.; *ders.* 1998, S. 42.

[70] *Zimmermann* 1989, S. 516; *ders.* 1998, S. 42. Ähnlich bereits *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 155.

[71] Dazu insbesondere bereits *Gawel* 1994a, S. 84, 87.

[72] *Seicht* 1996, S. 359; Hervorh. i. Orig.

[73] *Küpper, H.-U.* 1992, S. 39.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

unter Verwendung einer mit dem Bewertungsakt verfolgten Zielsetzung möglich.[74] Bereits die bloße Ausgabenorientierung der Kostenbewertung im Rahmen einer pagatorischen Rechnung stellt eine (subjektive) Wertentscheidung dar; dies gilt erst recht für die Periodisierung von Anschaffungswerten: Deren Verteilung auf die einzelnen Nutzungsperioden ist ebensowenig „objektiv" (im Sinne von „zwingend" oder „eindeutig") wie die Beschränkung der Kosteneigenschaft auf effektive Ausgaben. Daß überdies die Eindeutigkeit und Ermittelbarkeit auch von ausgabengleichen Kosten gerade bei sehr langfristig genutzten Anlagevermögen aufgrund von Unzulänglichkeiten der Anlagenkartei in der Praxis leiden kann, wird vom VG Gelsenkirchen im gleichen Urteil vom 9.10.1997 (13 K 3766/95) ebenfalls thematisiert.[75]

(3a) Darüber hinaus wird im Schrifttum von *Brüning* 1997 geltend gemacht, daß im Falle einer die allgemeine Inflationsrate übersteigenden (dahinter zurückbleibenden) spezifischen Preisentwicklung des Anlagevermögens verdeckte Gewinne (Verluste) entstehen würden.[76] Diese Argumentation ist natürlich zirkulär, weil sie die Kostendeckung strikt am Maßstab realer Kapitalerhaltung ausrichtet. Abweichungen von einem entsprechend bemessenen Kapitalendwert müssen danach Gewinne oder Verluste anzeigen. *Brüning* wendet sich hier letztlich weniger gegen das Zeitwertmodell als Verrechnungsverfahren als vielmehr gegen den darin enthaltenen Substanzerhaltungsgedanken als Zielkonzept. Da Gewinne bei *Brüning* als Überschreitung eines realer Kapitalerhaltung verpflichteten Endwertes definiert sind, müssen bei Verrechnung höherer individueller Preissteigerungsraten ex definitione „Überschüsse" anfallen. Im Falle teilweiser Fremdfinanzierung stelle sich zudem eine Verschiebung in der Kapitalstruktur ein, die nicht Aufgabe der Erhaltungsrechnung sein könne (Kritik an der Brutto-Substanzerhaltung)[77]. Doch auch bei reiner Eigenfinanzierung fallen nach *Brüning* „verdeckte Gewinne" an. Dabei berücksichtigt er nicht, daß bei höherem individuellem als allgemeinem Preisniveauanstieg in der Regel der Endwert der Gebührenerlöse nicht einmal einschließlich der angeblichen „Gewinneinnahmen" ausreichen wird, die Wiederbeschaffung zum Ersatzzeitpunkt vorzunehmen, sofern die zwischenzeitlich desinvestierten Beträge nur zum allgemeinen Inflationssatz, nicht aber mit der spezifischen Sachwertsteigerungs-

---

[74] Statt vieler siehe nur *Männel* 1992, S. 416 f. *Seicht* 1996, S. 349 ff., unterscheidet bei Kostenrechnungen zweckbezogen eine „Gebarungsrechnung i. S. einer rückwärtsgerichteten Amortisationsrechnung (Vergangenheitsrechnung)", „eine gegenwartsbezogene Preisbildungsrechnung" sowie eine entscheidungsorientierte „Zukunftsrechnung".

[75] Zu diesem in der Praxis bedeutenden Aspekt lediglich rekonstruierter Anschaffungswerte *Gawel* 1998a.

[76] *Brüning* 1997, S. 249 f.

[77] Ähnlich kritisch u. a. auch *Friedl* 1996a, S. 197; *Rau* 1994, S. 363. Zu dieser Kritik weiter unten in Abschnitt III.4.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

rate inflationiert werden können, z. B. durch sofortige betragsgenaue und fristgerechte Reinvestition (Wiederanlageprämisse).

(3b) Ähnlich wenig überzeugend erscheint die *Gefahr von Verlusten* infolge *sinkender Wiederbeschaffungspreise*.[78] Sieht man einmal davon ab, daß das in diesem Zusammenhang hartnäckig herangezogene Beispiel der Computertechnologie für die Bewertung des Anlagenbestandes der kommunalen Ortsentwässerung wenig relevant ist und auch im gesamtwirtschaftlichen Maßstab der Güterpreisentwicklung eine Singularität darstellt,[79] kann einer solchen Situation auch unter Berufung auf betriebswirtschaftliche Grundsätze angemessen entgegengetreten werden:[80] Auf *K. Hax* geht die *Erhaltungskonzeption des „doppelten Minimums"* zurück, bei der eine simultane Sicherung sowohl des eingesetzten nominalen Kapitals als auch der Vermögenssubstanz angestrebt wird. Sie leistet damit eine umfassende Beachtung von Preisschwankungen, da die nachhaltige Betriebsfähigkeit sowohl gegen Preissteigerungen als auch gegen Preisverfall kalkulatorisch abgesichert werden kann. Geht man davon aus, daß es Ziel einer gemeindlichen Gebührenkalkulation zu sein hat, zweckbezogene Kosten zu ermitteln, kann einem Kalkulationsverfahren an sich kein Eigenwert zukommen: Bei anhaltend sinkenden Wiederbeschaffungspreisen ist der Substanzerhaltungsansatz wegen Gefährdung des Nominalkapitals fraglos kontraindiziert; es kann der Gemeinde sicher nicht zugemutet werden, auf die Wiedergewinnung ihres investierten Kapitalbetrages unter dem Gesichtspunkt künftig günstigerer Wiederbeschaffung zu verzichten. Daher ist nicht der Substanzerhaltungsansatz an sich verfehlt, sondern sein Einsatz im Falle sinkender Preise. Hier greift der Erhaltungsgedanke des „doppelten Minimums".

Es sei nur am Rande vermerkt, daß das „doppelte Minimum" in der Praxis gerade deshalb kaum eine Rolle spielt, „da die Annahme umfänglicher Preissenkungen, auf der diese Theorie zumindest auch beruht, äußerst fernliegend ist."[81]

(4) Darüber hinaus wird normativ postuliert, daß Substanzerhaltung grundsätzlich außerhalb der Kostenrechnung zu realisieren sei. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Frage sei hierzu etwas weiter ausgeholt: Zum *Verhältnis von Kostenrechnung und Substanzerhaltung* existieren zwei rivalisierende betriebswirtschaftliche Auffassungen:

---

[78] *Brüning* 1997, S. 250; unter Berufung auf *Börner, D.* 1994 auch OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 31; ähnlich auch *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 100.

[79] *Tettinger* 1996, S. 85, spricht insoweit von einer „krassen Ausnahmeerscheinung", die nicht als Gegenargument dienen" sollte.

[80] Zur konsequenten Berücksichtigung dieser Fallkonstellation auch *Koch* 1985, S. 77 ff.

[81] So unter Berufung auf *Schildbach* 1993, Sp. 1897, *Heßhaus* 1997, S. 95.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

— Die erste Auffassung geht dahin, Substanzerhaltungsabsichten *außerhalb der Kostenrechnung* anzusiedeln und sicherzustellen: Bei dem „unstrittig auftretenden Finanzierungsbedarf bei steigenden Preisen für Güter des abnutzbaren Anlagevermögens“[82] (sog. „inflatorische Finanzierungslücke“) entscheide „nicht die Art der Finanzierung, sondern lediglich die Frage, ob das Unternehmen weiteres Eigen- oder Fremdkapital aufnehmen kann, [...] über die Notwendigkeit des Ansatzes von Wiederbeschaffungs- oder Anschaffungswerten. Kann das Unternehmen weitere Mittel aufnehmen, braucht es den nominellen Preisanstieg der Anlage nicht über die Abschreibungsgegenwerte zu finanzieren.“[83] Die erforderliche Kapitalzuführung von außen kann dabei aus zusätzlich aufzubringenden Eigenmitteln oder vermehrter Kreditaufnahme gespeist werden.

  Erhaltungsfragen sind folglich nach dieser Auffassung jenseits der eigentlichen Kostenrechnung durch Ausschüttungs- und Kapitalzuführungspolitik der kostenrechnenden Einheit zu lösen;[84] gestützt auf die Aussagen der modernen Kapitalmarkttheorie bestimmt sich der Wertansatz nach den Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten.[85] Substanzerhaltung wird in der theoretischen BWL zum „Bestandteil des Gewinnstrebens“,[86] d. h. radiziert außerhalb der Kostensphäre.

— Soll die Substanzerhaltung hingegen „ohne die Bereitstellung zusätzlichen Kapitals“[87] gewährleistet sein (und steht eine Disposition über Gewinne nicht zu Gebote), muß die Erhaltung über eine Innen- bzw. Selbstfinanzierung erfolgen: In der Kostenrechnung sind dann ausreichende Mittel einzustellen, die es gestatten, aus den (am Markt bzw. vom Gebührenschuldner) vereinnahmten Gegenwerten zum Ersatzzeitpunkt die erforderlichen Neuinvestitionen vorzunehmen. Die vereinnahmten Mittel können unabhängig von der Struktur der Ausgangsfinanzierung (Bruttosubstanzerhaltung) oder aber mit der Absicht kalkuliert werden, diese auch für die folgende(n) Investitionsperioden zu reproduzieren (kapitalstrukturerhaltende Nettosubstanzerhaltung).

---

[82] *Ostholthoff* 1997, S. 204.

[83] *Wenzel / Schmidt* 1989, S. 266; zustimmend *Ostholthoff* 1997, S. 204; sowie die in den Fn. 84-85 genannte Literatur.

[84] *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1325; *Swoboda* 1973, S. 362.

[85] *Schneider* 1984, S. 2526; *ders.* 1998, S. 35. Das Problem der Kostenbewertung wird damit abhängig von der „Frage, ob das Unternehmen weiteres Eigen- oder Fremdkapital aufnehmen kann“ (*Zimmermann* 1992, S. 1418; ebenso *Hummel / Männel* 1986, S. 167; *Schneider* 1998, S. 35).

[86] *Adam* 1970, S. 130 ff.

[87] *Männel* 1992, S. 419.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Grundsätzlich gilt: Substanzerhaltung kann theoretisch selbstverständlich stets auf beiden skizzierten Wegen gewährleistet werden, entweder durch (interne) Einrechnung (und Realisierung) ausreichender Abschreibungs- und Kapitalverzehrsgegenwerte in der Kostenrechnung oder aber durch (externe) Zuführung des zur ungehinderten Betriebsfortführung erforderlichen Differenzkapitalbetrages zum Ersatzzeitpunkt der abgenutzten Anlagegüter; fraglich ist allein, in welchen Fällen (unter welchen Zielsetzungen) dies jeweils angezeigt ist. Die Konzeptionen unterscheiden sich damit erst in ihrem *normativen Anspruch*:[88] Die Kostenrechnung *solle* selbst für Substanzerhaltung vorsorgen oder aber diese Aufgabe der Finanzsphäre überlassen. Wegen der im öffentlich gebundenen Bereich bestehenden „Substanzerhaltungsgarantie"[89] der Gebührenhaushalte durch Anschluß- und Benutzungszwang bzw. die Refinanzierungsmöglichkeit durch hoheitliche Abgaben sieht etwa *Ostholthoff* keine „Notwendigkeit", künftigen Finanzierungsbedarf von aktuellen Gebührenschuldnergenerationen aufbringen zu lassen.[90] *Adam / Hering* 1995 formulieren diese Position treffend wie folgt:

> „Das Substanzerhaltungsprinzip bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen geht davon aus, daß Vorsorge für die Erhaltung der Substanz notwendig ist, da die Reproduktion der Substanz wegen fehlender Eigenmittel scheitert, wenn die nominellen Gewinne voll ausgeschüttet werden. Gemeinden befinden sich jedoch in einer völlig anderen Situation; sie können die Finanzierung teurer Ersatzanlagen grundsätzlich über die Gebührenkalkulation nach dem Ersatzzeitpunkt absichern."[91]

Die Autoren übersehen dabei allerdings, daß auch die Ersatzinvestition zunächst vorfinanziert werden muß und durch Gebührenerhebung erst eine Refinanzierung erfolgen kann; das Argument der „Mittelknappheit" zum Reinvestitionszeitpunkt scheidet daher Erwerbs- und Kommunalbetriebe gerade nicht. Der Unterschied liegt vielmehr darin, daß bei jenen der Markt über die Vereinnahmung ausreichender Mittel entscheidet, bei diesen jedoch die Refinanzierung mittels hoheitlicher Abgaben gesichert ist. M. a. W.: Nicht die *Finanzierung*, wohl aber die *Refinanzierung von Investitionskosten* erscheint im kommunalen Bereich apriorisch gesichert.

---

[88] Daneben ist in der Praxis naturgemäß von Bedeutung, ob die jeweils angestrebte Vergrößerung des Kapitalstocks (jenseits der bloßen buchmäßigen Verrechnung) auch *tatsächlich* gelingt, sei es durch Erwirtschaftung der Kostengegenwerte über den Markt bzw. über Gebührenerlöse, sei es durch ein Zuschußengagement der Kapitalgeber.

[89] In diesem Sinne bereits *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 139 f. In ähnlicher Weise sehen *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 104, das „Finanzierungsproblem" als „durch Monopol und Zwangsabgabe gesichert".

[90] *Ostholthoff* 1997, S. 204. Ähnlich argumentieren auch *von Zwehl / Kaufmann* 1991, S. 14, sowie *von Zwehl* 1998, S. 49.

[91] *Adam / Hering* 1995, S. 267.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Da aber umgekehrt mit der Vorausdeckung über Zeitwerte keine Benachteiligung der Gebührenzahler in wirtschaftlicher (theoretisch identischer Endwert der Gebührensumme) oder rechtlicher Hinsicht (Beachtung des Äquivalenzprinzips) zu besorgen ist (dazu weiter unten), gerät die Streitfrage zur einem *Problem der Zweckmäßigkeit*, das die Gemeinde im Wege ihrer Wahlfreiheit aus alternativen Kalkulationsmethoden nach § 6 KAG NW selbst beantworten kann: Selbst wenn danach eine Vorausdeckung künftiger Finanzierungslasten über Gebühren „nicht erforderlich" wäre (dazu weiter unten), ist die Kommune nach herrschender Auslegung des § 6 KAG NW nicht gehindert, ein entsprechendes betriebswirtschaftlich legitimiertes Verfahren zu wählen, dem gebührenrechtlich keine Schranken gezogen sind. Im einzelnen:

Zunächst kann im Bereich der Gebührenerhebung die Substanzerhaltung naturgemäß *nicht als Problem der Gewinnverwendung* aufgefaßt werden. Wo Gewinnerzielung und -verwendung versagt sind, wie im Falle der Gebührenbedarfsberechnung einer Gemeinde, bleibt die Berücksichtigung von Erhaltungszielsetzungen zweckmäßigerweise Sache der Kostenrechnung. Die Alternative, daß die Gemeinde zum Ersatzzeitpunkt das dann erforderliche Zusatzkapital zur unveränderten Betriebsfortführung erneut zuschießt (oder zusätzliches Fremdkapital aufnimmt) und im Wege der Gebührenerhebung einholt, erscheint zwar denkbar[92] aber keineswegs zwingend, vielmehr aber unter zahlreichen Gesichtspunkten unzweckmäßig, insbesondere wegen der dann auftretenden *Gebührensatzsprünge.*

So diskutiert beispielsweise *Küpper* 1984 in unbefangener Weise Substanzerhaltungsfragen *im Rahmen der Kostenrechnung* auch unter Verwendung moderner Verfahren (zahlungsstromorientierte Betrachtung auf der Grundlage des Lücke-Theorems); der Grund hierfür ist darin zu sehen, daß *Küpper* gerade eine um die Aufdeckung von *Selbstkosten* bemühte Kostenrechnung beschreibt, also keine gewinnorientierte Kalkulation. Demgegenüber verfahren *Lohmann / Rühmann* 1989 auf der Basis eines kontinuierlichen, investitionstheoretischen Ansatzes, bei dem Erhaltungsaspekte „der Ausschüttungs- und ggf. Kapitalzuführungspolitik" zugewiesen werden.[93] Ein solcher Ansatz setzt freilich eine Betriebseinheit voraus, die zur Erzielung, Thesaurierung oder Ausschüttung von Gewinnen überhaupt befähigt ist.

Weshalb die Vorausdeckung, d. h. die *Behandlung der Substanzerhaltung in der Kostenrechnung* für den Bereich kommunaler Benutzungsgebühren sinnvoll und zweckmäßig erscheint, soll im folgenden überblicksartig skizziert werden:

— Die Nutznießer der kostenrechnenden Einrichtung haben dauerhaft die Kosten für die Leistungserstellung zu übernehmen. Wenn es als Sinn und

[92] Vgl. nur *Brüning* 1990b, S. 43.

[93] *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1325.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zweck des KAG angesehen wird, „die Gemeinden in die Lage zu versetzen, die dem gemeindlichen Betrieb obliegende Aufgabenerfüllung ohne Belastung des allgemeinen Verwaltungshaushalts auf Dauer dadurch zu sichern, daß kostendeckende Gebühren erhoben werden",[94] kann die *Übernahme der Refinanzierungslast durch die Gebührenschuldner* grundsätzlich nicht systemwidrig erscheinen – auch nicht unter Beachtung der Lastverteilung zwischen den Gebührenschuldnergenerationen (dazu weiter unten). Ein diskontinuierlicher Kapitalzuschuß des allgemeinen Gemeindehaushalts jenseits der Anschubfinanzierung (= Fall zusätzlichen Eigenkapitals) erscheint insofern seinerseits „unnötig";

— Die Variante der Selbstfinanzierung wirkt zugleich auch einer „*Verschuldungsmentalität der öffentlichen Hand*" entgegen, da der ansonsten steigende Fremdkapitalbedarf bei Anschaffungswert-Abschreibung vermieden wird[95] (= Fall zusätzlichen Fremdkapitals). Daneben darf nicht die Gefahr eines Ersatzinvestitionsbedarfs übersehen werden, der die Kreditfähigkeit der Gemeinde übersteigt.[96] Aus diesem Grund wird auch theoretisch eine minimale Eigenkapitalerhaltung zur „Sicherung der Kreditaufnahmefähigkeit der Unternehmung als Ganzes" gefordert.[97] „Für die Substanzerhaltung ist somit ein Minimum an interner Finanzierung zur Sicherung der Kapitalbereitstellung anzustreben."[98] Auch das kommunalabgabenrechtliche *Subsidiaritätsprinzip der Einnahmen*[99] spricht wohl grundsätzlich für eine Gebührenfinanzierung vor der Inanspruchnahme anderweitiger Kapitalquellen auch in intertemporaler Hinsicht. So sieht etwa *Rose* 1996 im Falle eines Verzichts auf Vorausdeckung (d. h. bei Anwendung der Anschaffungswertmethode) nicht nur „Mindereinnahmen im Verwaltungshaushalt und Gebührensprünge bei größeren Ersatzinvestitionen"; auch wird klar gesehen, daß „zum Ausgleich der Einnahmeverluste [...] letztlich die Realsteuern anzuheben sein [werden]."[100] Anders formuliert: Anstelle der Gebührenschuldner müssen dann natürlich die Steuerzahler (nochmals) für die nötige Voraus-

---

[94] *Mohl / Schick* 1994, S. 227.

[95] Aus diesem Grund plädiert insbesondere *Budäus* 1992, S. 1167, für den Ansatz von Zeitwerten, d. h. die Berücksichtigung der Substanzerhaltung in der Kostenrechnung. Siehe auch *ders.* 1978, S. 376; *ders.* 1982, S. 160.

[96] *Rose* 1996, S. 31.

[97] *Schneider* 1984, S. 2524. Das Argument aus der Kapitalmarkttheorie ist zwar haftungsrechtlicher Natur und spielt auf die Rolle des Eigenkapitals als Verlustpuffer für Kreditrisiken an, was im hoheitlichen Bereich kaum eine Rolle spielen dürfte, kann jedoch bei unvollkommenen Märkten auch als Sicherung gegen Mengenrestriktionen bei der Verfügbarkeit von Fremdkapital umgedeutet werden.

[98] *Zimmermann* 1992, S. 1419.

[99] Siehe dazu *Brüning* 1990a, S. 21; *Berlin* 1998, S. 153 f.; allgemein auch *Gornas* 1992, S. 1149.

[100] *Rose* 1996, S. 30.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

deckung sorgen, was ersichtlich nicht im Sinne der gebührenrechtlichen Vorgaben liegt.[101]

— *Analog* zum Vorgehen bei der Außerachtlassung von einmalig erhobenen *Anschlußbeiträgen* und *Zuschüssen* im Rahmen der Ermittlung der Abschreibungsbasis kann es nicht „falsch" sein, die Gebührenschuldner auch für die allgemeine Ersatzbeschaffung selbst sorgen zu lassen (systematisches Argument),[102] wenn und soweit über Gebühren neben der Finanzierung der laufenden Leistung auch die dauernde Leistungsfähigkeit [...] gesichert werden soll"[103]. Mit der gebührenrechtlichen Zulässigkeit einer Abschreibung vom „Abzugskapital"[104] wird ebenfalls eine Vorausdeckung bejaht, damit entsprechende Beträge auch für künftige Gebührenschuldnergenerationen dauerhaft zur Verfügung stehen. Im Rahmen einer als rein vergangenheitsorientierte Amortisationsrechnung[105] aufgefaßten Kostenrechnung wäre dies gar nicht denkbar.

— Den Gebührenschuldnern entstehen durch die *Vorausdeckung keine rechtlichen oder wirtschaftlichen Nachteile. Wirtschaftlich* ist sichergestellt, daß der (allein maßgebliche finanzmathematische) Endwert der Gebührensumme bei gleicher Preisentwicklung identisch ist; bei vorauseilenden individuellen Preisen erfolgt auch bei Zeitwertabschreibung keine Ansammlung von Überschüssen, da erst die weitere Wertsteigerung desinvestierter Zeitwertabschreibungen (weitere Verzinsung) in der Summe zum erforderlichen Wiederbeschaffungswert (Zukunftswert) führt;

— *Rechtlich* bleibt es bei der Beachtung des gebührenrechtlichen Äquivalenzprinzips: Auch in einer Periodenbetrachtung erfolgt durch die Verrechnung von Zeitwerten *keine Zukunftsfinanzierung,*[106] sondern eine Abgeltung ech-

---

[101] In ähnlichem Sinne äußert sich auch *Langenbrinck* 1994, S. 148, wonach der sich aus der Differenz von Wiederbeschaffungswert und kumulierten Anschaffungswertabschreibungen ergebende „Fehlbetrag aus allgemeinen Steuermitteln abgedeckt werden muß" und „die Erneuerung [...] somit nicht verursachungsgerecht von den Einrichtungsbenutzern über Gebühren finanziert, sondern letztlich von der Allgemeinheit aus allgemeinen Steuermitteln subventioniert" wird. A. A. unter Hinweis auf das „Erforderlichkeitskriterium" *Friedl* 1996a, S. 196.

[102] Siehe zu dieser Problematik *Zimmermann, F.* 1985, S. 141 ff.; vgl. auch *Zahradnik* 1995, S. 50 ff.

[103] *Friedl* 1996a, S. 197.

[104] Hierzu OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 12 ff.

[105] Vgl. hierzu *Seicht* 1996, S. 349.

[106] Insoweit immer noch unzutreffend die entsprechende Behauptung bei *Friedl* 1996a, S. 197 und 198. Auch das VG Gelsenkirchen sah noch in seinem Urteil vom 21.4.1994 - 13 K 3474/93, S. 17, das Äquivalenzprinzip durch Zeitwertkalkulationen gefährdet. Auf die in diesem Zusammenhang allfälligen Verwechslungen von Wiederbeschaffungswerten und Wiederbeschaffunsgzeitwerten, denen auch *Friedl* 1996a unterliegt, sei nur am Rande hingewiesen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ter (*realer*) Gegenwartswerte auf der Basis des historischen und insoweit effektiven Mengengerüsts, d. h. es wird der Jetztwert dessen abgegolten, was mengen- und qualitätsmäßig tatsächlich genutzt wird („gleiche Art und Güte").[107] Tatsächlich ist der spätere, effektive Erneuerungsaufwand naturgemäß viel höher, etwa weil technische Neuerungen oder höhere qualitative Ansprüche berücksichtigt werden müssen („qualifizierte Substanzerhaltung"). Bei der angemessenen Grenzziehung zwischen der Belastung jetziger und künftiger Gebührenschuldnergeneration[108] kann es nicht unangemessene Benachteiligung der gegenwärtigen Leistungsempfänger darstellen, wenn diesen im Gebührenwege auferlegt wird, wenigstens die aktuelle Wertsteigerung ihres konkret in der Leistungsperiode bezogenen Nutzungsquantums abzugelten. Den nötigen „Rest" trägt danach ohnehin die Gemeinde als Vorausleistung für die kommende Schuldnergeneration. „Die Abschreibungen sind unbeschadet ihrer Zweckbestimmung der Abschreibungserlöse Kosten der gegenwärtigen Benutzung, weil die durch Nutzung und Zeitablauf bedingte, die Abschreibung rechtfertigende Entwertung der Anlage zeitgleich mit der Benutzung erfolgt."[109] Daß dieser Zusammenhang keineswegs für alle Substanzerhaltungskonzeptionen der Betriebswirtschaftslehre gilt, ist in der Literatur ebenfalls bereits hinlänglich herausgestellt worden.[110]

— Die Verrechnung von Zeitwerten als Vorausdeckung vermeidet schließlich unerwünschte diskontunuierliche Kostenbelastungen der Gebührenschuldner („*Gebührensprünge*").[111] Bei nichtsubstanzerhaltender Kalkulation muß demgegenüber zu Beginn der Wiederbeschaffungsperiode mit dem dann geltenden, gegenüber der Vorperiode um die Kapitalaufstockung „sprung-

---

[107] Siehe nur *Gawel* 1994, S. 86 f.; *Giesen* 1995, S. 28 ff.; *Hinsen* 1989, S. 225; *Tettinger* 1996, S. 86; a. A. immer noch *Friedl* KStZ 1996a, S. 195 f., 197, 198. Bei der gegenteiligen Auffassung werden häufig echte Wiederbeschaffungswerte und Zeitwerte verwechselt bzw. nicht hinreichend genau differenziert. In diesem Sinne mißverständlich insbesondere *Schulze* 1996, S. 3; *Budäus* 1992, S. 1168; *Zimmermann* 1992, S. 1427, unter Berufung auf *von Zwehl* 1989, S. 1354, der beispielsweise unklar von „Wiederbeschaffungs(zeit)werten" spricht. Bei *Adam / Hering* 1995, S. 267, schließt sich an die korrekte Feststellung, daß „der Ansatz von Wiederbeschaffungspreisen [...] grundsätzlich gegen eine verursachergerechte Verrechnung von Kosten [verstößt]" die nicht näher begründete Behauptung an: „Das gilt auch - allerdings in abgeschwächter Form - wenn auf Wiederbeschaffungszeitwerte zurückgegriffen wird."

[108] Siehe hierzu aus rechtlicher Sicht auch den Beitrag von *Weyreuther* 1997.

[109] *Hinsen* 1990, S. 225.

[110] Siehe nur *Gawel* 1994a, S. 87; *ders* 1995a, S. 82 (insoweit auch falsch zitiert bei *Friedl* 1996a, S. 198.).

[111] Daß dies ein wünschenswerter Effekt der Kalkulation ist, wird in der Literatur auch von Kritikern der Zeitwertkalkulation weithin herausgestellt; siehe nur *von Zwehl* 1989, S. 1354; *Friedl* 1996, S. 196; *Meyer-Renschhausen* 1994, S. 45; *Bucher* 1984, S. 146 et passim; kritisch: *Steenbock* 1983, S. 133.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

haft" angestiegenen Neuinvestitionswert kalkuliert werden. Die Wertsteigerungen realisieren sich nicht - wie im Zeitwertmodell - kontinuierlich über die gesamte Nutzungsperiode, sondern schlagartig nach Ablauf der Kapitalbindung. Dies ist weder wirtschaftlich noch gebührenpolitisch zweckmäßig.

— Nur die Vorausdeckung über echte Zeitwerte führt schließlich auch zu *gesamtwirtschaftlich „richtiger" Entgeltbemessung*[112] durch vollen pretialen Ausweis des effektiven Werteverzehrs der betreffenden Periode. Die Zielsetzung einer entgeltlich vermittelten Weitergabe des aktuellen Wertvorrats im Anlagevermögen unter volkswirtschaftlichen Lenkungsaspekten ist auch im Rahmen betriebswirtschaftlicher Grundsätze auf der Grundlage eines wertmäßigen Kostenbegriffs grundsätzlich beachtlich.[113]

Mit dieser Zusammenschau dürfte deutlich geworden sein, daß die Berücksichtigung von Substanzerhaltungsaspekten *in der Kostenrechnung* zweckmäßig sein kann[114] und daß ihr wirtschaftliche oder rechtliche Benachteiligungen der Gebührenschuldner bzw. Verletzungen gebühren- oder kommunalabgabenrechtlicher Normen und Prinzipien nicht entgegenstehen. Vor diesem Hintergrund ist die Gemeinde nach herrschender Auslegung des § 6 KAG NW nicht gehindert, eine Vorausdeckung künftiger Finanzierungslasten durch Verfolgung der Zielsetzung reproduktiver Substanzerhaltung vorzunehmen. Ein solches Vorgehen ist zudem durch betriebswirtschaftliche Grundsätze der Kostenrechnung gedeckt, selbst wenn hierzu auch andere, davon abweichende Grundsätze bestehen. Es trifft daher gerade nicht zu, daß es „prinzipiell nicht einzusehen" sein soll, „warum bereits heute [...] vorfinanziert" wird.[115]

(5) Schließlich erscheint *Substanzerhaltungsdenken gegenüber Kapitalerhaltungsdenken* für den Bereich öffentlicher Daseinsfürsorge auch grundsätzlich eher adäquat. Hierzu hat sich vor allem *Seicht* 1996 in erfreulich klarer und überzeugender Form geäußert:

> „Rein erwerbswirtschaftlich orientierte Unternehmer, denen keine Betriebspflicht, kein Versorgungspflicht etc. auferlegt ist, können entsprechend ihrer Rentabilitätsüberlegungen im Interesse einer Gewinnmaximierung [...] „umsteigen", d. h. ihr

---

[112] Hierzu *Bals* 1973, S. 211 ff.; *Bals / Nölke* 1990, S. 201; *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 212 ff. et passim; *Gawel* 1995b, S. 87 ff.; *ders.* 1995c; *Brückmann* 1991, S. 144 f.; *Langenbrinck* 1994, S. 147 ff.; *Hansjürgens* 1997.

[113] Dazu ausführlich *Gawel* 1995b, S. 246 ff., m. w. Nachw. Ähnlich auch *Budäus* 1992, S. 1162 f. Adam 1998, S. 45, führt hierzu aus: „Aus dem Gemeinwirtschaftlichkeitsprinzip folgt aber auch, daß sich die Gemeinden bei der Leistungserstellung wirtschaftlich verhalten müssen. [...] [Sie] stehen damit vor der Aufgabe, knappe Ressourcen ökonomisch vernünftig zu steuern. Eine solche Steuerung könnte [...] mit Hilfe wertmäßiger Kosten erfolgen."

[114] Anders aber *Swoboda* 1973, S. 365, der „kein Argument" dafür erkennen kann, den Kapitalmehrbedarf im Ersatzzeitpunkt „vorweg decken zu lassen."

[115] So aber *Adam / Hering* 1995, S. 267.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Unternehmen verkaufen, die Branche wechseln, ein anderes Unternehmen kaufen bzw. ein anderes Unternehmen neu aufbauen.

Solche Unternehmer sind letztlich nicht an der Substanz [...] sondern am Kapital [...] i. S. eines möglichst großen Endbestandes an eigenfinanzierter Kaufkraft interessiert.

Unternehmungen, die einen Versorgungsauftrag haben (Daseinsvorsorge), die eine Betriebspflicht haben, können bei Unrentabilität nicht einfach devestieren, die Branche wechseln und ihr liquidisiertes Kapital [...] in den Kauf oder in den Aufbau einer neuen Unternehmung in einer anderen Branche investieren.

[...] Für sie geht es daher um „Substanzerhaltung" [...] Nicht „Geldwertkorrektur", sondern Preiskorrektur ist adäquat."[116]

Der Ausschluß substanzerhaltender Kostenverrechnung, soweit diese über den realen Kapitalerhalt hinausreicht,[117] muß daher gerade für eine erhaltungsbezogene Kostenrechnung, wie sie für die Kostenermittlung nach § 6 KAG NW maßgeblich ist, als nicht sachgerecht und verfehlt gelten. Es spricht vieles dafür, die Zielsetzung einer realen (Brutto-) Kapitalerhaltung vielmehr als *Gebührenuntergrenze* zu verstehen;[118] dies entspricht auch der betriebswirtschaftlichen Analyse von langfristigen Preisuntergrenzen, bei denen - wie ausgeführt - die Kapitalgeber zwischen Vornahme und Unterlassung der betrieblichen Investition indifferent sind. Immerhin gestehen auch kritische Stimmen der Gemeinde zu, aufgrund ihres Engagements in der Daseinsvorsorge langfristig „nicht ärmer" zu werden.[119] Daß freilich die Kapitalerhaltungszielsetzung zugleich eine strikte „Gebührenobergrenze" markiert, die auch dann nicht überschritten werden darf, wenn die für das „Äquivalenztheorem" maßgeblichen Voraussetzungen ausreichenden Substanzerhalts aufgrund des Gleichschritts individueller und allgemeiner Preissteigerungen sowie eines perfekten, zusätzliche Mittel im Bedarfsfalle stets bereithaltenden Kapitalmarkts nicht gegeben sind, erscheint wenig überzeugend. Die im Rahmen der Substanzsicherung eingenommenen Mittel können auch in ihrem über Realkapitalerhaltung überschießenden Teil nicht als (verdeckte) Gewinnerzielung angesprochen werden. Soweit Substanzerhalt aufgrund rückläufiger Preise ausnahmsweise geringere Mittelrückflüsse erfordert, greift - im Sinne des „doppelten Minimums" - die Realkapitalerhaltung als Gebührenuntergrenze Platz. Die *Obergrenze* wird vielmehr bei einer *reproduktiven Brutto-Substanzerhaltung* anzusiedeln sein. Diese „Grenze" markiert die maximale Ausnutzung sämtlicher gebührenwirtschaftlich und ge-

---

[116] *Seicht* 1996, S. 353; ähnlich auch *Giesen* 1995, S. 30. Daß „Unternehmen in öffentlicher oder privater Trägerschaft, die dem Grundsatz der Versorgungssicherheit und der allgemeinen Versorgungspflicht unterliegen" nach Erhaltung der Substanz streben müssen, anerkennt prinzipiell auch *Zimmermann* 1998a, S. 42; verkannt wird dies freilich bei *von Zwehl* 1998, S. 49.

[117] So dezidiert *Brüning* 1997; *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191 f.

[118] In diesem Sinne bereits *Gawel* 1994a, S. 83 f.

[119] So etwa *Brüning* 1990a, S. 25.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

bührenrechtlich zulässigen Spielräume der Kalkulation. Inwieweit eine kommunale Kostenrechnung von diesem theoretischen Spielraum tatsächlich Gebrauch macht, hängt von der Geltung der hier skizzierten Voraussetzungen (z. B. Besonderheiten in der spezifischen Preissteigerungsrate, Zweckmäßigkeit der Vorausdeckung etc.) ab und unterliegt der gerichtlichen Nachprüfung.

(6) Schließlich sei noch angemerkt, daß im Rahmen einer Anschaffungsbewertung die *Periodenkapitalkosten von der Altersstruktur des Anlagenbestandes determiniert* werden: „Bei Bewertung zu Anschaffungspreisen hängen die Kosten von den Anschaffungsterminen der Aggregate bzw. Materialien ab. Sie sind bei steigenden Preisen umso niedriger, je älter die Aggregate sind, und steigen sprunghaft bei Wiederbeschaffungen."[120] Demgegenüber realisieren sich die (tatsächlich eintretenden) Kostensteigerungen im Zeitwertmodell kontinuierlich, als werde insoweit der Anlagenbestand ständig umgeschlagen. Daß nämlich - bei sonst gleichen Bedingungen (gleiche Art und Umfang der Leistungsabgabe, identische Art und Güte des Anlagevermögens) die Kostenhöhe nach Maßgabe der (historisch zufälligen) Altersstruktur des Anlagenbestandes abhängen soll, erscheint als wenig plausibles Kalkulationsergebnis periodengerechter Kostenermittlung.[121]

## 4. Zusammenfassung

Zusammenfassend gilt daher:

(1) *Substanzerhalt inner- oder außerhalb der Kostenrechnung:* „Betriebserhaltung" im weitesten Sinne wird als zweckmäßiger Kalkulationsimperativ des betrieblichen Rechnungswesens grundsätzlich und allgemein anerkannt. Für gewinnstrebige Unternehmen ergibt sich diese Forderung allerdings implizit bereits aus der Gewinnmaximierungsdirektive: Substanzerhaltungserfordernissen solle danach außerhalb der Kostenrechnung durch Gewinnverwendungs- und Finanzierungspolitik entsprochen werden. Für kommunale kostenrechnende Einrichtungen, denen Gewinnerzielung und -verwendung versagt ist, bleibt nur die Möglichkeit dem Betriebserhaltungserfordernis durch Kapitalzuführung oder im Wege der Kostenrechnung („erhaltungsbezogene Kostenrechnung") zu entsprechen. Die Entscheidung zwischen einer erhaltungsbezogenen, „vorausdeckenden" Kostenrechnung und einer bloß refinanzierenden, zusätzlichen

---

[120] *Swoboda* 1978, S. 235.

[121] Dieser Defekt wird zwar bei korrekter Kapitaldienstkalkulation im Rahmen des „Äquivalenzprinzips der Inflation" (*Bucher*; siehe Fn. 65) geheilt, weil dann grundsätzlich die Zinsen die Wertsteigerung schultern; dies setzt allerdings erneut identische allgemeine und spezifische Preissteigerungen voraus. Überdies bleiben die Abschreibungen auch in diesem Falle zu niedrig bemessen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

späteren Kapitalbedarf extern finanzierenden Kalkulation darf eine Gemeinde nach Zweckmäßigkeitsüberlegungen treffen, da einerseits auch der Vorausdekkung keine gebührenspezifischen Hinderungsgründe entgegenstehen und andererseits die für die refinanzierende Kostenrechnung ins Feld geführten Argumente im Gebührenfalle nicht zu überzeugen vermögen. Erhaltungsdenken bleibt so legitimer Bestandteil der kommunalen Kostenrechnung.[122]

(2) *Substanzerhalt oder Kapitalerhalt:* Im Falle einer kommunalen kostendeckenden Entgeltkalkulation wird in Teilen des Schrifttums darüber hinaus die Angemessenheit von Substanzerhaltungszielen im Rahmen der Kostenrechnung zugunsten von realer Kapitalerhaltung grundsätzlich verworfen. Dies erscheint nicht nachvollziehbar, da gerade bei divergierenden Werterfordernissen für die Kaufkrafterhaltung des investierten Kapitals einerseits und der ungehinderten Betriebsfortführung andererseits im Falle von Einrichtungen mit öffentlichem Versorgungsauftrag klar zugunsten des Erhalts der Vermögenssubstanz optiert werden muß; die Erhaltung des Realkapitals tritt dahinter zurück. Sofern also der Betriebserhalt legitimerweise Gegenstand der Kostenrechnung bleibt, kann dies für die Gebührenbedarfsberechnung sinnvollerweise niemals den Ausschluß reproduktiver Substanzerhaltung implizieren, wie dies etwa mit der Brüningschen „Gebührenobergrenze" insinuiert wird. Diese Grenzmarke kann wohl vielmehr als „Gebührenuntergrenze" angesprochen werden - im Sinne des Konzepts der betriebswirtschaftlichen langfristigen Preisuntergrenze. Als definitive Gebührenobergrenze kommt vielmehr eine Gebührengestaltung in Betracht, die den Erfordernissen reproduktiver Substanzerhaltung im Rahmen eines Brutto-Konzepts Rechnung trägt: Im Falle des Vorliegens aller Voraussetzungen für die Anwendung eines solchen Konzepts sind damit sämtliche Spielräume der Gebührenbedarfsberechnung maximal ausgeschöpft, ohne in den Bereich unzulässiger Gewinnerzielung vorzustoßen.

(3) *Brutto- oder Nettosubstanzerhalt:* Die Wiedergewinnung bzw. der Erhalt der betrieblichen Vermögensubstanz kann ohne Ansehung der Finanzierungsstruktur erfolgen („Brutto-Substanzerhaltung") oder aber in der Absicht, diese Kapitalstruktur künftig zu reproduzieren („kapitalstrukturerhaltende Netto-Substanzerhaltung"). Gegen die *zwingende* Anwendung des Netto-Konzepts („Kapitalstrukturerhalt" statt „Kapitalerhalt") in der Gebührenkalkulation sprechen im wesentlichen drei Gründe:

— *Pragmatischer Aspekt:* Im Gemeindebereich sind - zumindest für regiebetriebliche Organisationsformen - kapitalspezifische Deckungsgrade aufgrund des haushaltsrechtlichen Gesamtdeckungsprinzips oftmals gar nicht eruierbar; der Versuch einer Zuordnung bleibt letztlich willkürlich und im

[122] So im Ergebnis auch *Heßhaus* 1997, S. 89.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ergebnis wenig überzeugend, weil scheingenau.[123] Auch wird in der Literatur die Auffassung vertreten, daß das von der Gemeinde stammende Kapital aus Sicht des Gebührenhaushalts wirtschaftlich ebenfalls Fremdkapital darstelle und daher keine abweichende Kalkulation begründen könne.[124]

— *Volkswirtschaftlicher Aspekt:* Aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive erscheint das Netto-Konzept in besonderem Maße verfehlt, was auch für betriebswirtschaftliche Grundsätze im Rahmen eines wertmäßigen Kostenbegriffs grundsätzlich beachtlich ist:[125] Unvollständige Zeitwerte senden „falsche" Lenkungssignale über den effektiven Wert der aktuellen Ressourcennutzung aus und führen zu einer ineffizienten Allokation volkswirtschaftlicher Ressourcen. Ökologische Bedenken können als Teilaspekt dieser Problematik verstanden werden.[126] Im Rahmen einer volkswirtschaftlichen Betrachtung, die den allokationstheoretisch „richtigen" Gebührenpreis ermitteln möchte, gilt daher die strenge Irrelevanz der Kapitalherkunft: „Die Bewertung des Werteverzehrs im Rahmen einer gesamtwirtschfatlichen Kalkulation dient nicht der Reproduktion der Kapitalstruktur sondern der Erfassung effektiven Wertverlustes nach Opportunitätskosten".[127] Nach dieser Auffassung ist der Werteverzehr der Anlagegüter weiterhin unabhängig davon, auf welche Weise das Anlagegut finanziert worden ist.[128]

— *Betriebswirtschaftlicher Aspekt:* Schließlich erscheint es auch betriebswirtschaftlich nicht zwingend, die Kapitalherkunft zum Bestimmungsgrund der Gebührenhöhe zu erheben: Im Rahmen einer wertmäßigen Kostenanschauung ist der kalkulationszielbedingt bewertete Verzehr betriebsbezogener Anlagegüter zu ermitteln; dieser ist betragsmäßig zunächst unabhängig davon, aus welchen Quellen die Finanzierung der verzehrten Güter sichergestellt wurde; die Finanzierungsstruktur bleibt damit für die Kosten irrelevant, weil diese als güterwirtschaftliches Phänomen betrachtet werden (finanzierungsunabhängige Opportunitätskosten).[129] In der neueren BWL refe-

---

[123] Zu dieser Problematik statt vieler *Brüning* 1990a, S. 21: „Eine Differenzierung zwischen Eigenkapital [...] und Fremdkapital [...] ist wegen des Gesamtdeckungsprinzips im öffentlichen Bereich nicht möglich." Ähnlich auch *Adam / Hering* 1995, S. 273 f. Zur Kritik an Kapitalzuordnungsregeln aus betriebswirtschaftlicher Sicht allgemein *Männel* 1996, S. 26 ff.; ders. 1998, S. 84; *Schneider* 1984, S. 2525; *Busse von Colbe* 1998, S. 99.

[124] So insbesondere *Berlin* 1998, S. 157 ff.

[125] Dazu ausführlich *Gawel* 1995b, S. 246 ff., m. w. Nachw.

[126] Hierzu ausführlich *Gawel* 1995c, S. 416 ff.; *ders.* 1998b.

[127] *Gawel* 1995b, S. 279 ff.; ähnlich bereits *Bals / Nölke* 1990, S. 201 ff.

[128] So auch noch die Auffassung des OVG NW in seinem Urteil vom 27.10.1992 - 9 A 835/91.

[129] Vgl. statt vieler *Vodrazka* 1992, S. 29: „Die Kostenrechnung wird [...] als Betriebsrechnung angesehen, für die Unterschiede der Rechtsform und der Kapitalstruktur keine Bedeutung besitzen."; zustimmend zitiert sogar bei *Ostholthoff* 1997, S. 201, der

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

riert aber das Kalkulationsziel selbst auf die Reproduktion der Finanzierungsstruktur; Kapitalherkunft und Kapitalverwendung werden so kostenrechnerisch verschränkt.[130] Weshalb die exakte Reproduktion der Kapitalstruktur für die Kostenermittlung bedeutsam sein soll, ergibt sich im Rahmen einer erhaltungsbezogenen Kostenrechnung wohl nur aufgrund der Effekte auf die Gebührenhöhe: Danach ist es nicht „erforderlich", der Gemeinde über Gebühren mehr Mittel zur Verfügung zu stellen, als dieser von den Kapitalgebern abverlangt werden. Aus dem „Opportunitäts-" wird ein „Erforderlichkeitskalkül":[131] Wenn aber nur das nach Grund und Höhe als Kosten Anerkennung findet, was dem Betrieb extern abverlangt wird, also zu Ausgaben wird, ist offenbar nicht länger der (weite) wertmäßige, sondern vielmehr der engere pagatorische Kostenbegriff maßgeblich. Kosten bemessen sich danach nicht mehr nach dem Verzicht auf insoweit entgangene alternative güterwirtschaftliche Verwendungen sondern vielmehr nach den Forderungen im Einzelfall unterschiedlich zusammengesetzter Kapitalgeber.[132]

---

freilich an anderer Stelle wahlweise die zwingende Relevanz der Kapitalstruktur betont (*Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 98) oder aber gleich alle Substanzerhaltungskonzeptionen der Obsoleszenz anheimfallen sieht (*Ostholthoff / Wirz* 1996, S. 34). Der Grundsatz der Irrelevanz der Finanzierungsstruktur wird für Benutzungsgebühren unter Berufung auf den Opportunitätsansatz auch betont bei *Gawel* 1994b, S. 222 ff.; im Ergebnis immerhin als zulässig befürwortet auch bei *Heßhaus* 1997 S. 99, und *Tettinger* 1996, S. 86. Die Irrelevanz der Kapitalstruktur kennzeichnet im übrigen auch das öffentliche Preisrecht – siehe nur *Birgel* 1998, S. 103.

[130] Siehe statt vieler nur *Schneider* 1984, S. 2524 ff.; *Busse von Colbe* 1989, S. 73 ff.; *Hummel / Männel* 1986, S., 166 f. Aus kapitalmarkttheoretischer Perspektive simuliert Bruttosubstanzerhalt eine Situation *ohne Kapitalmarkt*, in der die Betriebsweiterführung nur durch Selbstfinanzierung sichergestellt werden kann; dazu *Schneider* 1984, S. 2524; *ders.* 1998, S. 34 f. Kritisch zu dieser Verschränkung u. a. *Birgel* 1998, S. 105.

[131] Ähnlich wird im Falle unentgeltlich überlassener Produktionsfaktoren argumentiert: Auch hier ist eine Refinanzierung über Gebühren mangels Ausgaben betriebswirtschaftlich nicht „erforderlich"; ob hierbei Kosten entstehen, bemißt sich freilich nach dem Opportunitätskonzept des wertmäßigen Kostenbegriffs (dazu auch klar *Seicht* 1996, S. 351; ähnlich bereits *Gawel* 1994b, S. 225, m. w. Nachw. aus der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Literatur ebenda in Fn. 39; dies gilt erst recht aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive: siehe u. a. *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 237 ff.; *Gawel* 1995b, S. 303 ff.). Die gebührenrechtliche Außerachtlassung „unentgeltlicher Faktoren" geht daher auf distributive Motive des Gesetzgebers zurück, betriebswirtschaftlich zwingende Gründe hierfür liegen gerade nicht vor: Vgl. *Gawel* 1994b, S. 225; ebenso *Menrad* 1993, Sp. 2255; *Rau* 1993, S. 199.

[132] Aus diesem Grunde wird das kapitalstruktursensible Netto-Konzept auch für *Wirtschaftlichkeits- und Vergleichsrechnungen* weiterhin einhellig abgelehnt, um die Ergebnisse einer wirtschaftlichen Betriebsgebarung nicht von den Zufälligkeiten der Kapitalherkunft abhängig zu machen: Siehe nur *Schneider* 1984, S. 2528. Daß auch bei Preiskalkulationen die Ergebnisabhängigkeit von der Kapitalstruktur unbefriedigend anmutet, konzediert selbst *Swoboda* 1978, S. 232, der freilich für eine einheitliche Anschaffungsbewertung eintritt.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Zusammenfassend* ergibt sich, daß eine Kostenauffassung, die die Kapitalherkunft ignoriert[133] (und damit Verschiebungen in der Kapitalstruktur durch Selbstfinanzierungseffekte in Kauf nimmt[134]), - auch unabhängig von abweichenden Auffassungen und Zielsetzungen - durch betriebswirtschaftliche Grundsätze gedeckt ist. Das OVG NW hat entsprechend in seinem Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 auch zutreffend festgestellt, daß „diese Auswirkung [...] im Einklang mit der Regelung des § 6 Abs. 2 KAG [steht].“[135] *Busse von Colbe* hält die Brutto-Substanzerhaltung sogar für das „in der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre noch vorherrschende“ Konzept.[136] Wenngleich diese Einschätzung zumindest für die theoretische Kostenrechnung kaum mehr zutreffen dürfte, steht doch die allgemeine „Grundsätze“-Qualität der Bruttosubstanzerhaltung für den gemeinwirtschaftlichen Bereich letztlich außer Frage.

---

[133] Dies betrifft sowohl den grundsätzlichen verzinslichen Ansatz des Eigenkapitals, die Verwendung einheitlicher Zinssätze über alle Kapitalarten, die kostenrechnerische Abstraktion von pagatorischen Fremdkapitalzinsen sowie die Einbeziehung des Abzugskapitals; hierzu ausführlich *Gawel* 1994b, S. 222 ff. Siehe dazu bereits kritisch *Lücke* 1965, S. 10.

[134] Im übrigen weist *Budäus* 1992, S. 1167, zu Recht darauf hin, daß das Argument der Verschiebung der Kapitalstruktur auch bei völligem Verzicht auf Vorausdeckung (d. h. Bewertung zu Anschaffungswerten) Bedeutung gewinnt: Bei steigenden Preisen ist dann nämlich nach Ablauf der Nutzungsdauer eine Zusatzfinanzierung zur Betriebsfortführung erforderlich, welche der „Verschuldungsmentalität der öffentlichen Hand“ - mangels verfügbarer Eigenmittel - förderlich sein könne. Diese Argumentation ist ebenso normativ wie das Postulat der Kapitalstrukturerhaltung bzw. die Forderung auf Verzicht vorausdeckender Gebührenerhebung und daher an ihrer Zielsetzung zu messen.

[135] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 25.

[136] *Busse von Colbe* 1995, S. 162, 165; er verweist jedoch auf problemverwandte Sektoren mit staatlicher Preisadministrierung, in denen Bruttosubstanzerhaltung längst verabschiedet wurde. Das OVG NW hält diese Analogiebetrachtung indes - freilich etwas pauschal - für unmaßgeblich, weil „sich ihr Anwendungsbereich nicht [...] auf Kostenrechnungen kommunaler kostenrechnender Einrichtungen erstreckt“ (Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 19. Auch der von *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 103, zitierte Beitrag von *Börner, U.* 1992, S. 6, referiert die Abkehr vom Bruttogedanken nur für die Preisadministrierung im Energieversorgungssektor.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# IV. Die Judikatur des OVG NW im Lichte der Interdependenztheorie

## 1. Zielebene: Substanzerhaltung im Rahmen einer „erhaltungsbezogenen Kostenrechnung"

Unter Berufung auf *Börner* 1994 macht das OVG NW in seinem Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 Zweifel daran geltend, ob der „Substanzerhaltungsgedanke als Begründung für die Verwendung von Wiederbeschaffungszeitwerten in der Kostenrechnung neueren wissenschaftlichen Erkenntnissen [...] entspreche".[1] Hiervon unabhängig wird jedoch die Ansatzfähigkeit von Zeitwerten als Abschreibungsbasis bejaht, da diese in der modernen, entscheidungsorientierten BWL im Rahmen *einer gewinnorinetierten Kostenrechnung* lediglich eine abweichende Begründung erfahre.[2] Soweit das Gericht den Gutachter mit der Auffassung zitiert, „eine Abschreibung nach Wiederbeschaffungszeitwerten sei nur für gewinnstrebige Unternehmen anzuerkennen"[3], liegt offenbar ein Mißverständnis vor. Zutreffend müßte es heißen, daß für gewinnorientierte Betriebe Zeitwertkalkulationen nicht mehr unter Rückgriff auf ein eigenständiges Substanzerhaltungsgebot gerechtfertigt werden können;[4] Substanzerhaltung werde vielmehr durch das Ziel der Gewinnmaximierung eingeschlossen.[5] Zur Frage der *Wertansätze im Rahmen einer „erhaltungsbezogenen Kostenrechnung"*[6] ist damit freilich noch keine Aussage getroffen.[7]

---

[1] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 21 (= KStZ 1994, S. 216.

[2] Hierzu insbesondere *Adam* 1970.

[3] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 21.

[4] Zur Rechtfertigung von Substanzerhaltungspostulaten im betrieblichen Zielsystem im Überblick auch *Schildbach* 1993, Sp. 1888 ff.

[5] *Adam* 1970, S. 130 ff., führt den Nachweis, „daß ein eigenständiges Prinzip 'Substanzerhaltung' nicht existiert. Die Gewinnmaximierung schließt dieses Prinzip vielmehr ein" (ebenda, S. 133). Hierzu auch erneut *Adam / Hering* 1995, S. 266.

[6] *Vodrazka* 1992, S. 27 ff.

[7] Die Frage, inwieweit Substanzerhaltung im Rahmen einer Kostenrechnung gerechtfertigt erscheint, der Gewinnerzielung ausdrücklich versagt ist, hat der Gutachter vielmehr ausdrücklich und mehrfach offengelassen - siehe *Börner, D.* 1994, Frage 1a, S. 5, 6, Frage 1b, S. 3, 4. Den Brückenschlag zur Gebührenkalkulation verfehlen auch *Adam / Hering* 1995, S. 266, wenn sie Substanzerhaltungskalkulationen als „vormarktwirtschaftlich" geißeln und „das Streben nach möglichst hohem nominellem Gewinn" als „originäres Ziel" herausstellen. Mit Blick auf Kalkulationen, die dem Gemeinwirt-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Vodrazka* unterscheidet je nach Rechnungszweck der Kalkulation eine „gewinnbezogene", eine „mengenbezogene" und eine „erhaltungsbezogene Kostenrechnung"[8] mit je eigenen (zweckbezogenen) Wertansätzen. Es liegt auf der Hand, daß die Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren als „erhaltungsbezogene Kostenrechnung zu verstehen ist. Auch wenn unbestritten nach der entscheidungstheoretisch fundierten Kostenlehre *bei Gewinnerzielungsabsicht* eine eigenständige Substanzerhaltungskonzeption entbehrlich wird, weil diese begrifflich bereits im Gewinnstreben impliziert ist,[9] muß die Frage beantwortet werden, welchen Rang das Erhaltungsstreben in Kostenrechnungen ohne Gewinnerzielungsabsicht einnimmt. Hierzu sind gedanklich zwei voneinander getrennte Aspekte zu berücksichtigen:

1. Hat die Gemeinde das Recht, über die Verrechnung insbesondere kalkulatorischer Kosten die Finanzierung einer Folgeinvestition „derart zu sichern, daß auch inflationsbedingte Preissteigerungen in die Gebühren eingerechnet werden"[10]? Anders formuliert: Ist Erhaltung legitimer Rechnungszweck der Kalkulation?
2. In welcher Weise (bei welcher Kostenart, im Rahmen welcher Wertansätze) hat diese Verrechnung zu erfolgen?

„Damit sind zwei Probleme angeschnitten: das grundsätzliche Recht des öffentlichen Entsorgungsbetriebs, seine Kostenrechnung auf eine bestimmte Art der Betriebserhaltung auszurichten, und das Entstehen bzw. Nicht-Entstehen von Gewinn bei realer Kapitalerhaltung."[11] Nach den bisherigen Ausführungen in den Abschnitten II und III können diese beiden Fragen jedoch relativ leicht beantwortet werden:

Ad 1: In der neueren Gebührenliteratur schält sich ein übergreifender Konsens dahingehend heraus, daß Betriebserhaltung ein legitimer Rechnungszweck der gemeindlichen Gebührenbedarfsberechnung darstellt.[12] Dieser Konsens erstreckt sich sogar konkretisierend auch darauf, zumindest die *reale Kapitalerhaltung „im Kapitaldienst" als minimales Sicherungsziel* der Kostenermittlung zu betrachten.

---

schaftlichkeitsprinzip unterliegen, bleibt da nur noch der Hinweis auf die angeblich entfallende Notwendigkeit zur Substanzsicherungsvorsorge, weil gemeindliche Substanz stets zum Bedarfszeitpunkt gesichert werden könne (dazu eingehend bereits in Abschnitt III.3).

[8] Ebenda, S. 23 ff.

[9] Siehe insoweit den entsprechenden Nachweis bei *Adam* 1970, S. 130 ff.

[10] *Berlin* 1998, S. 167.

[11] *Brede* 1998, S. 129. Ähnlich bereits *Gawel* 1994a, S. 81, der danach fragt, ob 1. das Kalkulationsziel selbst rechtmäßig ist und 2. die konkrete Kalkulation mit der bekundeten oder unterstellten Kalkulationsabsicht kongruent erscheint.

[12] Ebenso *Heßhaus* 1997, S. 163 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Ad 2: Bezüglich der hierzu als adäquat zu betrachtenden Verrechnungsverfahren und Wertansätze wird bei Anerkennung investitionstheoretischer Methoden der Kostenrechnung keine strikte Kongruenz von Zielkonzept und Wertansätzen mehr gefordert werden können; es entstehen vielmehr *Freiheitsgrade der Kostengestaltung*, die mit Blick auf die einzuhaltende Nebenbedingung der finanzmathematischen Erhaltungsgleichung nutzbar gemacht werden können. Zeitwert- und Anschaffungswertkalkulation können bei entsprechender „Ausgestaltung" so ineinander überführt werden, daß eine identische Erhaltung erzielt wird.

Im Rahmen einer traditionellen, „synthetischen" Kostenartenlehre bestehen diese Freiheitsgrade nicht; dies entbindet freilich nicht von der Beachtung von Interdependenzbeziehungen der Kostenarten bei instabilem Geldwert (dazu näher Abschnitt IV.3).

## 2. Instrumentelle Ebene I: Realverzinsung und Zeitwerte als Bestandteil betriebswirtschaftlicher Grundsätze

Das OVG NW hat in seinem Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 – abermals unter Berufung auf *Börner* 1994 den Einsatz von Zeitwerten für die Zinsermittlung sowie den Ansatz von Realzinssätzen abgelehnt. Aus dem bisher Dargelegten folgt jedoch: Entgegen den Feststellungen des OVG NW im zitierten Urteil ist nach der neueren betriebswirtschaftlichen Kostenrechnungstheorie, insbesondere soweit sie sich auf investitionstheoretische Modelle stützt,

1. die Verzinsung von „Fiktivkapital", d. h. der Ansatz von Zeitwerten als Wertbasis für die Ermittlung kalkulatorischer Zinsen, nicht zu beanstanden, soweit die Kalkulationsergebnisse anderweitig (theoretisch) begründbar bleiben;
2. Substanzerhaltung durch vielfältige Kostengestaltung, insbesondere auch bei der Verzinsung, sicherzustellen.

Kurz: Betriebswirtschaftliche Grundsätze verbieten nicht den Ansatz von Zeitwerten bei der Zinsermittlung; ein Realzinssatz ist in diesem Zusammenhang seit *Irving Fisher* [13] auch in der BWL bekannt und notwendiger Bestandteil eines solchen Kalküls.[14]

---

[13] *Fisher* 1932, S. 31 ff., 327 ff., 424 ff. Zur Rezeption in der BWL *Küpper, W.* 1984, S. 25 ff. mit zahlreichen weiteren Nachw.

[14] Der Hinweis von *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 104, die „Realzinsmethode" sei „fachlich nicht überzeugend und praxisfern, weil die Kommunen jährlich einen Realzins ermitteln müßten", entbehrt jeder Grundlage. Dies scheint zumindest auch *Ostholthoff* klar zu sein, denn in seinen späteren Beiträgen zum Thema ist von entsprechenden pau-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Nach der sog. Fisher-These setzt sich der nominelle, am Markt beobachtbare Zinssatz $i$ aus einem realen Zinssatz $r$ (dem reinen Überlassunsgentgelt), der erwarteten Inflationsrate $p$ als Geldentwertungsprämie für die Dauer der nominellen Kapitalüberlassung sowie einer eventuellen Risikoprämie $\pi$ zusammen. Für kleine Geldentwertungsraten und bei Sicherheit gilt näherungsweise:

(1) $$i \cong r + p$$

„Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kann die Zinsbasis daher sowohl zu Anschaffungswerten als auch zu Wiederbeschaffungszeitwerten angesetzt werden, wenn sie jeweils mit einer entsprechenden Abschreibungspraxis und einem Zinssatz kombiniert wird, die zum Anschaffungswertmodell oder zum Wiederbeschaffungszeitwertmodell führen."[15] Dies ist auch deshalb grundsätzlich angängig, weil „die Substanzerhaltung [...] in der Gebührenkalkulation systematisch entweder bei den kalkulatorischen Abschreibungen oder bei den kalkulatorischen Zinsen berücksichtigt werden [kann]."[16]

Bereits aus der knappen dogmenhistorischen Darstellung bei *Küpper* 1984 geht klar hervor, daß auch in der älteren betriebswirtschaftlichen Theoriebildung Zeitwerte als Zinsbasis und Realzinsfüße von zahlreichen Autoren erwogen und befürwortet wurden.[17] Dies gilt erst recht für die neueren, investitionstheoretisch fundierten Beiträge, bei denen die isolierte Kostenartenbegründung hinter dem legitimierenden überjährigen Kalkulationsplan zurücktritt. Dogmengeschichtlich wurden und werden zur Erfassung von Preissteigerungen in der (Selbstkosten-) Kalkulation höchst unterschiedliche Modelle für Abschreibungen und Zinsen diskutiert und befürwortet. Hierzu zählen u. a. Verfahren, die das Problem laufender Geldwertänderungen bei der Verzinsung durch isolierte

---

schalen Vorwürfen an die Adresse des Realzinsmodells nicht mehr die Rede; diese wird vielmehr plötzlich als ernstzunehmende (wenngleich weiter abgelehnte) Alternative präsentiert: Vgl. *Ostholthoff* 1996, S. 140 ff.; *ders.* 1997, S. 201 ff. Auch die angeblichen „Praxisprobleme" des Realzinsverfahrens - siehe dazu bereits die Ausführungen in Abschnitt III.1 - sowie die monierten Ermittlungsschritte zur Berechnung eines Realzinsfußes (hierzu jeweils *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 104) sind als Gegenargumente schlichtweg nicht nachvollziehbar.

[15] *Berlin* 1998, S. 170.

[16] *Busse von Colbe* 1995, S. 165. Ähnlich bereits *Brüning* 1994, S. 203 f.

[17] Dazu *Küpper, W.* 1984, S. 370 ff. mit zahlreichen weiteren Nachweisen. In neuerer Zeit sprechen sich für die Anwendung von Realzinsen im Zusammenhang mit Zeitwertkalkulationen u. a. aus *Goldschmidt* 1984, S. 25 f.; *Seicht* 1996, S. 345 ff.; *Gawel* 1994a, S. 81 ff.; *ders.* 1994b, S. 222 ff.; *Bucher* 1980, S. 7 ff.; *ders.* 1984, S. 145 ff., 191 ff.; aus der älteren Literatur u. a. *Bischoff* 1971, S. 139; *Schwantag* 1953, S. 483 ff.; im Rahmen der aktuellen Äquivalenzdiskussion zumindest für höhere spezifische als allgemeine Preissteigerungsraten auch *Tettinger* 1996, S. 81 ff.; *Busse von Colbe* 1995, S. 161 ff.; *Heßhaus* 1997, S. 174. Als (grundsätzlich zulässige) Alternative zumindest erwogen wird sie überdies bei *Swoboda* 1973, S. 353 ff.; *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.; *Küpper, W.* 1984, S. 423 ff.; im Rahmen der neueren Äquivalenzdiskussion speziell bei Benutzungsgebühren überdies u. a. von *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191a ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Betrachtung des betriebsnotwendigen Kapitals zu lösen bestrebt sind,[18] Ansätze, die auf einer zusammenhängenden Betrachtung des betriebsnotwendigen Kapitals und des kalkulatorischen Zinssatzes beruhen,[19] wobei die Erhaltungslast entweder der Kapitalbewertung[20] oder aber dem Zinssatz zugewiesen wird,[21] sowie schließlich Verfahren, die die Erhaltungslast in einem Abschreibungen und Zinsen umfassenden Kapitaldienst ingesamt berücksichtigen wollen;[22] dies entspricht dem neueren investitionstheoretischen Zugang zur Problematik des Betriebserhalts. Der Methoden-Pluralität betriebswirtschaftlicher Grundsätze zur Berücksichtigung von Geldwertänderungen entspricht es nicht, nunmehr ganz bestimmte Verfahren für die kommunale Gebührenbedarfsberechnung verbindlich machen zu wollen. Auch die aktuelle Lehrbuch-Literatur befürwortet zum Teil unverändert Wiederbeschaffungszeitwerte als Berechnungsbasis für kalkulatorische Zinsen.[23]

Die Ausführungen des Gutachters zu dieser Frage, auf die sich das OVG NW in diesem Zusammenhang entscheidend stützt, können dagegen in keinem Fall überzeugen:[24]

— Daß zunächst auch im Rahmen eines „bonitären Kapitalbegriffs" nur Geld- nicht aber Sachkapital verzinst werden könne, entbehrt betriebswirtschaftlich jeder Grundlage.[25] Auch die zeitweise Überlassung von Sachkapital (z. B. Wohnraum, Gewerbeflächen) zieht ein entsprechendes Kapitalüberlassungsentgelt (Zins) nach sich, etwa in Gestalt von Miet- und Pacht*zinsen*. „Auch für diese Art von Zinsen sind die Tageswerte maßgebend".[26] Zumindest darf wohl festgestellt werden, daß hierüber offenbar abweichende Auffassungen in der Betriebswirtschaftslehre existieren.

---

[18] Siehe hierzu die Literaturübersicht bei *Küpper, W.* 1984, S. 372, Fn. 3.

[19] *Schwantag* 1948, S. 41; *ders.* 1953, S. 459 ff.; *Bouffier* 1962, S. 18 f.; *Bischoff* 1971, S. 137 ff; *ders.* 1975, S. 5 ff.; *Bucher* 1978, S. 490 ff.; *ders.* 1980, S. 7 ff.; *Seicht* 1978, S. 14 ff.; *ders.* 1977, S. 90 ff.; *Swoboda* 1973, S. 353 ff.; *ders.* 1978, S. 231 ff.

Mit Blick auf *kommunale Benutzungsgebühren* auch insbesondere: *Alvermann / Gebert* 1986, S. 157 f.; *Gawel* 1994a, S. 81 ff.; *ders.* 1994b, S. 222 ff.

[20] *Schwantag* 1948; *ders.* 1953; *Bischoff* 1971; *ders.* 1975; *Bucher* 1978; *ders.* 1980; *Seicht* 1977; *ders.* 1978; *Gawel* 1994b.

[21] *Swoboda* 1973; *ders.* 1978.

[22] Statt vieler siehe nur *Schneider* 1984, S. 2526 ff.; *ders.* 1998; *Bucher* 1978, S. 490 ff.; *ders.* 1980, S. 7 ff.; *ders.* 1984, S. 145 ff., 191 ff.; *Zimmermann* 1992, S. 1414 ff.

[23] Siehe nur *Coenenberg* 1997, S. 64; *Michel / Torspecken* 1989, S. 95; *Rasche* 1980, S. 72.

[24] Ähnlich *Busse von Colbe* 1995, S. 165, der von einer „kaum nachvollziehbaren Argumentation" spricht.

[25] Vgl. ebenda.

[26] Ebenda.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

— Auch der Umstand, man mache „teilweise nicht vorhandenes Kapital 'zinspflichtig'"[27] (Fiktivkapital-Argument), verfängt nicht im Rahmen einer simultanen Kapitaldienstbetrachtung, wie zuvor ausführlich ausgebreitet wurde: Das „Fiktivkapital" übernimmt im Rahmen eines Kapitaldienstkalküls eine spezifische Verrechnungsfunktion und ist insoweit legitimiert; Abweichungen vom einmal hingegebenen Betrag erscheinen demgegenüber nicht maßgeblich.

— Daß für die Substanzerhaltung eine bestimmte Kostenart „zuständig" sei, kann in dieser pauschalen Form nicht aufrechterhalten werden. Zumindest existieren - wie dargelegt - betriebswirtschaftliche Grundsätze, die hierzu andere Auffassungen vertreten. Dem Kriterium des Ausschlusses „einer doppelten Berücksichtigung des Substanzerfordernisses und damit einer verschleierten Gewinnerzielung"[28] ist mit der vom OVG gewählten Methode jedoch noch nicht hinreichend genügt worden (dazu noch Abschnitt IV.3).

Hinsichtlich des Arguments nachhaltig fallender Preise (das Gericht sieht hier „absurde Folgen" in der Verzinsung drohen[29]) ist ebenfalls bereits Stellung genommen worden. Dieser - überdies sehr unwahrscheinlichen - Konstellation kann systemgerecht durch die „Konzeption des doppelten Minimums" begegnet werden. Ein Verweis auf entsprechend denkmögliche Einzelfälle sinkender Wiederbeschaffungspreise kann wohl ernsthaft keinen generellen Auschluß von Zeitwertkalkulationen begründen.

Es trifft daher zusammenfassend in der behaupteten pauschalen Form gerade nicht zu, „daß betriebswirtschaftliche Grundsätze eine Verzinsung des Kapitals auf Wiederbeschaffungszeitwertbasis nicht zulassen."[30] Soweit in diesem Zusammenhang das Monitum einer fehlenden „eigenständigen, nachvollziehbaren betriebswirtschaftlichen Begründung"[31] in den Raum gestellt wurde, dürften die bisherigen Ausführungen zur investitionstheoretisch fundierten Kostenrechnung

---

[27] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 31; ähnlich *Brawanski* 1988, S. 149.

[28] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 31.

[29] Ebenda.

[30] So aber OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 30. Auch *Adam / Hering* 1995, S. 267, postulieren lapidar: „Auch für die Kalkulation von Zinsen ist eine Bewertung des Kapitalbedarfs zu Wiederbeschaffungspreisen sachfremd", ohne freilich die hier erörterten Interdependenzüberlegungen auch nur zu rezipieren. Entsprechend schwer tun sich die Autoren bei der unverbundenen Betrachtung von „Habenzinsen" und „Inflationierung": „In der Gebührenkalkulation darf neben den Habenzinsen keine zusätzliche Inflationierung des Eigenkapitals durchgeführt werden" (ebenda, S. 276). Dies gilt - wie ausführlich dargelegt wurde - nur dann, sofern ein Nominalzins zugrunde gelegt wird, der die relevante Wertsteigerung bereits erfaßt.

[31] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 30.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

- in Übereinstimmung mit der betriebswirtschaftlichen Literatur - eindeutig das Gegenteil erwiesen haben.

## 3. Instrumentelle Ebene II: Zum Nebeneinander von Zeitwertabschreibungen und nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten

In der neueren Rechtsprechung des OVG NW wird entgegen der hier dargestellten, investitionstheoretisch legitimierten Interdependenzbetrachtung einer älteren und bis vor kurzem unbestritten gültigen[32] isolierten Kostenartenbetrachtung gefolgt.[33] Das Gericht hat dabei isolierte Wertansätze im Rahmen der traditionellen (synthetischen) Kostenauffassung gesucht. Dies ist nach der vom Gericht selbst entwickelten Definition „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" unbestreitbar (weiterhin) zulässig, weil die damit verbundenen Kostenanschauungen in der BWL unverändert „mit beachtlichem wissenschaftlichen Gewicht vertreten" werden und in der Praxis sogar überragende Bedeutung haben. So verficht etwa *Birgel* 1998, S. 105, mit Blick auf das öffentliche Preisrecht die These, „daß kalkulatorische Zinsen und Abschreibungen zu trennende Einzelthemen sind", da nur so einer intransparenten Verquickung von Kostenrechnungs- und Finanzierungsaspekten begegnet werden könne:

> „Finanzierungsaspekte können [...] keine maßgebende Argumentation für Überlegungen zum Kostensatz liefern."[34]

Eine solche isolierte Kostenartenbetrachtung, auch wenn sie nicht mehr dem aktuellen Methodenstand der Betriebswirtschaftslehre entspricht, entbindet jedoch unstreitig nicht von der Beachtung möglicher Doppelverrechnungen einzelner Kostenaspekte.[35] *Tettinger* 1996 weist zu Recht darauf hin, daß sich „der zuständige 9. Senat [...] in seinem Urteil vom 5. August 1994 gegen eine umfassende Interdependenzbetrachtung gewandt" habe.[36] Zwar wurde ein (metho-

---

[32] So auch *Tettinger* 1996, S. 84.

[33] Ebenso verfahren - sogar ggf. unter Inkaufnahme abweichender Wertansätze für Abschreibungen und Verzinsung - u. a. auch *Rose* 1996, S. 28; *Gawel* 1994a; *ders.* 1994b; *Brawanski* 1988, S. 148 ff. Ein solches Vorgehen schließt selbstverständlich nicht bereits die Beachtung von Doppelverrechnungen einzelner Kostenbestandteile aus. Ähnlich äußert sich auch *Zahradnik* 1995, S. 53: Danach stellt sich die „Frage nach der Rechenbasis" „für kalkulatorische Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen getrennt".

[34] *Birgel* 1998, S. 105. Eine solche Haltung wendet sich freilich gleichermaßen gegen die traditionelle „Finanzierungsfunktion" der Abschreibungsverrechneung wie die kapitalmarkt- und investitionstheoretisch angeleitete Kapitaldienstbetrachtung.

[35] So ist das Gericht natürlich auch selbst bemüht, Doppelverrechnungen auszuschließen: OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 30 ff.

[36] *Tettinger* 1996, S. 84.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

disch konservativer) Ausgleich zwischen den Kostenarten „Abschreibung" und „Zinsen" gesucht, nämlich durch einseitige Zuweisung der „Erhaltungslast" auf die Kapitaldienst-Komponente der „Abschreibungen"; die in der Literatur zuvor bereits geforderte Einbeziehung des Zinssatzes[37] wurde jedoch weiterhin abgelehnt.[38] Soweit das OVG NW in diesem Zusammenhang auf mangelnde Ergebnisäquivalenz einer Realzinsmethode Bezug nimmt, wurde übersehen, daß sich diese Äquivalenz erst in der Totalen des gesamten Kapitaldienstes einstellen kann.[39]

Es erscheint in diesem Zusammenhang wohl zweckmäßig, zwischen einer Interdependenzbetrachtung im Sinne der investitionstheoretisch begründeten Kostenrechnung und dem einfachen Imperativ des Ausschlusses mehrfacher Kostenverrechnung zu unterscheiden. Das Gebot, Kostenbestandteile nicht mehrfach in die Kalkulation aufzunehmen, liegt unbestritten jedweder betriebswirtschaftlichen Preiskalkulation unabhängig von ihrer theoretischen Ausrichtung oder dem spezifischen Kalkulationszweck zugrunde. Man mag auch den Ausschluß von Doppelverrechnungen als „Interdependenzproblematik" der Kostenarten ansprechen; dies erscheint freilich trivial und kein Spezifikum investitionsrechnerich begründeter Kostenansätze. Prominente Doppelverrechnungsprobleme ergeben sich beim Abzugskapital mit sog. „rechnerischer Zinslosigkeit" (Ausschluß von Doppelverzinsungen)[40] sowie der hier in Rede stehenden Berücksichtigung von Wertsteigerungen überperiodig genutzter Anlagegüter bzw. gebundener Kapitalien. Es erscheint daher zumindest mißverständlich, wenn *Ostholthoff / Wirz* 1995 eine „integrierte Betrachtung" der „unterschiedlichen Kostenarten Abschreibungen und Zinsen" als „sachlogisch zwingend" bezeichnen:[41] Im Sinne des (trivialen) Ausschluses von Kosten-Mehrfachverrechnungen trifft dies gewiß zu; mit Blick auf die investitionstheoretische Legitimierung im Rahmen eines simultanen Kapitaldienst-Kalküls jedoch ebenso offensichtlich nicht mehr.

---

[37] Dazu insbesondere *Alvermann / Gebert* 1986, S. 157 f.; *Gawel* 1994a, S. 88 f., *ders.* 1994b, S. 227 f.

[38] So bereits die Kritik bei *Brüning* 1994, S. 201 ff.

[39] So auch *Tettinger* 1996, S. 87; *Heßhaus* 1997, S. 120; sowie - insoweit zutreffend - *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191e; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8.6.1995 - 13 K 3903/94 = GemHH 1996, S. 138. An diesem Mißverständnis aber weiter festhaltend *Friedl* 1996c, S. 106 et passim, der freilich die neuere Literatur zur Interdependenzfrage noch nicht rezipiert hat.

[40] Siehe dazu statt *vieler Küpper, W.* 1984, S. 125 ff., mit zahlreichen weiteren Nachweisen. Im Gegensatz dazu steht das „materiell zinslose" Abzugskapital, das effektiv ohne Zinsforderung (unentgeltlich) dem Betrieb zur Verfügung steht (z. B. Steuer- oder Gehaltsrückstellungen.

[41] *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 101.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Soweit mit Hilfe der investitionsrechnerischen Methoden der Kostenrechnung aber der Nachweis geführt werden kann, daß eine *kombinative Kalkulation von Zeitwertabschreibungen und nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten* zu einem höheren Kapitalendwert führt, als dies durch das Gebot realer Kapitalerhaltung angezeigt ist,[42] muß zumindest eine betriebswirtschaftliche Legitimation des „Überschusses" gefunden werden. Eine solche wurde bislang weder vom Gericht noch im Schrifttum angeboten. Dabei steht jedoch außer Frage, daß die *durch die (realkapitalorientierte) Endwertbedingung gezogene Linie keine zwingende „Gebührenobergrenze" im Sinne des Brüningschen Ansatzes* darstellen kann. Überschreitungen sind daher grundsätzlich auch gebührenrechtlich zulässig, soweit sie sich etwa auf die Erfordernisse reproduktiver Substanzerhaltung berufen können. Dies ist jedoch methodisch zweifellos angemessener im Rahmen eines Zeitwertmodells mit Realverszinsung möglich.

Im Rahmen des vom OVG NW in seiner 94er Entscheidung für zulässig erklärten „Kombinationsverfahrens" entstehen gegenüber der zu bevorzugenden „Zeitwert-" oder „Realzinsmethode" *methodisch inkonsistente und in ihrer Wirkung intransparente Über- und Unterdeckungen*:

— *Unterdeckung* infolge Verwendung der zu niedrigen Anschaffungswerte in der Zinsbasis;

— *z. T. deutliche Überdeckung* aufgrund systematischer Mehrfachverrechnung von Wertsteigerungen im Zeitwert und im Zinssatz (nomineller statt realer Zinsfuß);

— *ggf. Unterdeckung* mangels perfekter Wiederanlage zwischenzeitlich freigesetzter Kapitalien (z. B. Verzinsung nur zur allgemeinen, nicht aber zur spezifischen Presisteigerungsrate);

— *ggf. weitere Unterdeckung* als Folge nur mäßiger Habenverzinsung gegenüber den höheren Sollzinsen am Kapitalmarkt;[43]

— *ggf. Unterdeckung* infolge einer Restbuchwertermittlung des ursprünglichen Anschaffungswertkapitals durch Absetzung von zeitwertbemessenen Ab-

---

[42] Entsprechend die z. T. massive Kritik bei *Brüning* 1994, S. 201 ff.; *ders.* 1997, S. 244 ff.; *Schulte*, in: Driehaus (Hrsg.): Kommunalabgabenrecht, Rn. 191d; *Ostholthoff* 1996, S. 140 ff.; *ders.* 1997, S. 201 ff.; auch *Rose* 1996, S. 30; *Berlin* 1998, S. 167 ff.; *Busse von Colbe* 1995, S. 163, 165. Allgemein postuliert auch bereits *Swoboda* 1973, S. 353 f., daß „Tageswertabschreibungen nicht mit kalkulatorischen Zinsen zu Marktpreisen kombiniert werden dürfen". Ähnlich auch *Schneider* 1984, S. 2521 f., sowie *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1328, 1334.

[43] Die beiden zuletzt genannten Tatbestände gelten zwar für alle Kalkulationsverfahren gleichermaßen, begründen aber dennoch einen Abstand vom theoretisch für richtig erachteten Gebührenaufkommen, d. h. die Meßlatte bleibt die theoretische „Gebührenobergrenze".

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

schreibungen;[44] dies soll die tatsächliche Mittelfreisetzung bzw. die effektive Kapitalbindung anzeigen, obwohl dennoch vom Anschaffungswert bei der Verzinsung ausgegangen wird. Ein solches Verfahren, das die Ermittlung zu verzinsender Restbuchwerte durch Subtraktion von Zeitwerten vom ursprünglichen Anschaffungswert vorsieht, wird in der Gebühren-Literatur vereinzelt gefordert, sofern Zeitwertabschreibungen und Anschaffungswertverzinsung im „Kombinationsmodell" nebeneinander treten; in der betriebswirtschaftlichen Literatur hingegen ist ein solches Vorgehen - mangels inhaltlicher Konsistenz wenig überraschend - bisher jedoch nicht vorgetragen worden, da die auf diese Weise ermittelten Restbuchwerte kaum sinnvoll ökonomisch interpretierbar wären. Der Ansatz legitimiert sich vielmehr aus dem Unbehagen über ein methodisch problematisches Nebeneinander von Zeitwerten und Anschaffungswerten im „Kombinationsmodell": Danach hat die „Zinsbasis ausschließlich vom noch gebundenen, also von noch nicht über Abschreibungen wieder freigesetzten Kapital bestimmt" zu sein.[45] Werden aber mittels Abschreibungen Zeitwerte freigesetzt, so liegt der effektive Kapitalbindungsgrad deutlich niedriger als bei einer fiktiv nach Anschaffungswertabschreibungen simulierten Kapitalverzinsung.[46] Allerdings wird die „Heilung" dieses methodischen Problems - wie aufgezeigt - mit der Generierung einer neuerlichen methodischen Inkonsistenz hinsichtlich der Restbuchwerte erkauft. Dies wird auch daran ersichtlich, daß „der auf Indexierung beruhende Abschreibungsanteil Ausgleich für den inflationsbedingten Wertverzehr an der Anlage ist und daher nicht als Rückfluß des investierten Kapitals angesehen werden kann."[47]

Man mag dem vom OVG für zulässig erklärten Verfahren zusammenfassend daher vorwerfen, methodisch inkonsistent und betriebswirtschaftlich mangelhaft begründet zu sein. Ob dabei zwingend, und wenn ja: in welcher Höhe - eine relevante „Gebührenobergrenze" überschritten wird, ist allerdings eine andere Frage. Dies hängt offensichtlich von der Definition der „Obergrenze" und von den empirischen Bedingungen des Kapitalendwertkalküls sowie der konkreten Verfahrensweise bei der „Kombination" von Zeit- und Anschaffungswerten im Kapitaldienstkalkül ab. Entsprechend vorsichtig äußert sich auch *Busse von Colbe* 1995, der davon spricht, daß „eine Berücksichtigung [des Substanzer-

---

[44] Dieses Vorgehen wird im Rahmen des „Kombinationsmodells" u. a. von folgenden Autoren für einzig sachgerecht angesehen: *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 101 ff.; *dies.* 1996, S. 32 ff.; *Brenzke* 1995, S. 7. Gebührenrechtlich zulässig ist diese Methode überdies nach OVG SH, Urteil vom 29.10.1991 - 26144/91 (= Die Gemeinde SH 1992, S. 48 f.); dazu auch *Steenbock* 1992, S. 249 f.

[45] *Ostholthoff* 1997, S. 204.

[46] Dazu *Brenzke* 1995, S. 7.

[47] *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 176, unter Berufung auf OVG NW, Urteil vom 19.5.1995 - 9 A 560/93 = StGR 1995, S. 315.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

haltungserfordernisses, d. Verf.] in beiden Kostenarten [...] zu einer die Kosten übersteigenden und damit § 6 KAG widersprechenden Gebührenberechnung führen [*kann*].“[48] Nimmt man als „Gebührenobergrenze“ eine Gebührenverrechnung an, die zu einem Kapitalendwert führt, der sich unter Berücksichtigung reproduktiver Bruttosubstanzerhalktung ergibt,[49] dann ist für die realistischen Fallkonstellationen einer höheren spezifischen als allgemeinen Preissteigerung und bei imperfektem Kapitalmarkt das Ausmaß möglicher Gebührenüberschreitungen relativiert.[50] Die Kostenüberschreitung nimmt sich dabei tendenziell um so geringer aus,

— je stärker die spezifische Preissteigerungsrate über die allgemeine Inflationsrate hinausreicht,

— je größer der Grad der Imperfektheit des Kapitalmarkts beschaffen ist und

— je weniger die theoretische Wiederanlageprämisse auch empirisch gegeben ist.

Verfolgt man schließlich die von *Ostholthoff / Wirz* 1995, 1996 und *Brenzke* 1995 propagierte Vorgehensweise, bei der Zinsermittlung im Rahmen des „Kombinationsmodells“ vom ursprünglichen Anschaffungswert die laufend verrechneten Wiederbeschaffungszeitwerte abzusetzen,[51] so ergibt sich sogar eine *Unterschreitung* der substanziellen, bei ausreichend langer Laufzeit und entsprechenden spezifischen Preissteigerungen sogar der Brüningschen Gebührenobergrenze. Es trifft daher in der behaupteten pauschalen Form gerade nicht zu, daß „Abschreibungen auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten nicht mit einer kalkulatorischen Nominalverzinsung kombiniert werden dürfen, und zwar auch dann nicht, wenn diese auf der (niedrigeren) Anschaffungswertbasis errechnet werden.“[52]

Diese Überlegungen heilen zweifellos nicht den zuvor beschriebenen betriebswirtschaftlichen Methodendefekt des „Kombinationsmodells“, entlarven aber die mit großer Gebärde vorgetragene Kostenüberschreitungsrhetorik der neueren „Äquivalenzliteratur“ als scheingenau: Weder die postulierte Grenzzie-

---

[48] *Busse von Colbe* 1995, S. 163; *Hervorh. d. Verf.* „Eine Kombination eines zu Tagespreisen bewerteten materiellen Güterverzehrs mit nominalen Zinsen, wie sie der Senat mit der Anerkennung von Tageswertabschreibungen und nominaler Kapitalmarktzinsen gebilligt hat, *kann* damit zu einem Ergebnis führen, das die Kostendeckung weit überschreiten kann.“ (Ebenda, *Hervorh. d. Verf.*)

[49] Diese Maximalgrenze mag ggf. sogar einen Zuschlag für die Wertsteigerung der Anschaffungsnebenkosten im Kanalbau umfassen (dazu näher *Gawel* 1998).

[50] So bereits die Vermutung bei *Gawel* 1994b, S. 229.

[51] Hierzu *Ostholthoff / Wirz* 1995, S. 101 ff.; *dies.* 1996, S. 32 ff.; ferner auch *Brenzke* 1995, S. 7.

[52] So aber *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191b; gleichlautend *Brüning* 1997, S. ; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9.10.1997 - 13 K 3766/95, S. 9.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hung zulässiger Gebührenerhebung noch die zum Nachweis ihrer Erfüllung durch bestimmte Verfahren vorgetragenen Prämissen des investitionsrechnerischen Endwertkalküls erweisen sich in der Praxis als tragend. Die tatsächlichen Kostenüberschreitungen durch das vom OVG kreierte „Kombinationsverfahren" erweisen sich als in Abhängigkeit vom jeweiligen Datenkranz stark schwankend und teilweise gar an der Grenze zur Irrelevanz. Im Interesse einer auch betriebswirtschaftlichen überzeugenden Methodik sollte jedoch einer klaren Zeitwert- bzw. Realzinskalkulation uneingeschränkt der Vorrang eingeräumt werden.[53]

[53] So im übrigen bereits das Plädoyer bei *Gawel* im Vorfeld der 94er Entscheidung: *Gawel* 1994a, S. 81 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

## V. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Hinsichtlich der vom VG Gelsenkirchen angestellten Interdependenz- und Äquivalenzbetrachtungen darf wohl zunächst ganz allgemein darauf hingewiesen werden, daß die genannten Überlegungen im wesentlichen bereits bekannt sind und insoweit kaum Neues weder in der betriebswirtschaftlichen noch in der anwendungsorientierten Literatur referieren können.[1] Weder die grundsätzliche Analogie von Sach- und Finanzinvestition als Anleitung einer Kostenkalkulation[2] noch das andere Kalkulationsziele (insbesondere Substanzerhaltungsabsichten) ausschließende Plädoyer für Realkapitalerhaltung als Maßstab der kommunalen Gebührenerhebung noch die Argumentationsführung insgesamt[3] oder gar der theoretische Äquivalenznachweis selbst[4] können als neuartig betrachtet werden, so daß sie in die bisherige Urteilsfindung des OVG NW nicht hätten eingehen können. In gewisser Weise neu ist allerdings der intensive Rekurs der kritischen Stimmen auf neuere betriebswirtschaftliche Methoden einer investitionstheoretisch fundierten Kostenrechnung.

2. Die *Interdependenz* der kalkulatorischen Kostenarten „Abschreibungen" und „Zinsen" im Sinne der investitionstheoretischen Kostenrechnung stellt jedoch keine (neuere) „Erkenntnis", sondern eine bestimmte betriebswirtschaftliche Auffassung dar. Sie ist im Rahmen wertmäßiger Kostenanschauung nicht als „richtig" oder „falsch", sondern vielmehr als „zweckmäßig" oder „unzweckmäßig", nämlich im Hinblick auf das Kalkulationsziel, zu betrachten. Überdies ist sie voraussetzungsvoll, d. h. ihre Aussagen gelten nur unter zahlreichen Bedingungen, deren empirisches Vorliegen und darüber hinaus deren Relevanz für die Gebührenkalkulation zunächst in Frage stehen. Eine „mit Blick auf betriebswirtschaftliche Grundsätze unbestrittene sowie gesicherte und damit insoweit ein Wahlrecht der Gemeinden ausschließende Erkenntnis"[5] hinsichtlich der vom VG Gelsenkirchen bemühten Kalkulationsmodelle („Anschaffungswertmodell", „Wiederbeschaffungszeitwertmodell") besteht damit nicht: Die vermeintliche Erkenntnis entpuppt sich bei näherer Betrachtung zunächst

---

[1] So auch insoweit bereits zutreffend OVG NW, Urteil vom 1.7.1997 - 9 A 6103/95, S. 13.

[2] Dazu bereits 1929 *Zeh* 1929, S. 88.

[3] Dazu bereits erschöpfend *Brüning* 1990a, S. 21 ff.; *ders.* 1994b, S. 41 ff.

[4] Dazu erstmals bereits *Swoboda* 1973, S. 363 ff.; theoretisch verallgemeinernd *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1324 ff.

[5] VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9. Oktober 1997 - 13 K 3766/95, S. 9.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

als bloße (wenngleich gewichtige) Kostenauffassung; diese wiederum ist weder konkurrenzlos im betriebswirtschaftlichen Meinungsstreit noch unbestritten geblieben noch gar voraussetzunglos in allen denkbaren Kalkulationsfällen maßgeblich im Sinne von „zweckmäßig" oder „zielführend" im Hinblick auf die Kalkulationsabsichten. Die vom Gericht angeführte Literatur stützt diese Auffassung ebenfalls nicht. Die „Rücksicht auf den nunmehr zu konstatierenden Stand der Betriebswirtschaftslehre"[6] gebietet gewiß nicht die Verengung gebührenrechtlich zulässiger Kalkulationsverfahren auf solche, die zugleich investitionstheoretisch legitimiert wären.

3. Eine *„Gebührenobergrenze"*, die noch vor der Entgeltbemessung entsprechend den Vorgaben der reproduktiven Substanzerhaltung eingezogen werden soll, kann *nicht als sachgerecht anerkannt* werden. Offensichtlich fasziniert und womöglich auch geblendet von der finanzmathematischen Äquivalenz der Verfahren, die man lange vor *Brüning* bereits 1973 in fast identischer Form dem Schrifttum entnehmen konnte (*Swoboda* 1973), und deren Idee bereits in den zwanziger Jahren in der BWL ventiliert wurde (*Zeh* 1929), hat man in der aktuellen „Äquivalenz-Literatur" offenbar versäumt, sich inhaltlich mit der Angemessenheit des dahinter verborgenen Kalkulationszwecks der realen Kapitalerhaltung sowie der empirischen Geltung der theoretischen Voraussetzungen in der Praxis eingehender auseinanderzusetzen.

4. Die Gemeinde ist nicht gehalten, das jeweils „einfachste, eindeutigste, verständigste und sicherste Verfahren"[7] der Kalkulation anzuwenden; ganz abgesehen davon, daß diese Einschätzung mit Blick auf das „Anschaffungswertverfahren" heftig umstritten ist und darüber hinaus der Rekurs auf Anschaffungswerte noch nicht einmal in allen Fällen das „einfachste" und „eindeutigste" Verfahren darstellt, wie gerade anhand der Diskussion um retrograde Wertermittlung von Anschaffungswerten eindrucksvoll belegt wurde,[8] hat die Gemeinde nach § 6 KAG NW vielmehr zunächst nur eine betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügende Rechnungslegung vorzuweisen - dies schließt ein *Wahlrecht* ein, jedes betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und kommunalabgabenrechtlichen Anforderungen genügende Verfahren zur Gebührenbedarfsermittlung heranzuziehen. Dieses kann zweifellos auch jenseits der investitionstheoretischen Kostenrechnung legitimiert sein. Die Kalkulation ist auch nicht äußerstenfalls auf reale Kapitalerhaltung zu beschränken; dies gilt vor allem dann, wenn die spezifische Preissteigerungsrate des Anlagevermögens von der allgemeinen Inflationsrate abweicht. In diesen Fällen genügt allein eine Kalku-

---

6 VG Gelsenkirchen, Urteil vom 9. Oktober 1997 - 13 K 3766/95, S. 10.

7 *Ostholthoff* 1996, S. 143.

8 Siehe *Gawel* 1998a.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

lation nach den Maßstäben reproduktiver Substanzerhaltung dem Ziel ungehinderter Betriebsfortführung.

5. Eine Gleichwertigkeit der vom VG Gelsenkirchen bemühten Verfahren im Sinne einer unbedenklichen Austauschbarkeit, soll sie sich auf das Äquivalenztheorem stützen, hat nicht nur die *empirische Prämissengeltung* zu beachten; auch muß die dem Kalkül zugrunde liegende *Zielgröße (Realkapitalendwert)* als der Kalkulation „angemessen" akzeptiert und schließlich noch die Abwesenheit *weiterer Kriterien* der Gebührengestaltung unterstellt werden, die potientiell die Verfahren diskriminieren könnten. Bleiben über die empirische Geltung der Voraussetzungen hinaus auch die Ziele strittig oder kann sich Kritik auf weitere, außerhalb der Endwertbedingung angesiedelte Bemessungskriterien der Kostenhöhe berufen, so wird die Äquivalenzaussage in ihrer Reichweite weiter beeinträchtigt. Es kann daher nicht überraschen, wenn den Vorschlägen einer „Gebührenobergrenze" (*Brüning*) oder einer investitionstheoretisch fundierten Neufassung des Kommunalabgabenrechts (*Zahradnik*) die angestrebte konsens- und „friedensstiftende" Funktion in der Debatte bisher versagt geblieben ist. Der Rückgriff auf die investitionsorientierte Kostentheorie legitimiert gerade nicht die kritische und umstrittene „Gebührenobergrenze", weil diese als normative Zielvorgabe in das Modell bereits eingespeist wurde. Die „Obergrenze" ist vielmehr der altbekannte Ansatz einer realen Kapitalerhaltung, dessen gegenwärtige allgemeine Befürwortung allerdings zunächst nur begrüßt werden kann. Die Theorie weist vielmehr nach, daß diesem Erhaltungsziel u. a. über Zeitwerte und Realverzinsung ohne Kostenüberschreitung entsprochen werden kann. Außer dem impliziten Nachweis der Legitimierung von Zeitwerten und Realzinssätzen in der Gebührenkalkulation und der ausdrücklichen Anerkennung realer Kapitalerhaltung wird ironischerweise die gebührenrechtliche Diskussion durch diese - im übrigen in der Sache seit längerem bekannten - Vorstöße kaum nennenswert befruchtet.

6. Für das Gebührenrecht wird aus dem Gebührenvorrang bei der Einnahmebeschaffung in den Gemeindeordnungen oftmals die Zielsetzung deduziert, die Gemeinde habe durch die ihr obligende Aufgabenerfüllung „langfristig weder reicher noch ärmer" (*Brüning* 1990a) zu werden und daher ihre Gebühren so kalkulieren, daß dabei weder finanzielle Überschüsse erwirtschaftet noch Subventionsbedarf seitens der Gesamtgemeinde ausgelöst wird. Ob diese Zielsetzung aus dem Einnahmen-Subsidiaritätsprinzip der GO zweckmäßig abzuleiten ist, inwiefern dies die einzig relevante Zwecksetzung zur Konkretisierung der ansatzfähigen Kosten nach § 6 II 1 KAG NW darstellt oder hierdurch andere mögliche Zielsetzungen, etwa Substanzerhaltungsgebote, dominiert werden, und schließlich, ob mit dieser Zielsetzung ausschließlich reale Kapitalerhaltung, nicht aber reproduktive Substanzerhaltung vereinbar sein soll, ist bislang in der Literatur nur unzureichend aufgearbeitet worden. Allerdings kann diese Zieleingrenzung mit den investitionsrechnerischen Kalkulationsimperativen für die



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Bestimmung langfristiger Preisuntergrenzen zur Deckung gebracht werden: Danach sollen die Anteilseigner zwischen langfristiger Weiterführung und Auflassung der Produktion gerade indifferent sein, was bei langfristiger Erfolgsneutralität des Gebührenhaushalts genau erreicht wird. Fraglich erscheint allerdings, inwieweit dies eine Operationalisierung als reale Kapitalerhaltung erzwingt und ob insoweit eine Kalkulationsmaxime, die sich - hiervon abweichend - an reproduktiver Substanzerhaltung orientiert, nicht mehr vom kommunalabgabenrechtlichen Zielsystem gedeckt wäre; hierfür freilich fehlt jede Evidenz.

7. Für die Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren kann das *Ziel reproduktiver Substanzerhaltung* als angemessen gelten. In diesem Zusammenhang kann ein Wahlrecht zugunsten des „betriebswirtschaftlichen Grundsatzes" der Brutto-Substanzerhaltung bejaht werden.

8. Für die *Berücksichtigung von Substanzerhaltungsaspekten in der Kostenrechnung* lassen sich zahlreiche Zweckmäßigkeitsüberlegungen anführen (Vermeidung von Gebührensprüngen, gesamtwirtschaftlich richtige Entgeltbemessung, Verantwortung der Gebührenzahler für die nachhaltige Leistungserfüllung, Verschuldungsbegrenzung etc.); wirtschaftliche oder rechtliche Benachteiligungen der Gebührenschuldner bzw. Verletzungen gebühren- oder kommunalabgabenrechtlicher Normen und Prinzipien sind dabei nicht zu beklagen. Vor diesem Hintergrund ist die Gemeinde nach herrschender Auslegung des § 6 KAG NW nicht gehindert, eine Vorausdeckung künftiger Finanzierungslasten durch Verfolgung der Zielsetzung reproduktiver Substanzerhaltung vorzunehmen. Ein solches Vorgehen ist zudem durch betriebswirtschaftliche Grundsätze der Kostenrechnung gedeckt.

9. Die Notwendigkeit, bei zeitwertorientierter Abschreibungsbemessung für die Zinsberechnung anstelle eines Nominalzinses einen Realzins zu veranschlagen (so übereinstimmend VG Gelsenkirchen, *Schulte* 1997, *Brüning* 1997), gilt daher nur, wenn zugleich der Wiederbeschaffungszeitwert für die Verzinsungsbasis zugrunde gelegt wird. Das alternative „Anschaffungswertmodell" ist aus den dargelegten materiellen Gründen i. d. R. nicht angemessen, weil gebührenpolitisch unzweckmäßig.

10. Das vom OVG befürwortete Verfahren einer Kombination von Zeitwertabschreibung und nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten verursacht gegenüber der zu bevorzugenden „Zeitwert-" oder „Realzinsmethode" methodisch inkonsistente und in ihrer Wirkung intransparente Über- und Unterdekkungen, per Saldo insbesondere unstreitig Kostenüberschreitungen durch Mehrfachverrechnung von Preissteigerungen im Anlagevermögen. Es kann sich freilich grundsätzlich auf die hergebrachte synthetische Kostenauffassung mit isolierter Betrachtung der einzelnen Kostenarten und insoweit ebenfalls auf betriebswirtschaftliche Grundsätze berufen. Allerdings entbindet die isolierte Be-

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

trachtung nicht davon, Doppelverrechnungen von Wertsicherungen auszuschließen. Soweit sich in diesem Zusammenhang das Kapitalendwertkalkül einer Realkapitalerhaltung anheischig macht, als strikte „Gebührenobergrenze" diesem Vorgehen verdeckte Gewinnerzielung vorzuwerfen, erscheint dies ohne weiteres noch nicht schlüssig. Denn insbesondere durch die Erfordernisse reproduktiver Substanzerhaltung sind bei höheren individuellen als allgemeinen Preissteigerungen Überschreitungen dieses Endwertes sachlich angezeigt und betriebswirtschaftlich angemessen. Dies wäre freilich eher im Rahmen eines Zeitwertmodells mit Realverzinsung theoretisch konsistent zu lösen. Der Nachweis, daß sich auch das OVG-Verfahren zumindest im Ergebnis an dieser „substanzerhaltungsorientierten Gebührenobergrenze" ausrichtet, wurde bisher jedoch nicht erbracht.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Zweiter Teil*

# Definition und Verständnis „betriebswirtschaftlicher Grundsätze“ im Kommunalabgabenrecht der Länder - dargestellt am Beispiel des § 6 KAG NW

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# I. „Betriebswirtschaftliche Grundsätze" als Schlüsselbegriff kommunalabgabenrechtlicher Kalkulationsvorgaben

## 1. Problemstellung

Im Kommunalabgabenrecht der Länder spielt die Auslegung „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" bei der in Literatur und Rechtsprechung heftig umstrittenen Kalkulation von Benutzungsgebühren eine herausragende Rolle. So sind nach § 6 II 1 KAG NW unter den für die Gebührenbemessung maßgeblichen Kosten „die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten" zu verstehen. Die wohl herrschende Auffassung sieht dabei in den „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" einen Schlüsselbegriff zur Ermittlung kommunalabgabenrechtlich zulässiger Benutzungsgebühren.[1] Danach hält das in § 6 I 3 kodifizierte und für die Gebührenbemessung zentrale Kostenüberschreitungsverbot („Das veranschlagte Gebührenaufkommen soll die voraussichtlichen Kosten der Einrichtung [...] nicht übersteigen und [...] in der Regel decken.") keinen originären Kalkulationsimperativ für die Kostenbestimmung bereit: Das OVG NW stellt hierzu in erfreulicher klarer Form fest:

> „Dem Kostenüberschreitungsverbot wohnt keine eigenständige und damit zusätzlich zu § 6 Abs. 2 KAG zu berücksichtigende 'Zielsetzung der Gebührenkalkulatiuon' inne. Wenn auch aus dem Kostenüberschreitungsverbot abzuleiten ist, daß die Gemeinde mit den Gebühren keine die ansatzfähigen Kosten übersteigenden Gewinne erwirtschaften darf, läßt sich dem Kostenüberschreitungsverbot jedoch nicht entnehmen, wann denn solche unzulässigen Gewinne vorliegen. Das Kostenüberschreitungsverbot ist insoweit inhaltsleer und erlangt erst durch die Bestimmung der ansatzfähigen Kosten in § 6 Abs. 2 KAG seine Beschränkungsfunktion; mithin knüpft das Kostenüberschreitungsverbot lediglich an den Kostenbegriff des § 6 Abs. 2 KAG an, bestimmt aber nicht dessen Inhalt."[2]

Der im Schrifttum vereinzelt unternommene Versuch, dem Kostenüberschreitungsverbot bereits konkrete Kalkulationsmaßgaben zu entnehmen,[3] führt

---

[1] Siehe insbesondere OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92; *Gawel* 1995a, S. 69 ff.

[2] OVG NW, Urteil vom 1.7.1997 - 9 A 6103/95, S. 14; ähnlich bereits OVG NW, Urteil vom 27.10.1992 - 9 A 835/91; Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92. Ebenso auch *Gawel* 1995a, S. 82 f.; *Heßhaus* 1997, S. 137.

[3] So etwa *Hörstel* 1995, S. 1188 f.; *Jans* 1989, S. 227; *von Zwehl* 1989, S. 1352; auch das VG Gelsenkirchen sah noch bis vor kurzem im Kostenüberschreitungsverbot

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

daher auf einen unzulässigen Zirkelschluß, weil das Kostenüberschreitungsverbot bereits „den Begriff 'Kosten' beinhaltet, dessen Bedeutung eben gerade strittig ist."[4] Aufgrund dieses Zirkelschluß-Problems ist es „daher unerläßlich, eine Zielsetzung zu suchen, die den strittigen Kostenbegriff nicht beinhaltet, aus der sich dann aber ableiten läßt, welche Kosten anzusetzen sind, um das Ziel zu erreichen. Im Schrifttum sind vielfältige Anstrengungen unternommen worden, eine solche kostenabstrakte Kalkulationszielsetzung zu deduzieren (hierzu näher in Abschnitt III.).

Dies ist betriebswirtschaftlich schon deshalb unerläßlich, weil sich die Kosten im Rahmen des hier unstrittig maßgeblichen wertmäßigen Kostenbegriffs[5] als Ausdruck eines zweckbezogenen Bewertungsaktes ergeben: Die moderne Betriebswirtschaftslehre wird einmütig von der grundlegenden Erkenntnis beherrscht, daß sich Kosten (speziell im Rahmen eines wertmäßigen Kostenbegriffs) „nicht auf zukünftig beobachtbare empirische Tatbestände (beziehen), sondern [...] unter Zugrundelegung von Zielvorstellungen analytisch hergeleitet werden (müssen)"[6], d. h. die Kostenermittlung ist nur unter Verwendung einer mit dem Bewertungsakt verfolgten Zielsetzung möglich (Grundsatz der Zweckbezogenheit der Kosten).[7] Betriebswirtschaftliche Kostenermittlung bedeutet dabei, sich zunächst einer kostenrechnerischen Zielsetzung zu vergewissern, d. h. den Zweck der Rechnung zu explizieren, über den die zu findenden Kostenansätze Auskunft geben sollen. Erst danach ist es sinnvoll überhaupt möglich, Kostenwerte zu ermitteln, die den gewünschten Informationszwecken Rechnung tragen. Kosten können vor diesem Hintergrund aus zwei Gründen funktional „scheitern":

1. Sie stehen nicht in Übereinstimmung mit dem der Kalkulation zugrunde liegenden Kalkulationszweck („nicht angemessene" Kosten);
2. das Kalkulationsziel selbst wurde „falsch" gewählt, d. h. der Rechnungszweck erfüllt nicht die zu fordernden Informationsanforderungen.

---

„zwangsläufig eine pagatorische Komponente" - Urteil vom 21.4.1994 - 13 K 3474/93, S. 13 = NWVBl. 1994, S. 277.

[4] *Zahradnik* 1995, S. 50.

[5] Der wertmäßige Kostenbegriff soll eine zielorientierte Informations- und Lenkungsfunktion übernehmen (dazu im einzelnen *Küpper, H.-U.* 1993b, Sp. 1179 ff.); er findet nach nahezu einhelliger Einschätzung in betriebswirtschaftlicher, finanzwissenschaftlicher und kommunalabgabenrechtlicher Literatur im Rahmen des § 6 KAG NW Anwendung; siehe statt vieler nur *Giesen* 1980, S. 46; *Gornas* 1977, S. 231; *ders.* 1992, S. 1153; *Mülhaupt / Gornas* 1974, S. 50; *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 33; *Dahmen, A.* 1990, S. 142; *ders.*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Rn. 91; *Bals / Nölke* 1990, S. 214; *Gawel* 1995a, S. 77, 79; *Dedy* 1994, S. 326; *Budäus* 1982, S. 151.

[6] *Küpper, H.-U.* 1992, S. 39.

[7] Statt vieler siehe nur *Männel* 1992, S. 416 f.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Im Zusammenhang einer Kalkulation von Benutzungsgebühren gemäß § 6 KAG NW wird diese Problematik regelmäßig anhand folgender, heftig umstrittener Fragen virulent:

1. Hat die Gemeinde das Recht, über die Verrechnung insbesondere kalkulatorischer Kosten die Finanzierung einer Folgeinvestition „derart zu sichern, daß auch inflationsbedingte Preissteigerungen in die Gebühren eingerechnet werden"[8]? Anders formuliert: Ist „Betriebserhaltung" legitimer Rechnungszweck der Kalkulation?

2. In welcher Weise (bei welcher Kostenart, im Rahmen welcher Wertansätze) hat diese Verrechnung zu erfolgen?

M. a. W. ist danach zu fragen, ob erstens das Kalkulationsziel - etwa ein bestimmtes Betriebserhaltungskonzept - selbst rechtmäßig ist und zweitens die konkrete Kalkulation mit der bekundeten oder unterstellten Kalkulationsabsicht kongruent erscheint.[9]

Auch die moderne Gebührenauffassung sieht - unabhängig von der Verweisung der Kalkulation auf betriebswirtschaftliche Grundsätze im Kommunalabgabenrecht - die Bemessung der Gebühr als Reflex der damit verfolgten Zielsetzungen der gebührenerhebenden Körperschaft: Die Frage nach der „richtigen Gebührenhöhe" verweist insofern stets unmittelbar auf die hinter der Gebührenerhebung und -bemessung stehenden Zielvorstellungen.[10]

Fassen wir zusammen: Nach herrschender Auffassung bleibt das Kostenüberschreitungsverbot des § 6 I KAG NW materiell zunächst „inhaltsleer" und bedarf der Konkretisierung durch die jeweils ansatzfähigen Kosten. Die „Ansatzfähigkeit" ist jedoch gem. § 6 II 1 KAG NW „nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" zu klären. Ein solcher Fundamentalgrundsatz der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung postuliert (insbesondere im Rahmen des auch für das KAG unbestritten einschlägigen wertmäßigen Kostenbegriffs) die Zweckbezogenheit der Bewertung. Betriebswirtschaftlich ansatzfähig sind daher Kosten, die sich auf einen zuvor explizierten und sachlich angemessenen Kalkulationszweck zurückführen lassen. Dies führt auf die (zunächst rein abstrakte) Forderung, angemessene Zielvorstellungen der Kalkulation zu benennen und hieraus geeignete Kostenwertansätze zu gewinnen.[11]

---

[8] *Berlin* 1998, S. 167.

[9] So bereits *Gawel* 1994a, S. 81.

[10] Statt vieler *Hansmeyer / Fürst* 1968, S. 31; *Bohley* 1977, S. 132; *Oettle* 1976, S. 101 ff.; *Bätz* 1979, S. 86 ff.; *Bals / Nölke* 1990, S. 210 ff.

[11] Vgl. *Gawel* 1995a, S. 74 ff.; ebenso *Brüning* 1990a, S. 23 f.; *Friedl* 1996c, S. 145.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

In der letzten Grundsatzentscheidung zur Kalkulation von Benutzungsgebühren (sowie der hierauf gestützten Folgejudikatur) hat das OVG NW jedoch einen solchen Rekurs auf (kommunalspezifische) Kalkulationszwecksetzungen unterlassen. Statt dessen geht der zuständige 9. Senat schlicht davon aus, daß „soweit das Gesetz keine ausdrücklichen Vorgaben für die Berechnung der ansatzfähigen Kosten enthält, [...] auf 'betriebswirtschaftliche Grundsätze' abzustellen [ist]".[12] Nach der Vorstellung des Gerichts erscheinen „betriebswirtschaftliche Grundsätze" offenbar gerade nicht als Ziel-Mittel-Problem einer angemessenen (zweckgerichteten) Kostenfeststellung, sondern eher als eine Art Verfahrenspool, in dem unterschiedliche, in der BWL diskutierte und angewendete Kalkulationsprinzipien vorgehalten werden und aus dem sich die Gemeinden nach Belieben bedienen dürfen, soweit das KAG oder das Wesen der Gebühr nichts anderes bestimmen.[13] Eine solche Vorstellung von „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" darf wohl getrost bereits als „unökonomisch" bezeichnet werden, weil sie den wichtigsten, hier einschlägigen „betriebswirtschaftlichen Grundsatz", den der Zweckbezogenheit der Bewertung, bereits negiert.[14]

Nachfolgend soll die aktuelle OVG-Judikatur zu Sinn und Zweck „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" in § 6 II 1 KAG NW aus ökonomischer Sicht[15] kritisch analysiert werden. In Abschnitt I.2. wird zunächst das OVG-Verständnis der „Grundsätze" näher dargestellt. Abschnitt II. fragt anschließend nach den Implikationen der Grundsätze-Definition durch das OVG (II.1) und diskutiert die im Schrifttum hieran bereits geäußerte Kritik (II.2); eine Auflösung der in der OVG-Argumentation angelegten Mißverständnisse (II.3) leitet schließlich über zur Entwicklung einer abweichenden betriebswirtschaftliche Deutung der „Grundsätze", die die aufgezeigten methodischen Schwachstellen vermeidet (II.4). Abschnitt III. befaßt sich mit den möglichen Zielen einer Kalkulation von Leistungsentgelten in der kommunalen Daseinsvorsorge. Der Schlußteil IV. faßt die wichtigsten Ergebnisse zusammen.

---

[12] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 11.

[13] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 12: „[...] berechtigt der auf 'betriebswirtschaftliche Grundsätze' abstellende Gesetzeswortlaut die Gemeinden, zwischen mehreren etwa bestehenden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszuwählen".

[14] Vgl. auch *Gawel* 1995a, S. 83 f.

[15] Umfassende juristische Bedenken macht insbesondere *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht (Stand Sept. 1997), § 6, Rn. 121 ff, vor allem 125 ff., geltend.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

## 2. „Betriebswirtschaftliche Grundsätze" in der Auslegung des OVG NW

Unter betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sind nach der neueren und inzwischen gefestigten Rechtsprechung des OVG NW „betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen" zu verstehen, „die in der wissenschaftlichen Literatur mit beachtlichem Gewicht vertreten werden, ohne jedoch notwendig eine Mehrheitsmeinung darzustellen, und die zumindest teilweise Eingang in die betriebswirtschaftliche Praxis gefunden haben."[16] Die Gemeinde ist danach berechtigt, im Falle des Bestehens mehrerer, u. U. miteinander konkurrierender Lehrmeinungen aus diesen jeweils bestehenden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszuwählen.[17] Den Kommunen wird auf diese Weise ein Wahlrecht für die Bemessung und den Ansatz der Kosten eingeräumt, soweit sich die zugrunde liegende Kalkulationskonzeption auf einen so verstandenen „betriebswirtschaftlichen Grundsatz" berufen kann und dieser im übrigen mit kommunalabgaben- und gebührenrechtlichen Kalkulationsimperativen (z. B. des Äquivalenzprinzips) harmoniert. Dabei soll allerdings für die rechtliche Anerkennung „grundsätzlich entscheidend" sein, „ob sich betriebswirtschaftliche Grundsätze im Hinblick auf allgemeine Wirtschaftsbetriebe (nicht Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand) feststellen lassen."[18] Die vom OVG NW entwickelte Formel von den „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" hat - sieht man von der zumindest zweifelhaften und im folgenden näher zu prüfenden Eingrenzung auf „allgemeine Wirtschaftsbetriebe" einmal ab - in Literatur, Rechtsprechung und Kommentierung nahezu einhellige Zustimmung gefunden.[19]

Einer entsprechend legitimierten Kalkulation von Benutzungsgebühren könne weiterhin auch nicht mit Gewicht entgegengehalten werden, die betriebswirtschaftliche Theorie sei zwischenzeitlich zu überzeugenderen Erfolgs- und Kostenkonzeptionen übergegangen.[20] Wie das OVG NW hierzu treffend ausführt, „ist das Vorliegen 'betriebswirtschaftlicher Grundsätze' nicht bereits dann zu verneinen, wenn es zu der betreffenden betriebswirtschaftlichen Frage noch an-

---

[16] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 (= KStZ 1994, S. 213 f. = NVwZ 1995, S. 1233 = NWVBl. 1994, S. 428 = ZKF 1994, S. 227 = GemHH 1994, S. 233). Vgl. auch Urteil vom 19.5.1995 - 9 A 560/93 (= StGR 1995, S. 315) sowie Urteil vom 1.7.1997 - 9 A 6103/95, Urteilsabdruck, S. 13 ff.

[17] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 (= KStZ 1994, S. 214).

[18] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92 (= KStZ 1994, S. 214).

[19] Statt vieler; *Schulte,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191a; *Kirchhoff* 1997a, S. 19. Heftige und ausladende Kritik zieht sich das OVG für seine „Grundsätze"-Definition hingegen von *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 125 ff., zu, der kurioserweise an der hier inkriminierten Bezugnahme auf „allgemeine Wirtschaftsbetriebe" ausdrücklich gerade keinen Anstoß nimmt (Rn 129 b).

[20] So etwa *Ostholthoff / Wirz* 1996, S. 34.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

dere, eventuell auch überzeugendere wissenschaftliche Theorien gibt."[21] Vielmehr ist nach der Formel des OVG NW lediglich zu verlangen, daß es sich um Lehrmeinungen mit „beachtlichem wissenschaftlichen Gewicht" handelt, die überdies „zumindest teilweise Eingang in die betriebswirtschaftliche Praxis gefunden haben"[22] müssen. Hochelaborierte Theoriekonzepte mögen den aktuellen Stand von Wissenschaft und Forschung widerspiegeln, einen kommunalabgabenrechtlich beachtlichen „betriebswirtschaftlichen Grundsatz" geben sie u. U. bereits mangels Zielkongruenz, Operationalisierbarkeit und Praxisrelevanz nicht ab. Schließlich könnten auch neuere theoretische Konzepte andere Vorstellungen über eine betriebswirtschaftliche Frage nur dann im Sinne der Grundsatzformel des OVG verdrängen, wenn diese älteren Grundsätze schlechterdings nicht mehr vertreten oder aber nicht mehr haltbar wären.[23]

---

[21] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 11.

[22] Ebenda.

[23] Das OVG NW spricht u. a. von „ein[em] breit angelegte[n] Überzeugungswandel in der Betriebswirtschaftslehre" bzw. einer „so weitgehenden Zustimmung" zu neuen Konzepten, „daß die Annahme einer Aufgabe des [...] betriebswirtschaftlichen Grundsatzes gerechtfertigt erscheint." (Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 25 = KStZ 1994, S. 218.)

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# II. Betriebswirtschaftliche Grundsätze und kommunalabgabenrechtliche Kalkulationszwecke

## 1. Implikationen der Grundsätze-Definition des OVG NW

Aus dem Verständnis der „Grundsätze", wie es vom OVG NW entwickelt wurde, folgt, daß eine gemeindliche Gebührenbedarfsberechnung in Übereinstimmung mit § 6 KAG NW steht und damit rechtlich zulässig ist, sofern

— für die Kalkulation im einzelnen jeweils „betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen von Gewicht und Praxisrelevanz" angeführt werden können

— und diese „Grundsätze" selbst bzw. die aufgrund ihrer Anwendung erzielten Kalkulationsresultate keinen allgemeinen gebührenrechtlichen oder speziellen kommunalabgabengesetzlichen Hinderungsgründen entgegenstehen.

Im Rahmen des insoweit zweistufig angelegten Prüfungsschemas soll aber zunächst nur erheblich sein, welche kostenrechnerischen Lehrmeinungen (ggf. mit welchem Gewicht und welcher Praxisrelevanz) für erwerbswirtschaftliche Kalkulationen bestehen; erst danach ist zu entscheiden, ob entsprechend „betriebswirtschaftlich qualifizierte" Grundsätze auch gebührenrechtlich zugelassen werden können, weil ihr Kalkulationsergebnis etwa mit dem gebührenrechtlichen Äquivalenzprinzip harmoniert. „Grundsätze", die von vorneherein für die Anwendung in Selbstkostenrechnungen bzw. im öffentlich gebundenen Bereich entwickelt wurden, scheiden danach als bereits „im Ansatz verfehlt"[1] aus.

Mit dieser Auslegung verbinden sich im einzelnen die folgenden kritischen Aspekte, die in der Literatur bereits in unterschiedlicher Akzentuierung zu Kritik herausgefordert haben:

— *Stufung und Rang der Kriterien des Prüfungsschemas*, insbesondere des Verhältnisses von Recht und Ökonomie: Inwieweit soll und darf die BWL als Erkentnisquelle herangezogen werden? Welche Rolle spielen hierbei rechtliche Vorgaben?

— *Zielabstraktion der „Grundsätze":* Kann es ohne ausdrückliche Zielexplikation eine betriebswirtschaftlich legitimierte Entgeltkalkulation geben? Kann eine Gemeinde unter Rückgriff auf „beliebige" praktizierte und theoretisch vertretene Verfahren kalkulieren?

---

[1] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 21.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

— *Auslegung der „Allgemeinheit"* der Grundsätze: Ist die Ablehnung spezifisch öffentlicher Kalkulationsgrundsätze angemessen? Drückt sie tatsächlich die gesetzgeberisch intendierte Öffnung zum „Allgemeinen" in der Entgeltkalkulation aus?

— *Konstitutierung von Freiheitsgraden der Kalkulation* („Wahlrecht"): Ist die Eröffnung von Freiheitsgraden bei der Kalkulation von Benutzungsgebühren gebührenpolitisch akzeptabel und rechtlich einwandfrei? Ist evtl. am Ausmaß eingeräumter Wahlrechte der Bewertung Anstoß zu nehmen?

— *Grundsatzbegriff*: Erscheint es zweckmäßig, an „betriebswirtschaftliche Grundsätze" lediglich geringe Anforderungen zu stellen und zu verlangen, daß diese mit Praxisbezug und gewissem Gewicht vertreten werden? Verliert eine Lehrmeinung ihren Rang als Grundsatz tatsächlich erst dann, wenn sie schlechterdings nicht mehr haltbar erscheint?

Wir wollen diese Fragen im folgenden von einem betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus betrachten. Dabei spielen die Aspekte des Zielbezugs und der Allgemeinheit der Grundsätze eine herausragende Rolle - sie sind genuin ökonomischer Natur. Ihre Klärung strahlt jedoch auch in die übrigen Problemfelder aus, die damit ebenfalls - wenngleich nicht erschöpfend - betriebswirtschaftlich „beantwortet" werden können. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind an das Grundsätze-Verständnis des OVG insbesondere folgende Fragen zu stellen:

— Gibt es überhaupt „allgemeine" kostenrechnerische Grundsätze, wenn ja: welchen Inhalts sind sie?

— Ist die Referenz auf „allgemeine Grundsätze" nach der OVG-Auslegung tatsächlich eine Öffnung oder vielmehr eine Einengung der gemeindlichen Kalkulationsspielräume?

— Welche Rolle spielen die vom OVG nicht thematisierten Ziele der Kostenrechnung?

## 2. Betriebswirtschaftliche Kritik am Grundsätze-Verständnis des OVG NW

An dem zuvor skizzierten Verständnis des OVG NW und seinen gebührenwirtschaftlichen und gebührenrechtlichen Implikationen hat sich im Schrifttum naheliegenderweise bereits breite Kritik entzündet:[2] Dabei wird insbesondere herausgestellt, daß der betriebswirtschaftliche Zweckbezug von Kosten eine klare Zielbenennung für die gemeindliche Kalkulation erfordert und in diesem

[2] Siehe nur *Gawel* 1994b, S. 223; *ders.* 1994c, S. 473; *Adam / Hering* 1995, S. 260; *Berlin* 1998, S. 172 f.; *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129b.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Zusammenhang nicht jedes in der BWL diskutierte Ziel oder Verfahren angängig sein kann, auch wenn es gebührenrechtlich keinen Bedenken begegnet. So führen beispielsweise *Adam / Hering* 1995 hierzu in erfreulicher Klarheit aus:

> „Die Kostenrechnung ist grundsätzlich eine zweckbezogene Rechnung. Es gibt folglich keine für jeden Zweck oder jede Aufgabe anwendbaren, allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Vorgehensweisen. Die anzuwendenden Prinzipien müssen vielmehr jeweils für eine konkrete Aufgabe konsistent aus dieser Aufgabe heraus entwickelt werden. Es ist daher unzulässig - wie es das Gericht in seiner Argumentation unternommen hat - danach zu fragen, ob in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung bestimmte Prinzipien Anwendung finden, um daraus abzuleiten, ob den Gemeinden für den Entsorgungsbereich bestimmte Prinzipien zuzugestehen sind. Nicht die Existenz derartiger Prinzipien ist ausschlaggebend; wichtig ist allein, welcher Zweck durch deren Anwendung verfolgt wird und ob es im skizzierten Fall auf diesen Zweck ankommt."[3]

Ähnlich erkennt auch *Berlin* bei der OVG-Judikatur eine „mangelhafte Beachtung der Zielabhängigkeit betriebswirtschaftlicher Kosten"[4] und argumentiert:

> „Kosten werden demnach erst durch das vom Betrieb verfolgte Kalkulationsziel konkretisiert. So bestimmen sich auch die gebührenfähigen Kosten erst durch die mit der Gebührenerhebung verfolgten Ziele. Es kann daher nicht richtig sein, daß kommunale Einrichtungen auf beliebige betriuebswirtschaftliche Grundsätze zurückgreifen, wenn diese nicht mit dem Kalkulationsziel im Einklang stehen."[5]

Hieraus folgt unmittelbar: Weil sich Kosten in der Betriebswirtschaftslehre erst durch ein Kalkulationsziel definieren, legitimieren sich nach § 6 II 1 KAG NW kalkulierte Gebühren nicht durch bloßen Rekurs auf „betriebswirtschaftliche Grundsätze" der Kostenrechnung, schon gar nicht auf solche, die (speziell) für erwerbswirtschaftliche Einheiten konzipiert wurden, sondern durch Bezugnahme auf ein (hier: kommunalabgabenrechtlich) relevantes Kalkulationsziel. „Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähige Kosten" können nur entsprechend zielseitig legitimierte Kosten sein. Diese Legitimierung umfaßt die Angemessenheit der Zielsetzung selbst sowie die Kompatibilität der Kalkulation mit der entsprechend gewählten Zwecksetzung. Gebühren, die sich in ihrer Kalkulation lediglich auf die Existenz einer betriebswirtschaftlichen Lehrmeinung berufen können, ohne jedoch konkret die Kriterien der Zweckbezogenheit und der Angemessenheit der Zwecksetzung zu erfüllen, sind nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen legitimiert; sie können daher insbesondere auch nach § 6 II 1 KAG NW wohl nicht zulässig sein. Ein diesem Ziel-Mittel-Denken vorgelagertes System aus „allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" der Kalkulation existiert gerade nicht. Dies spiegelt den fundamentalen betriebs-

---

[3] *Adam / Hering* 1995, S. 260; ähnlich erneut *Adam* 1998, S. 47.

[4] *Berlin* 1998, S. 173.

[5] *Berlin* 1998, S. 172.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wirtschaftlichen Grundsatz der Zweckbezogenheit der Bewertung wider; ihm vor allem ist nach § 6 II 1 KAG NW Genüge zu tun.

Will man „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" entsprechen, so ist daher zunächst das kommunalabgabenrechtlich relevante Zielsystem - natürlich ist hier nicht nur eine einzige Zielvorstellung relevant - aufzuzeigen, dem die Kalkulation zu gehorchen hat. Im Anschluß daran sind Kalkulationsverfahren zu bestimmen, die diesen Zwecksetzungen genügen. Die Prüfung der zweiten Stufe im OVG-Verständnis der „Grundsätze", ob nämlich die betriebswirtschaftlichen Vorgaben im Rahmen der gebührenrechtlichen Schranken verbleiben, wird in diesem Zusammenhang auf beiden Ebenen virulent: Selbstverständlich sind nur solche Kalkulationsziele angängig, die dem verfassungsrechtlichen Wesen der Gebühr sowie den kommunalabgabenrechtlichen Vorgaben entsprechen können; daneben können auch die Kalkulationsergebnisse entsprechend zweckabhängig gestalteter Gebührensätze auf die Vereinbarkeit mit rechtlichen Anforderungen geprüft werden.

Die mithin wichtigste, betriebswirtschaftlich und auch nach § 6 II 1 KAG NW kommunalabgabenrechtlich zentrale Fragestellung aber ist bislang oberverwaltungsgerichtlich unbeantwortet geblieben: Welchen Zielvorstellungen hat eine nach § 6 KAG NW erfolgende Gebührenbemessung zu dienen? Es mag verständlich erscheinen, wenn sich das Gericht auf die Beantwortung dieser überaus heiklen, im Schrifttum heftig umstrittenen Frage, die auch der Landesgesetzgeber vielsagend im Dunklen gelassen hat, nicht einlassen mochte und statt dessen Zuflucht zu vermeintlich „allgemeinen" Kalkulationswahrheiten der BWL suchte. Auch mag eine Befriedung der Diskussion durch bloße Auslegung der spärlichen Kalkulationsimperative im Kommunalrecht aussichtslos bleiben, da hier letztlich natürlich eine politische Debatte um die Ziele der Gebührenerhebung im Gange ist, die rein juristisch letztlich nicht (überzeugend) geklärt werden kann. Dennoch muß sich das OVG NW dem aus § 6 II 1 KAG NW folgenden Auftrag stellen, zumindest Eingrenzungen einer kommunalabgabenrechtlich angemessenen Zwecksetzung der Kalkulation vorzunehmen.[6] Hierzu sind auch in der Literatur gewisse Vorarbeiten erbracht worden (dazu Abschnitt II.4). Unverständlich am 94er Urteilsspruch erscheint es demgegenüber aber, die Notwendigkeit zu einem solchen Vorgehen geradezu in Abrede zu stellen.

Dies kann auch nicht durch den Hinweis gerechtfertigt werden, es sei nicht Sache des Gerichts, zwischen mehreren bestehenden Lehrmeinungen auszuwählen oder gar einen betriebswirtschaftlichen Theorienstreit zu schlichten:[7]

---

[6] Ebenso *Brüning* 1990a, S. 24, der der Auffassung ist, daß es Aufgabe der Gerichte sei, „die vom Gesetzgeber mit der Kostenrechnung verfolgten Ziele zu analysieren und dann Bewertungsalternativen zu nennen, die mit dieser gesetzlich gewollten Zielsetzung kompatibel sind."

[7] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 11.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Die Klärung einer angemessenen Kalkulationszwecksetzung für kommunale Benutzungsgebühren, welche hier gefordert ist, stellt weder eine Einmischung in betriebswirtschaftliche Lehrstreitigkeiten noch gar eine anmaßende Klärung einer offenen Theorienkontroverse dar, zu denen der Senat sicherlich nicht aufgerufen wäre. Wie herausgestellt wurde, tritt die vielbeklagten „Theoriekontroverse" betriebswirtschaftlicher Auffassungen in zwei Aspekten auf:

— Welche Kalkulationsziele sind für die Gestaltung kommunaler Leistungsentgelte im Bereich der Benutzungsgebühren angemessen? und

— Welche Kalkulationsschritte/-verfahren stellen die Erfüllung derartig angemessener Zielsetzungen sicher?

Bedauerlicherweise werden beide Fragestellungen in der Diskussion beständig verquickt; dennoch wird man vom Senat wohl erwarten dürfen, daß er beide Fragen und die zu ihnen jeweils geäußerten Meinungen zunächst gedanklich zu trennen weiß und sich darüber hinaus auch inhaltlich zu der Frage vernehmen läßt, welche Zielvorgaben er kommunalabgabenrechtlich für relevant erachtet. Erst auf dieser Grundlage läßt sich - betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechend - entscheiden, ob einzelne Kalkulationsschritte zulässig sein können oder nicht. Wollte er unter „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" nur die Absicherung durch eine in der BWL mit gewissem Praxisbezug vertretene Lehrposition verstanden wissen,[8] so droht überdies der Verlust sämtlicher Maßstäbe: Mit Bezug auf ein hochausdifferenziertes Zielsystem der Kostenkalkulation wird in der BWL „sehr vieles" vertreten; auf diese Weise ließen sich nur echt willkürliche oder völlig inkonsistente Kostenwertansätze als unzulässig ausschließen. Weil der Senat die jeweils zugrunde liegenden Zielsetzungen nicht zu prüfen bereit ist, gerät letztlich alles als zulässig, was nur mit gewissem Gewicht vertreten wird. Mit dieser Haltung ist der Senat bezüglich der kalkulatorischen Verzinsung in seinem 94er Urteil denn auch in eine peinliche Falle getappt: Die Ablehnung von Zeitwerten und Realzinsfüßen bei der Berechnung kalkulatorischer Zinsen laßt sich evident nicht damit begründen, ein solches Verfahren werde in der BWL schlechterdings nicht vertreten - das genaue Gegenteil ist der Fall.[9] Dies wird der Senat zurücknehmen müssen. Eine ablehnende Haltung könnte sich qualifiziert nur darauf stützen, daß eine solche Kalkulation mit bestimmten Zielvorstellungen konfligiert, die der Senat aber für den Bereich kommunaler Benutzungsgebühren als zwingend erachten würde. Hierzu freilich hat sich das Gericht bisher nicht geäußert.

Auch läuft das OVG-Verständnis Gefahr, die Konsistenz der Kostenlegitimation aus den Augen zu verlieren: Natürlich genügt es nicht, wenn nur jeder

---

[8] Das Problem der Eingrenzung auf „allgemeine" Wirtschaftseinheiten sei an dieser Stelle einmal ausgeklammert.

[9] Siehe hierzu eingehend *Gawel* 1999c. Siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

einzelne Verfahrensschritt durch einen entsprechenden „Grundsatz" legitimiert ist; vielmehr müssen diese Bezugnahmen auch untereinander stimmig auf ein System von Kalkulationszwecken ausgerichtet werden. Wo es daran ermangelt, besteht das Risiko des Nebeneinanders zwar einzeln legitimierter, nicht aber insgesamt kohärenter Kalkulationsverfahren. Auch hierfür liefert der 94er Urteilsspruch deutliches Anschauungsmaterial: Mit der Zulassung von Zeitwerten bei der Abschreibungskalkulation, jedoch des einschränkenden Gebots nominalverzinster Anschaffungsrestwerte bei der Verzinsung hat das Gericht ein inkonsistentes Nebeneinander von (vermeintlich) grundsatzgestützten Kalkulationsvorgaben geschaffen, das folgerichtig im Schrifttum heftigste Kritik auf sich geladen hat.[10] Erst die Ausrichtung auf übergeordnete Zielvorstellungen, z. B. ein bestimmtes Konzept der Beriebserhaltung, macht die zielbedingte Interdependenz der Kostenarten deutlich. Fehler wie die inkohärente Gleichzeitigkeit von Zeitwertabschreibungen und nominalverzinsten Anschaffungsrestbuchwerten lassen sich so von vorneherein vermeiden. Es erscheint offensichtlich, daß die isolierte Legitimation der Kostenarten und ihrer Berechnung durch entsprechende „Grundsätze" zwar jeweils möglich, insgesamt aber nicht zielführend ist. Ohne Zielvorgabe bleibt die Kalkulation aber blind; dieser Defekt kann auch durch jeweilige Berufung auf „Grundsätze" nicht geheilt werden.

## 3. Das Grundsätze-Verständnis des OVG NW in der Detailbetrachtung

### a) Begriff der „allgemeinen Wirtschaftsbetriebe"

Was der Senat unter „allgemeinen Wirtschaftsbetrieben" verstanden wissen will, erscheint betriebswirtschaftlich zunächst unklar. In der BWL existieren als solche keine „allgemeinen" Wirtschaftseinheiten. Gemeint sind offenbar erwerbswirtschaftliche Betriebseinheiten, die zugleich aber bereits in den Rang des „Allgemeinen" gerückt werden. Hier erschließt sich bereits das zentrale Mißverständnis des Senats: Einerseits soll konkret auf die Kostenrechnung der erwerbswirtschaftlichen Betriebe referiert werden; dies soll aber nur deshalb geschehen, weil sich in ihnen gleichsam das „Allgemeine" des Wirtschaftens verkörpere. Nun ist unbestritten, daß im Rahmen der modernen Betriebswirtschaftslehre der (gewinnmaximierende) Erwerbsbetrieb den ordnungspolitischen Prototyp des Unternehmens abgibt und entsprechend in Theorie und Praxis herausragende Aufmerksamkeit genießt; dessenungeachtet stellt auch dieser Typus ohne Zweifel eine *spezielle Betriebseinheit* dar, nämlich eine erwerbswirtschaftlich ausgerichtete, am Markt mit vollem Risiko operierende, gewinn-

[10] Hierzu ausführlich ebenfalls *Gawel* 1999c. Siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

maximierende Wirtschaftseinheit. Solche Einheiten sind kostenrechnerisch ebenfalls durch spezifische Kalkulationsabsichten und entsprechende Kostenwertansätze charakterisiert. Diese wiederum stehen grundsätzlich und evident jenseits der Kalkulationsziele gemeinwirtschaftlicher Betriebseinheiten.[11] Das Prototypische wird so mit dem Allgemeinen verwechselt und das Spezielle zugleich übersehen: Aus der Kalkulationsgebarung erwerbswirtschaftlicher Betriebseinheiten kann ohne vergleichende Zieldiskussion nichts betriebswirtschaftlich „Allgemeines" entnommen oder gar auf andere Betriebseinheiten übertragen werden. Dies schließt nicht aus, daß viele „betriebswirtschaftliche Grundsätze" der Kalkulation letztlich übereinstimmen können; dies setzt aber Zielkongruenz im Einzelfall voraus und kann nur im Rahmen einer komparativen Zielbetrachtung der Kostenrechnung ermittelt werden.

In diesem Zusammenhang muß offenbar auch nochmals darauf aufmerksam gemacht werden, daß es „den" standardisierten Erwerbsbetrieb natürlich nicht gibt, welcher die Deduktion allgemeiner Kalkulationsmaximen gestatten könnte, und daß die hinter einer Kostenermittlung verborgenen Zwecksetzungen auch für ein und denselben Betrieb höchst unterschiedlich ausfallen können, mehr noch: daß für unterschiedliche Informationszwecke (Wirtschaftslichkeitskontrolle, Planung, Dokumentation) ebenso viele Kostenwertansätze über ein und denselben Sachverhalt generiert werden können und müssen. Anders formuliert: Auf die Organisationsform der Betriebseinheit kann es dabei ohnehin nur insoweit ankommen, als damit unterschiedliche Zwecksetzungen des Kosteninteresses verbunden sind (Abschnitt II.2.).

Die Vorstellung von „allgemeinen" Grundsätzen im Sinne von „für jeden Zweck oder jede Aufgabe anwendbaren, allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Vorgehensweisen"[12] geht daher gerade fehl. Das Allgemeine im Bereich der betriebswirschaftlichen Grundsätze der Kostenrechnung ist vielmehr die prinzipielle Zielbezogenheit der Kosten: Andere Zwecksetzungen der Kalkulation erfordern damit auch andere Wertansätze („different costs for different purposes"). Lehrmeinungen, „die allgemein für Wirtschaftsbetriebe und nicht etwa speziell für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand gelte[n]",[13] gibt es in der BWL - jenseits des beschriebenen Fundamentalgrundsatzes der Bewertung bzw. der eigentlichen Kostendefinition im Rahmen des wertmäßigen Kostenbegriffs - eben nicht, soweit von ihnen bereits konkrete Kalkulationsvorgaben erwartet werden.

---

[11] Hierzu u. a. *Budäus* 1992, S. 1160 ff.; *Seicht* 1996, S. 345 ff.

[12] *Adam / Hering* 1995, S. 260.

[13] *Schulte*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 191a.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

„Allgemeine" betriebswirtschaftliche Grundsätze lassen sich daher allenfalls im vorkalkulatorischen Raum ausmachen:[14] Sie bestimmen den Inhalt und die Abgrenzung einzelner Kostenbegriffe, fordern einen Legitimationszwang für angesetzte Kosten (Grundsatz der zielbezogenen Legitimation), heischen konzeptionelle Homogenität durch Ausrichtung sämtlicher Kostenarten am relevanten Zielsystem (Grundsatz der Bewertungskonsistenz) und postulieren Kontinuität der Wertansätze im Zeitablauf bzw. ausschließlich begründete Abweichungen hiervon (Grundsatz der Bewertungskontinuität). Kalkulationsspezifische Grundsätze, also etwa Anleitungen darüber, wie Abschreibungen und Zinsen konkret zu kalkulieren sind, erweisen sich stets sachnotwendig als „speziell" im dem Sinne, daß sie bereits auf bestimmte, ganz konkrete Zielvorgaben hin ausgerichtet sind. Auch sie sind als Bestandteil betriebswirtschaftlicher Grundsätze anzusprechen, bedürfen aber zu ihrer Konkretisierung einer Zielvorgabe, die ihrerseits betriebswirtschaftlich zu legitimieren ist.

### b) Relevanz „allgemeiner Wirtschaftsbetriebe"

Aus dem zuvor Gesagten ergibt sich unmittelbar, daß der Zuschnitt der „Grundsätze" auf Erwerbsbetriebe tatsächlich eine Verengung der Perspektive darstellt, die noch dazu der Adäquanz ermangelt: Das vermeintlich „Allgemeine" entpuppt sich als etwas „Spezielles". Vom Senat wird zwar wohl zutreffend erkannt, daß der Gesetzgeber mit der Wahl des Begriffes „betriebswirtschaftliche Grundsätze" zweifellos gerade keine für öffentliche Einrichtungen eingeschränkte Kostendefinition verbindlich machen wollte; vielmehr sollte den Gemeinden ein modernes kalkulatorisches Instrumentarium an die Hand gegeben werden, das die evidenten Mängel ausgabenfixierter Kameralistik endgültig überwindet.[15] § 6 II 1 KAG NW hatte daher fraglos „öffnenden Charakter".[16] Dieser Öffnung enstpricht es jedoch nicht, wenn für die Kalkulation zielabstrakt „allgemeine" Grundsätze gesucht werden, die es so nicht geben kann, und ihr Fundort zudem noch im erwerbswirtschaftlichen Bereich vermutet wird, was offensichtlich ebenfalls nicht zutrifft.

Die BWL wird damit als Erkenntnisquelle nur ausschnittweise genutzt, und zwar willkürlich: Eine Eingrenzung auf „allgemeine Wirtschaftsbetriebe" im Sinne von Erwerbsbetrieben ist weder dem Wortlaut noch dem Sinnzusammenhang des § 6 KAG NW zu entnehmen. Das OVG NW rechtfertigt diese An-

---

[14] Hierzu *Gawel* 1995a, S. 84 f.

[15] Vgl. *Gawel* 1995a, S. 86; so auch überzeugend OVG NW, U. v. 27.10.1992 - 9 A 835/91.

[16] Daß dem die gebührenrechtlichen Prinzipien der Kostendeckung und der Äquivalenz nicht entgegen stehen, wird auch deutlich bei *Gawel* 1995a, S. 81 ff.; ähnlich im übrigen auch OVG NW, U. v. 5.8.1994, a. a. O., S. 24.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

nahme mit dem Hinweis: „Der Gesetzgeber hat in § 6 Abs. 2 KAG bewußt allgemein auf betriebswirtschaftliche Grundsätze verwiesen und nicht etwa eigenständige, auf öffentliche Unternehmen zugeschnittene Grundsätze für maßgeblich erklärt."[17] Nach dem Verständnis des Senats bedeutet dies offenbar keine „Einengung" sondern eine Öffnung der Kalkulationsgebarung hin zum „Allgemeinen". Er erteilt entsprechend auch allen Versuchen eine Absage, bereits aus den Besonderheiten der kommunalen Aufgabenerfüllung restriktive Regeln für Leistungsentgelte im Bereich der Benutzungsgebühren abzuleiten.[18] Die mutmaßliche Absicht des Gerichts, apriorisch einschränkende Kalkulationsvorgaben für Gemeinden abzuwehren, wird so aber gerade verfehlt, denn die statt dessen gewählte erwerbswirtschaftliche Deutung der Grundsätze ist selbst bereits restringierend und bei eigenständiger Zielbetrachtung überdies hinfällig.

### c) Argumentative Brüche der Stufenprüfung nach OVG NW

Weil sich das Gericht zudem ohne Not in die Zwickmühle begibt, zunächst nur erwerbswirtschaftliche Grundsätze zuzulassen, diese dann aber - im zweiten Schritt - einer kommunalspezifischen Rechtsprüfung zu unterziehen, treten unnötige Friktionen in der Argumentation auf. Das skizzierte Grundsatz-Verständnis des Senats macht nämlich den Übergang auf die konkreten kommunalabgabenrechtlichen Probleme fraglich: Da das Gericht die Antwort schuldig bleibt, wie aus dem (erwerbswirtschaftlichen) Grundsatz ein (gemeinwirtschaftlicher) Spezialsatz zu deduzieren sein soll, ergeben sich als Resultat unnötige argumentative Brüche: Erwerbswirtschaftliche Grundsätze scheitern dann u. U. an gebührenrechtlichen Anforderungen; gemeinwirtschaftliche Grundsätze werden aber gerade als „im Ansatz verfehlt" gar nicht zur Prüfung zugelassen. Das Ergebnis solcher Überlegungen ist entsprechend oftmals nicht überzeugend. Auf die Problematik der isolierten, zielabstrakten Betrachtung von Abschreibungen und Zinsen im 94er Urteil wurde bereits hingewiesen. Betrachten wir hierzu aber noch zwei weitere Beispiele aus dem nämlichen Urteilsspruch:

— *Substanzerhaltung*: In der neueren, entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre wird herausgestellt, daß in *gewinnorientierten Betriebseinheiten* die „Substanzerhaltung" kein eigenständiges, tragendes Konzept der Kostenkalkulation mehr darstellt; dieses gehe vielmehr im allgmeinen Ziel der Gewinnmaximierung auf.[19] Folgt hieraus freilich zugleich, wie wohl das Gericht

---

[17] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 11.

[18] So etwa OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 21 et passim.

[19] *Adam* 1970, S. 130 ff., führt den Nachweis, „daß ein eigenständiges Prinzip 'Substanzerhaltung' nicht existiert. Die Gewinnmaximierung schließt dieses Prinzip vielmehr ein" (*ebenda*, S. 133). Hierzu auch erneut *Adam / Hering* 1995, S. 266.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

geneigt ist anzunehmen,[20] zwingend eine Erosion der Legitimation von Substanzerhaltungsargumentationen im Rahmen von § 6 KAG NW? Dies ist natürlich mitnichten der Fall: Nicht nur erfahren die hergebrachten Kalkulationsgrundsätze im erwerbswirtschaftlichen Bereich durch das Gewinnstreben eine allerdings neuartige, marktorientierte Rechtfertigung und werden keineswegs obsolet; die wichtigste Frage in diesem Zusammenhang beschäftigt das Gericht bedauerlicherweise aber gar nicht: Wenn im erwerbswirtschaftlichen Bereich Substanzdenken im Gewinnstreben aufgeht - was bedeutet dies für Betriebseinheiten, denen marktorientiretes Gewinnstreben ex definitione versagt ist?[21] Daß Substanzerhaltung generell als betriebswirtschaftliche Zielsetzung ausgedient hätte, folgt aus den Erkenntnissen der entscheidungsorientierten BWL mitnichten;[22] für den gemeinwirtschaftlichen Bereich ist das genaue Gegenteil der Fall - hier feiern Substanzerhaltungsüberlegungen gerade im neueren Schrifttum wieder fröhliche Urständ.[23] Zu dieser Differenzierung und den spezifisch gemeinwirtschaftlichen Überlegungen findet der Senat freilich keinen Zugang, wenn er bei „beitriebswirtschaftlichen Grundsätzen" auf Erwerbsbetriebe fixiert bleibt und Substanzdenken unter Rückgriff auf völlig verfehlte Modellbereiche vorschnell zu verwerfen geneigt ist.

— *100%-Abschreibung*: Die Frage, ob bereits zu 100% abgeschriebene Anlagegüter, die jedoch weiterhin genutzt werden, gebührenfähige (Abschreibungs-) Kosten verursachen, hat der Senat verneint.[24] Zum Problem der gebührenrechtlichen Behandlung von Anlagegegenständen, deren Nutzungsdauer unzutreffend, insbesondere zu kurz geschätzt worden ist, liegen im anwendungsorientierten Schrifttum kontroverse Stellungnahmen vor.[25] Der „Streit" kreist im wesentlichen um die unterschiedliche Bewertung von Perioden- und Totalprinzip der Abschreibungsbemessung: Der eingetretene Schätzfehler erzwingt eine Verletzung entweder der periodenrichtigen Kostenbewertung oder aber der verrechneten Gesamtkosten. In *erwerbswirtschaftlichen Entgeltkalkulationen*, also der dem OVG zufolge grundsatzrelevanten betriebswirtschaftlichen Sphäre, gilt jedoch unbestritten der Vorrang

---

[20] Siehe OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 21.

[21] Auch der vom Gericht hierzu gehörte Gutachter stellt diese Frage, um sie ausdrücklich offen zu lassen. Vgl. *Gawel* 1999c, Abschnit IV.1. Siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.

[22] Zur modernen Rechtfertigung von Substanzerhaltungspostulaten im betrieblichen Zielsystem im Überblick auch *Schildbach* 1993, Sp. 1888 ff.

[23] Zum Ganzen *Gawel* 1999c. Siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.

[24] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 26.

[25] Siehe nur *Janßen / Wirtz* 1996, S. 321 ff.; *Gawel* 1994d, S. 248 ff.; *Zimmermann, E.* 1992, S. 183 ff.; *Brod / Stenbock* 1980, S. 175.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

des Periodenprinzips:[26] Der laufende Werteverzehr der Periode wird vollständig und korrekt nur durch den Ansatz der entsprechend auf die neue mutmaßliche Nutzungsdauer rejustierten Abschreibungen angezeigt. Eine gebührenrechtliche Einschränkung der Abschreibungsverrechnung auf das Totalprinzip (100%-Grenze) mag demgegenüber durchaus plausibel erscheinen, aber nur, wenn kommunalspezifische Eingrenzungen akzeptiert werden oder ganz bestimmte Rechnungszwecke betont werden. [27] Wird dies aber unterlassen, bleibt der Hinweis auf den angeblich bereits erfolgten „Verzehr des zu Verteilenden"[28] eine bloße ad-hoc-Argumentation, die isoliert neben der übrigen Kostenjudikatur steht. Denn sowohl das ansonsten vom Senat hochgehaltene Periodenprinzip der Kosten als auch die maßgeblichen (erwerbswirtschaftlichen) Grundsätze sprechen für die Fortführung der Abschreibungsverrechnung, spezifisch gebührenrechtliche Aspekte (etwa der Äquivalenz) ersichtlich nicht dagegen. Das vom Gericht intuitiv „gewünschte" Ergebnis - mag es auch mit guten Gründen vertretbar sein - läßt sich so jedenfalls nicht widerspruchsfrei deduzieren.[29] Eine zielbezogene, spezifisch gemeinwirtschaftliche Argumentation hätte den Widerspruch demgegenüber rasch aufheben können.

### d) Abstraktheit des Kostenbegriffs - ein Mißverständnis?

Die aufgezeigten Widersprüche mögen eventuell auch einem Mißverständnis über die *Abstraktheit des Kostenbegriffs* entspringen: Die grundsätzliche Infragestellung einzelner Kalkulationsverfahren unter Hinweis auf Besonderheiten kommunaler Gebührenhaushalte gegenüber erwerbswirtschaftlichen Betrieben erscheint insoweit verfehlt, als es bei Anerkennung des wertmäßigen Kostenbegriffs auch und gerade für die Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren dem Wesen des Kostenbegriffs widerspricht, außerhalb des wirtschaftlichen Betriebszwecks angesiedelte Rahmenbedingungen der Leistungserstellung für

---

[26] *Männel* 1998, S. 90, vertritt hingegen das Totalprinzip, um die Bildung zusätzlichen Kapitals durch überhöhte Abschreibungsverrechnung einzudämmen. Letztlich bleibt es aber der Zielsetzung der Kostenrechnung überlassen, ob Perioden- oder Totalgenauigkeit der Abschreibungskalkulation der höhere Stellenwert beigemessen wird: Für Wirtschaftlichkeitsvergleiche etwa ist die periodenexakte Bemessung zwingend (vgl. *Adam / Hering* 1995, S. 264; *Schneider* 1984, S. 2527; *Plinke* 1991, S. 81). Auch erscheint es geboten, auf einen langfristigen Ausgleich der Über- und Unterverrechnungen durch ein *Abschreibungswagniskonto* zu dringen, um dem Grundsatz der „Einmaligkeit der Abschreibung" (*Seicht* 1990, S. 113) zumindest perioden- und anlageübergreifend Geltung zu verschaffen. Keineswegs zwingend erscheint es jedoch, dies für jeden einzelnen Anlagegegenstand zu fordern.

[27] Hierzu bereits *Gawel* 1994d, S. 248 ff.

[28] So das OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 26.

[29] So bereits *Gawel* 1994d, S. 248 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Differenzierungen der Kostenhöhe heranzuziehen. Der Kostenbegriff ist *bei gleicher Zielstruktur* vielmehr systemindifferent.[30] Bei Geltung des wertmäßigen Kostenbegriffs können daher die kalkulierten Kosten eines Regie- oder Eigenbetriebes ceteris paribus nicht geringer ausfallen als diejenigen einer anderen Organisationsform der Leistungserstellung.[31]

Allerdings - und dies hat das Gericht vernachlässigt - könnte aus den Besonderheiten der kommunalen Benutzungsgebühren ein von erwerbswirtschaftlichen Betrieben abweichendes Zielsystem bzw. ein eigenständiges Konkretisierungskonzept des Ziels „Betriebserhaltung" gefolgert werden. Entscheidend sind daher die Konkretisierung des betriebswirtschaftlichen Kalkulationszwecks „Betriebserhaltung" sowie die hieraus folgenden Kalkulations- und Bewertungsansätze. Eine Argumentation, die den kostenrechnenden Einrichtungen kommunaler Gebietskörperschaften die Ausrichtung an der Erhaltung betrieblicher Leistungsfähigkeit („Substanzerhaltung") *grundsätzlich* absprechen will, geht zunächst fehl. Zu prüfen ist allein, ob die Kalkulationspraxis mit dem Ziel der dauerhaften Betriebserhaltung tatsächlich zu vereinbaren ist und dieses selbst eine angemessene Konkretisierung erfahren hat. Es gibt daher gewiß keinen eigenständigen Kostenbegriff der öffentlichen Betriebe, wohl aber - und das hat das Gericht offenbar übersehen - spezifisch öffentliche Zieleingrenzungen: Daher existiert wohl kein originärer „Kostenbegriff des KAG",[32] dafür aber kommunalabgabenrechtlich originäre Zwecksetzungen. Das mögliche Mißverständnis fokussiert sich im Wort vom „Kostenbegriff des KAG": Natürlich gibt es keinen eigenständigen, materiellen kommunalabgabenrechtlichen „Kostenbegriff", der insoweit neben die in der Betriebswirtschaftslehre diskutierten Kostenkonzepte (pagatorisch, wertmäßig, entscheidungsorientiert) treten könnte.[33] Kosten sind insoweit vielmehr abstrakt und nur an der Feststellung des jeweiligen (zielbedingten) Werteverzehrs interessiert. Vielmehr bringt die Formulierung - über den bloß formalen Gehalt des im KAG „verwendeten Kostenbegriffs" hinaus - materiell zum Ausdruck, daß eine kommunalabgabenspezifische Zwecksetzung der Kalkulation gefunden werden muß, auf die sich die Kostenverrechnung legitimierend stützen kann.[34]

---

[30] *Ostholthoff* 1993, S. 24.

[31] So schon klar *Gawel* 1994a, S. 82.

[32] *Brüning* 1990a, S. 23, spricht von einem „betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff der Kommunalabgabengesetze"; *Friedl* 1996c, S. 140, in ähnlicher Weise von einem „'gebührenrechtlichen' Kostenbegriff".

[33] Auch dies wird aber gelegentlich behauptet; so legt für *Katz* 1978, S. 284, „das Kommunalabgabenrecht [...] nicht ohne weiteres den [...] betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff, sondern einen die besonderen Bedürfnisse der Gebührenhaushalte berücksichtigenden gebührenspezifischen Kostenbegriff fest."

[34] So wohl auch zutreffend der Ansatz bei *Brüning* 1990, S. 21 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Kalkulatorische Einwände, die auf die Sonderstellung öffentlicher Haushaltswirtschaften abzielen, bedürfen daher einer spezifischen Zielargumentation. Im Schrifttum wird immer wieder auf grundsätzliche Unterschiede zwischen erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, die sich am Markt behaupten müssen und spezifische Gewinn-Ziele verfolgen, und den kommunalen Gebietskörperschaften hingewiesen, was zu einer entsprechend differenten betriebswirtschaftlichen Behandlung in der Kostenrechnung führen müsse.[35] Daß gerade die Heranziehung erwerbswirtschaftlicher Kalkulationsgrundsätze für Kommunalbetriebe und erst deren Einsatz im Rahmen öffentlicher und gemeinwirtschaftlicher Betriebseinheiten Bedenken und Widerstände hervorruft, wird jedoch vom Gericht als „unbeachtlich" eingestuft.[36]

Als „unbeachtlich" können aber nur grundsätzliche Bedenken gegen nichtpagatorisches Wirtschaften im Kommunalbereich oder eine zielabstrakt-apriorische Argumentation gegen bestimmte Kalkulationsformen im öffentlich-gebundenen Sektor eingestuft werden. Diese sind irrelevant, weil nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen nicht die Organisationsform oder die sektorale Verortung des Betriebes, sondern allein sein Sachzielauftrag und das hieran gekoppelte Erkenntnisinteresse über Kostenwertansätze entscheidet. Bedenken, die aus der spezifischen Zielsetzung öffentlich-gebundener Kalkulationen heraus argumentieren, sind aber mitnichten bereits „im Ansatz verfehlt" sondern vielmehr gewichtig; mit ihnen hat daher auch eine inhaltliche Auseinandersetzung stattzufinden. Im Rahmen einer solchen materiellen Zieldiskusion[37] lassen sich vielfältige Bedenken gegen einzelne Kalkulationspraktiken der Gemeinden ausräumen bzw. auf differente Zielkonzepte zurückführen, deren Angemessenheit, Zweckmäßigkeit oder rechtliche Zulässigkeit offen weiter diskutiert werden kann.

So greift etwa in vielen gebührenkritischen Publikationen ein pagatotrisch inspiriertes „Erforderlichkeitsprinzip" Platz: Danach soll es unter Verweis auf kommunale Spezifika der Leistungserstellung und der Entgelterhebung[38] z. B. nicht „erforderlich" sein, der Gemeinde über Gebühren mehr Mittel zur Verfügung zu stellen, als dieser von den Kapitalgebern effektiv abverlangt werden (hieraus folgt für die Fremdfinanzierung z. B. die Forderung nach strenger Bedienung der Ausgaben bzw. - noch vorgelagert - die Forderung einer nach Finanzierungsarten getrennten Kostenkalkulation). Auch soll es nicht „erforderlich" sein, der Gemeinde im Gebührenwege eine Vorausfinanzierung künftiger

---

[35] Hierzu u. a. *Budäus* 1982, S. 167 f.; *Hansmeyer / Fürst* 1968, S. 127; *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 170 f.; 200 ff.; *von Zwehl* 1988, S. 163, 165; *ders.* 1989, S. 1353; *von Zwehl / Kaufmann* 1991, S. 13; *Meilicke* 1989, S. 226; *Brüning* 1990a, S. 24.

[36] OVG NW, Urteil vom 5.8.1994 - 9 A 2148/92, S. 21.

[37] Hierzu etwa *Gawel* 1999c; siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.

[38] Hierzu näher *Gornas* 1992, S. 1144 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Wiederbeschaffungen zu ermöglichen, wo diese doch qua Anschluß- und Benutzungszwang sowie hoheitliche Abgabenerhebung zur späteren Refinanzierung jederzeit in der Lage sei. Aus dem klassisch betriebswirtschaftlichen „Opportunitäts-" wird auf diese Weise unversehens ein „Erforderlichkeitskalkül":[39] Wenn aber nur noch das nach Grund und Höhe als Kosten Anerkennung findet, was dem Betrieb extern abverlangt wird, also zu Ausgaben wird, ist offenbar nicht länger der (weite) wertmäßige, sondern vielmehr der engere pagatorische Kostenbegriff maßgeblich. Kosten bemessen sich danach nicht mehr nach dem Verzicht auf insoweit entgangene alternative güterwirtschaftliche Verwendungen sondern vielmehr z. B. nach den Forderungen im Einzelfall unterschiedlich zusammengesetzter Kapitalgeber.[40] Ein solches „Erforderlichkeitskonzept" mag gebührenpolitischen Charme haben, betriebswirtschaftlich zwingend oder auch nur zweckmäßig ist es in vielen Fällen hingegen nicht.[41]

Auch die besorgte Frage von *Dahmen* 1997, „ob sich ein an privatrechtlichen eigennützigen Gesichtspunkten ausgerichteter, für die Privatwirtschaft zutreffender Kostenbegriff ohne Einschränkungen auf die primär gemeinwohlorientierten gemeindlichen Einrichtungen/Anlagen, denen eine Gewinnerzielung grundsätzlich verboten ist, übertragen läßt"[42], ist vor diesem Hintergrund rasch geklärt: Im Rahmen wertmäßiger Kostenanschauung gibt es grundsätzlich nur zweckbezogen bewerteten Verzehr an Gütern und Diensten; einen „an privatrechtlichen eigennützigen Gesichtspunkten ausgerichteten [...] Kostenbegriff" existiert hingegen nicht. Das offenbar weiter schwelende Mißverständnis besteht darin, daß die Entscheidung zugunsten des wertmäßigen Kostenbegriffs im Kommunalabgabenrecht die zielbezogene Bewertung des Werteverzehrs in

---

[39] Ähnlich wird im Falle unentgeltlich überlassener Produktionsfaktoren argumentiert: Auch hier ist eine Refinanzierung über Gebühren mangels Ausgaben betriebswirtschaftlich nicht „erforderlich"; ob hierbei Kosten entstehen, bemißt sich freilich nach dem Opportunitätskonzept des wertmäßigen Kostenbegriffs (dazu auch klar *Seicht* 1996, S. 351; ähnlich bereits *Gawel* 1994b, S. 225, m. w. Nachw. aus der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Literatur ebenda in Fn. 38; dies gilt erst recht aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive: siehe u. a. *Traumann-Reinheimer* 1977, S. 237 ff.; *Gawel* 1995b, S. 303 ff.). Die gebührenrechtliche Außerachtlassung „unentgeltlicher Faktoren" geht daher auf distributive Motive des Gesetzgebers zurück, betriebswirtschaftlich zwingende Gründe hierfür liegen gerade nicht vor: Vgl. *Gawel* 1994b, S. 225; ebenso *Menrad* 1993, Sp. 2255; *Rau* 1993, S. 199.

[40] Aus diesem Grunde wird das kapitalstruktursensible Netto-Konzept auch für *Wirtschaftlichkeits- und Vergleichsrechnungen* weiterhin einhellig abgelehnt, um die Ergebnisse einer wirtschaftlichen Betriebsgebarung nicht von den Zufälligkeiten der Kapitalherkunft abhängig zu machen: Siehe nur *Schneider* 1984, S. 2528. Daß auch bei Preiskalkulationen die Ergebnisabhängigkeit von der Kapitalstruktur unbefriedigend anmutet, konzediert selbst *Swoboda* 1978, S. 232, der freilich für eine einheitliche Anschaffungsbewertung eintritt.

[41] Dazu ausführlich *Gawel* 1999c; siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.

[42] *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 127.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

kommunalen Einrichtungen möglich macht - und nicht etwa erwerbswirtschaftliches Kalkulieren vorschriebe oder auch nur in allen Bestandteilen zuließe. Zielbezogene Bewertung bedeutet zunächst nur die Loslösung von ausgabengleichen Kosten, d. h. von einem bloßen pagatorischen Kostenverständnis. Welche Zielvorstellung in diesem Zusammenhang aber maßgeblich sein soll, anders gesprochen: in welchem Umfange ausgabenabstrakte Zusatz- oder Anderskosten verrechnet werden dürfen, ist kein Problem des Kostenbegriffs, sondern der Angemessenheit der jeweils gewählten kalkulatorischen Zwecksetzung(en).[43]

Auch hierzu aber kann die Betriebswirtschaftslehre zunächst „gehört" werden, nämlich in Gestalt der BWL öffentlicher Betriebe. Es erscheint daher zweckmäßiger, zunächst die BWL „vollständig" zu Wort kommen zu lassen und diese bei der Zieleingrenzung und Beurteilung adäquater Kalkulationsverfahren für gemeinwirtschaftliche Kostenrechnungen insgesamt zu beteiligen. Der Primat des Rechts - *Dahmen* 1997 spricht besorgt vom „Vorrang der benutzungsgebührenrechtlichen Grundprinzipien"[44] - wird hiervon nicht berührt; es erscheint unbestritten, daß die „Betriebswirtschaftslehre [...] im Rahmen des § 6 KAG nur ein dienendes Instrument"[45] darstellt. Diese „dienende" Funktion wird aber doch wohl nicht dadurch sichergestellt werden müssen, daß die BWL verzerrt oder unvollständig zur Beantwortung der zu klärenden Sachfragen herangezogen wird. Daß „das Auslegungsergebnis unter Umständen nur noch rudimentär mit dem vorrechtlichen Begriffsinhalt verbunden ist",[46] erscheint zumindest begründungsbedürftig und müßte auf zwingende rechtliche Umstände einer Andersdeutung zurückgehen; solche Gründe sind jedoch weder ersichtlich noch jemals vorgetragen worden.

Der vor allem in der juristischen Literatur häufig konstruierte Gegensatz zwischen „allgemeinen" und „speziellen" Grundsätzen[47] erscheint vor diesem Hintergrund irreführend. Wenn hinsichtlich der Frage, „ob die normative Vorgabe, in der Gebührenberechnung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorzugehen, systemindifferent ist oder aber auf die spezifischen Besonderheiten des

---

[43] Der wertmäßige Kostenbegriff ist sogar so universell, daß auch volkswirtschaftliche Rechnungslegungszwecke hierdurch erfaßt werden können; dazu instruktiv *Budäus* 1992, S. 1162 f.; ebenso *Gawel* 1995b, S. 246 ff.

[44] *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129b; zum Verhältnis von BWL und Recht in § 6 KAG NW auch *Heßhaus* 1997, S. 52 ff.

[45] *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129b.

[46] *Heßhaus* 1997, S. 56.

[47] Siehe neben dem OVG NW auch *Heßhaus* 1997, S. 58, der danach fragt, „ob sich die kommunalabgabenrechtliche Bezugnahme auf 'betriebswirtschaftliche Grundsätze' der Kostenrechnung auf die allgemeinen Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre beschränkt oder vielmehr - zumindest auch - das spezielle Rechnungswesen der öffentlichen Hand in den Blick nimmt."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

öffentlichen Rechnungswesens fixiert ist"[48], zugunsten des vermeintlich „Allgemeinen" optiert wird,[49] um ein begrifflich verkürztes Vorverständnis der Gebührenzielsetzung seitens einiger Autoren[50] abzuwehren,[51] wird offensichtlich auf der falschen Ebene argumentiert: Nicht die Methodik einer auf Gemeinwirtschaftlichkeit ausgerichteten BWL ist hier abzulehnen, sondern die von einigen Autoren vertretene verkürzte Zielperspektive. Diese wird offensichtlich irrtümlich bereits mit der BWL öffentlicher Betriebe[52] identifiziert. Es liegt dabei auf der Hand, daß sich bereits betriebswirtschaftlich Kostenwertansätze für erwerbswirtschaftliche und öffentlich-gebundene Entgeltkalkulationen zielbedingt unterscheiden werden; eine entsprechende Differenzierung allein einer nachgelagerten „Rechtsprüfung" ausschließlich erwerbswirtschaftlicher Kalkulationsdirektiven zu überantworten, führt zu widerspüchlichen und nicht sachgerechten Kalkulationsformen der Benutzungsgebühr. Wie jedoch die spezifische Zielperspektive kostenrechnender Einheiten konkret beschaffen ist, stellt das eigentliche Auslegungsproblem dar und ist bekanntlich umstritten.

Es ist daher zusammenfassend *Budäus* 1992 zuzustimmen, wenn er hierzu ausführt:

> „Der wertmäßige Kostenbegriff und die hierauf aufbauenden Kostenrechnungen sind von ihrer Struktur her zielabhängig. Kosten als bewertete Faktoreinsatzmengen zur Erstellung einer betrieblichen Leistung setzen Bewertungskriterien zur Abgrenzung und Erfassung der zu berücksichtigenden Produktionsfaktoren voraus. Dies bedeutet daß die Kosten erst durch das jeweilige organisationsbezogene Zielsystem und den daraus abgeleiteten Bewertungskriterien abgegrenzt und in ihrer Höhe festgelegt werden können. Mit unterschiedlichen Zielen sind unterschiedliche Kosteninhalte und Kostenrechnungen verbunden - die Kosten folgen den Zielen.
>
> Von daher ist der wertmäßige bzw. zielbezogene Kostenbegriff nicht begrenzt auf eine betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern gilt generell für die Bewertung von Leistungsprozessen, d. h. in gleicher Weise für den öffentlichen wie auch für den privatwirtschaftlichen ebenso wie für den einzelwirtschaftlichen und gesamtwirtschaftlichen Bereich. Dies bedeutet aber nicht, daß die Kostenelemente und ihre Wertansätze inhaltlich übereinstimmen müssen. Ein derartiger Fall liegt nur dann

---

[48] Ebenda, S. 59.

[49] Ebenda, S. 60: „Damit ist im Rahmen der Begriffsextension der 'betriebswirtschaftlichen Grundsätze' bei der Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren zu ermitteln, welche Grundsätze durch die allgemeine betriebliche Kostenrechnung aufgestellt werden."

[50] Bei *Budäus* 1982, S. 155; *ders.* 1978, S. 364, wird das Zielsystem der Gebühr durch ein rein finanzwirtschaftliches Verständnis geprägt: Dem liegt die Ausgangsvermutung zugrunde, daß „unterschiedliche Funktionen von Kosten und Gebühren, verbunden mit in der Regel unterschiedlichen Zielsetzungen des Ressourceneinsatzes im privaten und öffentlichen Bereich" wohl zumindest eine strenge Orientierung betriebswirtschaftlicher Kalkulationsgebarung am finanzwirtschaftlich gedeuteten Wesen der Gebühr erforderlich mache.

[51] So jedenfalls die Argumentation bei *Heßhaus* 1997, S. 59 f.

[52] Dazu einführend *Hieber* 1996; *Eichhorn* 1989.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

vor, wenn sich die Ziele auf den jeweiligen Betrachtungsebenen entsprechen [...]. Unterscheiden sich etwa die Ziele im privaten und im öffentlichen Bereich, so müssen auch die Bewertungen der eingesetzten Produktionsfaktoren und damit verbunden die Kosten im privaten und im öffentlichen Unternehmen voneinander abweichen."[53]

Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen unterscheiden sich Kostenansätze im privaten und im öffentlich gebundenen Bereich nicht etwa apriorisch oder aufgrund ihrer jeweiligen Organisationszugehörigkeit sondern allein wegen der dahinter liegenden abweichenden Zielvorstellungen über die Leistungsbewertung. Über diese abweichenden Zielvorstellungen muß eine offene Debatte in Gang kommen, die auf die hergebrachte und zirkuläre Dogmatik („Diese Kosten sind Gewinne und daher unzulässig.") verzichtet[54] und die mit den jeweiligen Kalkulationsforderungen tatsächlich verknüpften Gebührenzwecke expliziert und auch überzeugend begründet („Diese Kosten sind mit dem Ziel X unvereinbar und daher abzulehnen.").

Hierzu ein Beispiel: Es mag betriebswirtschaftlich strittig sein, ob Eigenkapitalzinsen als Kosten oder als Gewinnbestandteil anzusehen sind.[55] Unstrittig scheint jedoch zu sein - und zwar unabhängig von der konkreten Erwähnung in § 6 II 2 KAG NW -, daß die Gemeinde im Ergebnis Anspruch auf eine angemessene Verzinsung der von ihr eingesetzten Kapitalien hat: Dieser Anspruch ist materiell (zielseitig) begründet und bedarf nicht erst der Legitimation von Eigenkapitalzinsen als Kostenart erwerbswirtschaftlicher Betriebe.[56] Da den Kommunen eine Gewinnerzielung versagt ist, hat dieser Anspruch zweckmäßigerweise durch Kostenverrechnung zu erfolgen. Der Umweg über die Kostenei-

---

[53] *Budäus* 1992, S. 1162.

[54] Besonders eindrucksvoll wird die Unergiebigkeit einer solchen Vorgehensweise bei *von Zwehl* 1998, S. 49, unterstrichen, der sich gegen überdehnte Kostenbegrifflichkeiten wendet und bei einer „weiten Kostendefinition" eine „verschleierte Überdeckung der ‚Kosten'" ausmacht. Als Maßstab dient ihm hierfür befremdlicherweise ein „den Grundsätzen des HGB genügendes Rechnungswesen". Obwohl auch *von Zwehl* hier das Kostendeckungsprinzip „formal" gewahrt sieht, so scheinen sich doch offenbar hinter den „Kosten" (materiell?) „Gewinne" zu verbergen. Das Kostendeckungsprinzip kann aber wohl nicht anders als „formal" begriffen werden (vgl. Abschnitt I); materiell diskriminierend kann nur eine Kalkulationszielsetzung eingreifen, die einzelne Kostenansätze als unzweckmäßig ausscheidet. Hierzu aber bietet nicht das HGB sondern eine inhaltliche Diskussion der Gebührenziele eine tragfähige materielle Handhabe. „Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß in der Kostenrechnung jeder Wertansatz erlaubt ist, wenn sich nur zeigen läßt, daß er im Hinblick auf das verfolgte Ziel geeignet ist" (*Birgel* 1998, S. 105, unter Verweis auf *Kruschwitz* 1973, S. 51).

[55] Siehe hierzu exemplarisch den Überblick bei *Küpper, W.* 1984, S. 82 ff.; für Eigenkapitalzinsen als Gewinnbestandteile plädieren u. a. *Schneider* 1984; *Männel* 1998, S. 84; *Plessentin* 1998, S. 107 ff.

[56] So aber die im (rechtswissenschaftlichen) Schrifttum gängige Vorgehensweise: Zunächst erfolgt stets die Prüfung, ob es sich auch betriebswirtschaftlich um Kosten handeln könne; siehe etwa *Heßhaus* 1997, S. 106 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

genschaft von Eigenkapitalzinsen in der Erwerbswirtschaft erscheint irreführend, denn jedem Kapitalgeber wird selbstverständlich die Verzinsung seiner eingelegten Mittel zugebilligt. Diese der Gemeinde verweigern zu wollen, weil erwerbswirtschaftlich Eigenkapitalverzinsung als Gewinnbestandteil anzusehen wäre, den Kommunen aber Gewinnerzielung versagt ist, mutet widersinnig an.[57]

## 4. Kalkulationszweck und Kostenbegriff im Kommunalabgabenrecht: Eine abweichende Betrachtung

### a) Eine „betriebswirtschaftliche" Definition betriebswirtschaftlicher Grundsätze

Die vorgenannten Schwierigkeiten und Probleme erübrigen sich, sofern man den unbestimmten Rechtsbegriff der „betriebswirtschaftlichen Grundsätze" auch begrifflich zunächst „betriebswirtschaftlich" auffaßt, d. h. eine allgemeine Deutung zugrunde legt, die ohne spezifische Voreingrenzungen auskommt: Danach wollte der Gesetzgeber mit der Wahl des Begriffes „betriebswirtschaftliche Grundsätze" wohl *betriebswirtschaftliches Denken*, nicht aber eine spezifische, wenngleich prototypische Betriebsform (gewinnmaximierender Erwerbsbetrieb) zum Maßstab erheben.[58] Darüber hinaus wird allerdings auch keine für öffentliche Einrichtungen *von vorneherein* eingeschränkte Kostendefinition verbindlich gemacht; vielmehr sollte den Gemeinden ein modernes Kalkulationsinstrumentarium zur Verfügung gestellt werden, das die Unzulänglichkeiten einer rein ausgabenorientierten Rechnung überwindet.[59] Diesem „öffnenden Charakter" von § 6 II 1 KAG NW stehen die gebührenrechtlichen Prinzipien der Kostendeckung und der Äquivalenz nicht entgegen. Diese halten zwar keine Inhaltsbestimmung der ansatzfähigen Kosten bereit, gewinnen aber über den bloß formalen Rang der Mißbrauchsabwehr hinaus auch materiell Bedeutung für die Entgeltgestaltung der Gemeinden,[60] nämlich als Richtschnur für

— den *Zwang zur offenen Legitimation von Kosten*,

---

[57] Hierzu auch bereits Teil 1 dieses Bandes, Abschnitt II., Fn. 96. Folgerichtig wird denn auch betriebswirtschaftlich selbst bei Kritikern für die materiell unbestrittenen Ansprüche eine andere, u. U. auch kostenrechnerische Lösung gesucht: Eigenkapitalzinsen sind danach aus dem Gewinn abzugelten; Substanzerhaltungszielen könne auch durch eine separate Substanzerhaltungsrücklage entsprochen werden – siehe z. B. *Männel* 1998, S. 85. Derartige Überlegungen ergeben aber nur Sinn vor dem Hintergrund einer erwerbswirtschaftlichen Dispositionsgewalt über Gewinngrößen. Wo es hieran gebricht, müssen die materiellen Ansprüche anderweitig, also im Rahmen der Kostenrechnung, umgesetzt werden.

[58] So bereits *Gawel* 1995a, S. 86.

[59] So auch überzeugend OVG NW, Urteil v. 27.10.1992 - 9 A 835/91.

[60] Hierzu im einzelnen *Gawel* 1995a, S. 83 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

— die *Konsistenz der Bewertung* insgesamt sowie

— die Rechtfertigung im Zeitablauf geänderter Zielbestimmungen der Kalkulation („*Prinzip kalkulatorischer Kontinuität*").

Der Vorteil eines solchen allgemeinen „betriebswirtschaftlichen" Verständnisses der „Grundsätze" liegt darin, den Fundamentalgrundsatz der Zweckbezogenheit von Kosten zu integrieren, dabei die allgemeine Bewertungsoffenheit der für Benutzungsgebühren relevanten Kosten zu respektieren und zugleich aber eine inhaltlich geschlossene Deduktion von allgemeinen Grundsätzen zu einer konkreten gemeinwirtschaftlichen Kalkulation zu gestatten. Damit werden nicht nur konkrete Verfahren als Grundsätze angesprochen, sondern zunächst grundlegende Analyse- und Problemlösungsmuster der BWL für relevent erklärt. Dies bedeutet, daß zunächst eine (adäquate) Zielsetzung zu suchen ist, nach der entsprechend kalkuliert werden kann. Der gesamte Prozeß (Zielfindung, Deduktion von Kalkulationsverfahren, Kalkulationsergebnis) unterliegt dabei der Prüfbarkeit durch gebührenrechtliche Prinzipien; der Primat des Rechts bleibt so gewahrt.

Für ein solches, allgemeines „betriebswirtschaftliches" Verständnis erscheint es auch nicht nötig, ja geradezu überflüssig, ausdrücklich den Bezug zu Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand zu deklarieren. Die Kalkulationsgebarung welcher Wirtschaftseinheiten hätte der Gesetzgeber im Recht der Benutzungsgebühren des KAG sonst normieren können? Eines speziellen Hinweises auf die Überformung betriebswirtschaftlicher Anschauung durch Charakteristika öffentlicher Unternehmen[61] bedarf es hierzu - entgegen der Meinung des Gerichts - aufgrund der Stellung der Verweisung im KAG ganz offensichtlich nicht mehr.[62] Umgekehrt kann aus der Nichterwähnung nicht geschlossen werden, hier habe etwas dem öffentlichen Wirtschaften gleichsam „Vorgelagertes", „Allgemeines" verbindlich gemacht werden sollen. Wie aufgezeigt wurde, existiert ein solches für die konkrete Kalkulation gerade nicht mehr. Das hier skizzierte „betriebswirtschaftliche" Verständnis verknüpft vielmehr beide Aspekte überzeugend: Kosten sind nach dem allgemeinen Grundsatz der „Zweckbezogenheit der Kosten" zu kalkulieren; tut man dies für gemeindliche Benutzungsgebühren, so erhält man eine gemeinwirtschaftliche Kostenkalkulation, die ihre Ergebnisse widerspruchsfrei aus der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung abzuleiten versteht. Eine Schlüsselstellung nimmt dabei die Festlegung eines adäquaten Zielsystems der Kalkulation ein, um das entsprechend heftig in der Diskussion gerungen wird.

---

[61] Siehe dazu *Gornas* 1992, S. 1144 ff.

[62] In ähnlicher Weise redundant erschiene ein ausdrücklicher Verweis darauf, daß es sich in § 6 KAG NW um betriebswirtschaftliche Grundsätze der Kostenrechnung bzw. solche der Entgeltbemessung handele.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Betriebswirtschaftliche Grundsätze, soweit sie sich bereits konkret auf das kalkulatorische Procedere beziehen sollen, sind dann solche, wie sie für Selbstkostenrechnungen, Preisuntergrenzenkalkulationen und gemeinwirtschaftliche Einheiten entwickelt wurden. Aus diesen Grundsätzen sind dann solche maßgeblich,

1. die mit den spezifischen kommunalabgabenrechtlichen Kalkulationsmaximen des § 6 II KAG NW harmonieren (z. B. Außerachtlassung des sog. „Abzugskapitals" bei der Verzinsung) und
2. deren Ergebnisse mit den sonstigen allgemeinen gebührenrechtlichen Anforderungen (z. B. gebührenrechtliches Äquivalenzprinzip, Periodenprinzip) vereinbar sind bzw. entsprechend ausgerichtet werden können.

Danach sind insbesondere kostenrechnerische „Grundsätze" auszusondern, die

— spezifisch für andere als Entgeltermittlungszwecke, etwa Wirtschaftlichkeitsvergleiche, zukunftsbezogene Entscheidungs- und Planungsrechnungen, reine vergangenheitsorientierte Amortisationsrechnungen etc., Maßgeblichkeit beanspruchen,

— spezifisch für Betriebseinheiten konzipiert wurden, die konkurrenzwirtschaftlich am Markt agieren, dem Erwerbsprinzip unterliegen und entsprechend an Gewinnerzielung ausgerichtet sowie zu Gewinnverwendungsentscheidungen befähigt sind,

— in spezifischer Weise für andere als die jeweils zugrunde gelegten Kalkulations-Zielsetzungen (z. B. bestimmte Erhaltungskonzepte) gültig sind.

So unterscheidet etwa *Vodrazka* je nach Rechnungszweck der Kalkulation eine „gewinnbezogene", eine „mengenbezogene" und eine „erhaltungsbezogene Kostenrechnung"[63] mit je eigenen (zweckbezogenen) Wertansätzen. *Seicht* unterscheidet bei Kostenrechnungen zweckbezogen eine „Gebarungsrechnung i. S. einer rückwärtsgerichteten Amortisationsrechnung (Vergangenheitsrechnung)", „eine gegenwartsbezogene Preisbildungsrechnung" sowie eine entscheidungsorientierte „Zukunftsrechnung".[64] Es erscheint sinnvoll, sich darüber zu verständigen, daß im Rahmen der „betriebswirtschaftlichen Grundsätze" des § 6 II 1 KAG NW nur eine „erhaltungsbezogene Kostenrechnung" im Sinne einer „gegenwartsbezogenen Preisbildungsrechnung" gemeint sein kann. Die Betriebswirtschaftslehre liefert dann die Kriterien, welche „Grundsätze" in einem solchen Kalkulationsrahmen noch in Frage kommen können. Erst auf dieser Ba-

[63] Ebenda, S. 23 ff.

[64] *Seicht* 1996, S. 349 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

sis sind geeignete Zwecksetzungen festzulegen, die die konkreten Wertansätze der Kostenermittlung determinieren.

In diesem Zusammenhang stellt sich daher weniger das Problem genereller „Tragfähigkeit" der betriebswirtschaftlichen Grundsätze[65] als vielmehr ihrer *Unterbestimmtheit*: Der Gesetzgeber hat es vermieden und - so mag man rückblickend werten - wohl auch versäumt, über die bloße Öffnung des Kostenbegriffes hinaus, welche insoweit die Entwicklung der modernen Betriebswirtschaftslehre vom pagatorischen zum wertmäßigen Kostenbegriff nachvollzieht, eine verbindliche Zielaussage für die Kalkulation zu treffen. Eine solche Zielkonkretisierung ist offenbar auch nicht, wie die unvermindert anhaltende Diskussion belegt, im Konsens einer herrschenden Auffassung zu gewinnen. Hergebrachte Gebührengrundsätze, speziell das Kostendeckungsgebot, leisten hierzu offensichtlich ebenfalls keinen weiterführenden Beitrag. Auch die vereinzelt in Aussicht genommene Substitution oder hilfsweise „Überwölbung"[66] betriebswirtschaftlicher Grundsätze durch volkswirtschaftliche Kostenanschauungen liefert - soweit ersichtlich - aus dieser Problematik keinen gangbaren Lösungsweg.[67]

Ob die zu beobachtenden Kalkulationsergebnisse der gemeindlichen Praxis möglicherweise aber gegenwärtig Anlaß geben, diese methodische Öffnung zu überdenken, ist eine gesetzgeberische und damit letztlich politische Frage, die unter dem Mantel auslegender Begriffs-Hermeneutik - die Suche nach dem „betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff des KAG" - wenig Erfolg verspricht. Die Kommunalabgabengesetze einiger Länder sind diesbezüglich bekanntlich zu einer neuen Wertung gekommen, und auch die Neufassung der „Leitsätze für die Preisermittlung" bei öffentlichen Aufträgen (LSP)[68] ist vor diesem Hintergrund zu sehen.[69] Dieser Weg freilich ist dann folgerichtig Ausdruck einer politischen Wertung, keinesfalls jedoch eine zwingende Präzisierung der fraglichen Grundsätze. Erst recht kann mit dieser gesetzgeberischen Antwort keine überzeugende Lösung der offenen Gebührenfrage gelingen, wie die entgegengerichteten Vor-

---

[65] Diesbezüglich kritisch vor allem *Traumann-Reinheimer* 1977, passim.

[66] *Bals / Nölke* 1990, S. 209.

[67] Hierzu bereits näher *Gawel* 1995a, S. 86 f.; siehe auch umfassend *ders* 1995b, S. 256 ff.

[68] Verordnung zur Änderung preisrechtlicher Vorschriften v. 13.6.1989, BGBl. I 1094. Siehe hierzu auch *Birgel* 1989, S. 2007 ff., der die Eingrenzung der Preisermittlung auf historische Anschaffungswerte als „im GeGegensatz zur herrschenden betriebswirtschaftlichen Meinung" sieht. Zur begrenzten Reichweite der LSP im übrigen auch das OVG NW, U. v. 5.8.1994 - 9 A 1248/92, S. 18 f.

[69] Zum Verhältnis von LSP und Benutzungsgebühren im übrigen eingehend und überzeugend *Heßhaus* 1997, S. 145 ff.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

schläge zu einer Erweiterung des kommunalabgabenrechtlichen Kostenbegriffs zeigen.[70]

### b) Verbleibende Probleme

*Probleme mangelnder Eindeutigkeit?*

In der Literatur wird immer wieder Klage darüber geführt, daß die bisher herrschende Auslegung des § 6 KAG NW gebührenrechtlich und gebührenpolitisch zu viele Freiheitsgrade der Kostengestaltung belasse.[71] Die mangelnde Eindeutigkeit der Kalkulationsvorgaben im KAG läßt sich de lege lata bedauern, ist aber wohl vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt (Einräumung von Wahlrechten). Juristische Fragen der Unbestimmtheit und Normenklarheit[72] können hier offen bleiben; *betriebswirtschaftlich* ist zwischen Unbestimmtheiten zu unterscheiden, die auf tatsächliche „Meinungsverschiedenheiten" der Lehre zurückgehen oder aber nur unterschiedlichen Zielkonkretisierungen einer bestimmten betriebswirtschaftlichen Kalkulation geschuldet sind. Auch gebührenpolitisch erscheinen die bislang bestehenden Freiheitsgrade weniger problematisch, sofern man sich endlich über die kalkulatorisch zu verfolgenden Zielsetzungen der Benutzungsgebühr einigen könnte. Die existierende Meinungsvielfalt geht ja maßgeblich weniger auf die vermeintliche „Unfähigkeit" der BWL zu klaren Aussagen sondern vielmehr auf die herrschende Zielpluralität zurück, die der Erhebung von Benutzungegebühren explizit oder implizit beigegeben wird. Es spricht allerdings einiges dafür, daß zum Zwecke konsensualer Zielfestlegung de lege ferenda eine erneute klärende Äußerung des Landesgesetzgebers erforderlich wird.[73]

Vor diesem Hintergrund mutet denn auch die Klage befremdlich an, daß es um die Betriebswirtschaftslehre wohl schlecht bestellt sein müsse, wenn es ihr nicht gelinge, eine eindeutige und allgemein verbindliche Kostenbegrifflichkeit zu entwickeln.[74] Die betriebswirtschaftliche Kostenlehre kann vor dem skizzier-

---

[70] So schlägt etwa *Langenbrinck* 1994, S. 152, eine Gesetzesformulierung vor, derzufolge neben Wiederbeschaffungszeitwerten auch Umweltgefährdungswagnisse und umweltschutzinduzierte Vermeidungskosten als Annäherung für soziale Kosten ansatzfähig wären.

[71] Hierzu insbesondere *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 121 ff.; *Brüning* 1990a, S. 24, der einen „Freibrief" für die Gemeinden sieht, „ihre Gebühren fast nach Belieben festzusetzen". Siehe ferner auch *Hinsen* 1989, S. 222; *von Zwehl* 1988, S. 158.

[72] Hierzu wiederholt *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 122 ff.; *ders.* 1994a, S. 1085 ff.

[73] Zu den entsprechenden Forderungen im Überblick *Friedl* 1996c, S. 146 f.

[74] So *Brüning* 1990a, S. 22.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

ten Hintergrund die Adäquanz einzelner Kostenbestandteile mit Blick auf unterschiedliche kalkulatorische Zielsetzungen herausarbeiten („different costs for different purposes") sowie angemessene Zielvorstellungen für spezifische Betriebsformen diskutieren; der kalkulierenden Einheit oder dem die Kalkulationsgrundsätze normierenden Rechtsgeber die erforderliche Zielbestimmung abnehmen kann sie freilich nicht. Wenn der Gesetzgeber eine entsprechende Zielfestlegung vermieden hat, folgen hieraus de lege lata gewisse Freiheitsgrade der Gebührenfestlegung. Ob man dies de lege ferenda für verfehlt hält, ist eine ganz andere Frage. Die Ende der 60er Jahre vom Landesgesetzgeber vorgetragene Rechtfertigung für seine Zurückhaltung, nicht in „betriebswirtschaftliche Meinungsverschiedenheiten" eingreifen zu wollen,[75] geht hier insoweit ebenso fehl wie die entsprechend begründete Reserve des OVG NW: Es ist Sache des Anwenders, seiner Kostenrechnung Ziele vorzugeben. Bei der Zielauswahl und der zieladäquaten Verfahrensgestaltung leistet die BWL eine gewisse Hilfestellung, die freilich durch Meinungsverschiedenheiten „belastet" ist; die (eindeutige) Zielvorgabe selbst kann von ihr allerdings nicht erwartet werden. An die Formulierung von den „betriebswirtschaftlichen Grundsätzen" werden hier offenbar überzogene konkretisierende Erwartungen gestellt, die ihrem betriebswirtschaftlichen Gehalt nicht entsprechen. Hiervon unberührt bleibt die sachliche Richtigkeit einer Haltung, tatsächliche ökonomische Lehrstreitigkeiten zu einer Frage nicht juristisch klären zu wollen.[76]

### *Probleme der Grundsatzqualität?*

In der Literatur wird daneben auch an der vom OVG NW gewählten Definition eines „Grundsatzes" Kritik geübt:[77] Welche Anforderungen sind an eine betriebswirtschaftliche Lehrmeinung zu stellen, damit dieser die Qualität eines Grundsatzes entsprechend § 6 II 1 KAG NW zuwächst?[78] Das OVG NW verlangt bekanntlich lediglich Lehrmeinungen von „beachtlichem Gewicht" und nachweisbarer „Praxisrelevanz". Nicht erforderlich hingegen erscheinen dem Senat eine Mehrheitsmeinung bzw. die Abwesenheit der Konkurrenz „anderer, eventuell auch überzeugenderer wissenschaftlicher Theorien". Auch wird eine

---

[75] Landtag NW: Beratungsmaterialien zum Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) vom 21.10.1969, Archiv des Landtags NW - A 0303/113, S. 35.

[76] So auch *Friedl* 1996c, S. 146.

[77] Siehe dazu insbesondere *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b ff. Siehe ferner *Friedl* 1996c, S. 154.

[78] So stellt *Dahmen,* ebenda, Rn. 129 b, die Frage, „durch welche äußere Form und inhaltliche Qualität sich ein betriebswirtschaftlicher Grundsatz von betriebswirtschaftlichen Einzelmeinungen, Mehrheitsmeinungen oder sonstigen Formen der betriebswirtschaftlichen Meinungsäußerung unterscheidet". Siehe auch *ders.* 1994b, S. 21.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

wissenschaftlich zunächst anerkannte Bewertungsmethode dem OVG zufolge unzulässig erst dann, wenn diese schlechterdings in der BWL nicht mehr für tragbar gehalten wird. Alle drei Aspekte unterliegen im Schrifttum der Kritik:

— Hinsichtlich der Verbreitung der Lehrmeinung wird eine „klar erkennbare Anerkennung durch die maßgebliche Mehrheit der betriebswirtschaftlichen Lehre" gefordert,[79]

— ferner wird auch die Abwesenheit „überzeugenderer" Theorien als Voraussetzung für die Geltung eines Grundsatzes angesehen,[80]

— weiter wird angezweifelt, daß die Überholung eines Grundsatzes erst bei völliger wissenschaftlicher Entwertung gegeben sei;[81]

— dem Praxiskriterium schließlich wird entgegengehalten, „daß ein solcher [Praxis-] Erfolg eine spätere Folge, nicht aber Voraussetzung oder Wesensmerkmal eines Grundsatzes [...] sein dürfte."[82]

Obgleich die Kritik im wesentlichen juristisch motiviert ist und an der mangelnden „Bestimmtheit und Normenklarheit" des § 6 II 1 bei entsprechender Auslegung Anstoß nimmt,[83] sind die Kritikpunkte auch betriebswirtschaftlich und natürlich gebührenpolitisch relevant. So mag die Aussicht wenig erbaulich erscheinen, daß „selbst dann eine bestimmte betriebswirtschaftliche Lehrmeinung als Grundsatz im Sinne des § 6 Abs. 2 S. 1 KAG NW zu werten sein [soll, d. Verf.], wenn sie zwar von beachtlichem Gewicht, aber keine Mehrheitsmeinung wäre und wenn es zusätzlich noch überzeugendere andere betriebswirtschaftliche Theorien gäbe", die einander „gar widersprächen"[84]. Dennoch erscheint die vom OVG gewählte Formel ein Gebot kommunalabgabenrechtlicher (und betriebswirtschaftlicher) Weisheit: Der Senat hält sich mit seiner Definition streng an gerade noch operationalisierbare Maßstäbe der Relevanz: Was eine „Mehrheit" von Lehrmeinungen sein soll, erscheint letztlich nicht meßbar; Auffassungen von „erkennbarem Gewicht" jedoch sehr wohl. Auch die völlige Obsoleszenz einer Lehrmeinung ist intersubjektiv ermittelbar, kaum jedoch eine darüber angesiedelte Grenzziehung. Wenn es zutrifft, daß es natürlich keine auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre autorisierte Institution gibt, die „mit Wirkung für diese Lehre verbindlich festzustellen [vermag, d. Verf.], daß ein betriebswirtschaftlicher Grundsatz vorliegt bzw. daß die weitere Anwendung

---

[79] *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b; ähnlich wohl auch *Friedl* 1996c, S. 154.

[80] *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b.

[81] *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b; kritisch auch *Friedl* 1996c, S. 154.

[82] *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b.

[83] So jedenfalls *Dahmen*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b.

[84] Ebenda.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

eines Grundsatzes [...] schlechterdings nicht mehr tragbar [...] ist"[85], wie sollte dann gerichtlich die viel weitergehende Qualifikationsleistung übernommen werden können, Mehrheiten von Lehrmeinungen zu ermitteln oder schlüssig zu begründen, weshalb eine Lehrmeinung nicht bei völliger Obsoleszenz, wohl aber ab einem in bestimmter Weise qualifizierten Minderheitenrang den Grundsatzstatus einbüßt? Daß überhaupt eine verwaltungsgerichtliche Grundsatzqualifikation erfolgen muß, wird wohl nicht strittig sein.

Die von der Kritik angeführten Maßstäbe sind demgegenüber nicht praktikabel: Was zählt konkret zur Mehrheit der Meinungen (nur solche Meinungsäußerungen, die sich auf Erwerbsbetriebe beziehen, Plädoyers für bestimmte Wertansätze insgesamt oder nur unter Berücksichtigung der daran jeweils geknüpften Voraussetzungen?), wie gewichtet man Meinungsäußerungen, wer sollte dies alles verbindlich feststellen, was bei einem derart umstrittenen Sachbereich nicht einmal der BWL selbst, geschweige denn einer verwaltungsgerichtlichen Spruchkammer gelingen wird?[86] Wegen der Pluralität der Lehrauffassungen erscheint auch das Mehrheitsgebot grundsätzlich fragwürdig. Wie sollte denn auch kommunalabgabenrechtlich in Fällen fehlender erkennbarer Mehrheit verfahren werden? Ferner: Was sind eigentlich „überzeugendere" Theorien? Wie ist mit theoretisch „überzeugenderen" Theorien zu verfahren, die sich aber zunehmend von der Praxis entfernen? Schließlich: Eine einmal für richtig erkannte Position wird i. d. R. nicht schlagartig wissenschaftlich entwertet, sondern unterliegt einem schleichenden Paradigmen-Wandel. Welches andere Kriterium als die völlige Aufgabe einer Position wollte man willkürfrei und intersubjektiv prüfbar zur Grundlage einer verwaltungsgerichtlichen Judikatur machen wollen? Das einzige greifbare Kriterium, das die Kritiker anbieten, das Mehrheitsprinzip, ist nicht anwendbar und wohl auch theoretisch nicht maßgeblich. Bei näherer Betrachtung ergibt sich, daß eine strengere als die vom OVG gewählte Grundsatz-Definition letztlich gar nicht durchzuhalten sein wird. Die monierten Begleiterscheinungen der Unbestimmtheit einer „schwachen" Grundsatz-Definition werden überdies gemildert, wenn das hier skizzierte Verständnis der Grundsätze zugrunde gelegt und eine Zielexplikation bzw. klare Zieleingrenzung gewagt wird.

---

[85] *Dahmen,* in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6, Rn. 129 b; ähnlich bereits *ders.* 1994b, S. 24; *ders.* 1990a, S. 27.

[86] So hat es auch der Gutachter für die OVG-Entscheidung vom 5.8.1994 ausdrücklich abgelehnt, der Bitte des Senats um Gewichtung der betriebswirtschaftlichen Auffassung zu entsprechen, weil dies unmöglich sei. Siehe *Börner, D.* 1994, Frage 1b, S. 1 und 4.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

## III. Kommunalabgabenrechtliche Kalkulationsziele für Benutzungsgebühren: Einige Annäherungen

Vor dem Hintergrund der bisherigen Ausführungen wird deutlich, daß nicht nur das moderne Gebührenverständnis selbst, sondern speziell auch der Imperativ betriebswirtschaftlicher Grundsätze im Kommunalabgabenrecht eine Besinnung auf die mit der Erhebung von Benutzungsgebühren verfolgten Ziele erforderlich macht. Für die konkrete Problemstellung einer rechtmäßigen Kalkulation nach § 6 KAG NW fragt sich letztlich, welche Zwecksetzungen für kalulatorische Zwecke im öffentlich-gebundenen Bereich de lege lata als noch legitim bzw. umgekehrt als erforderlich anzusehen sind. Die Auffassungen zu dieser Frage gehen offensichtlich weit auseinander und reichen von streng ausgabenorientierten, pagatorischen Kostenkonzepten über erwerbswirtschaftliche Kostenrechnungsprinzipien bis hin zu ambitionierten Vorstellungen volkswirtschaftlicher Ressourcensteuerung. „Betriebswirtschaftliche Grundsätze" liefern selbst unter Anerkennung des wertmäßigen Kostenbegriffs hierzu allein kaum präzisierende Handreichungen. In diesem Zusammenhang wird deutlich, daß die *Auslegungsdiskussion* betriebswirtschaftlicher Grundsätze untrennbar mit einer nie recht geklärten und neuerlich sogar erneut aufgeflammten *Zieldiskussion kommunaler Preispolitik* verwoben ist:[1] Nach welchem Leitbild sollen danach kommunale Benutzungsgebühren speziell in den umweltpolitisch sensiblen Bereichen der Entsorgung künftig zu kalkulieren sein?

Bleiben wir im Rahmen dieses Beitrages bei einer de-lege-lata-Betrachtung, so formulieren die Kommunalabgabengesetze, das jeweilige Haushaltsrecht sowie nicht zuletzt die sachbezogenen gesetzlichen Vorschriften für die öffentliche Leistungserstellung der Gemeinden vor diesem Hintergrund gewisse Zieleingrenzungen: So sind die kommunalen Gebietskörperschaften beispielsweise nach § 53 Abs. 1 LWG NW zur dauerhaften, ordnungsgemäßen Abwasserbeseitigung verpflichtet. Aus dieser pflichtigen Daueraufgabe wird für den Bereich der Abwasserentsorgung regelmäßig das Ziel der Sicherstellung dauer-

[1] Zu diesem Aspekt ausführlich *Gawel* 1995a, S. 69 ff. Zu den allgemeinen Zielen der Gebührenerhebung u. a. *Friedl* 1996c, S. 63 ff.; *Gawel* 1995b, S. 91 ff., 197 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hafter Betriebsfähigkeit als Betriebszweck abgeleitet („Betriebserhaltung" im weitesten Sinne).[2]

In der modernen betriebswirtschaftlichen Literatur zu Selbstkostenrechnungen wird hingegen auf das Marktkriterium abgestellt: So geht *Swoboda* davon aus, „daß es Aufgabe der staatlichen Preisregelung ist, die Preisbildung auf effizienten Wettbewerbs- und Kapitalmärkten zu simulieren";[3] bei *Lohmann / Rühmann* hat die Kostenrechnung ganz ähnlich vor allem zu gewährleisten, „daß der Unternehmer bei kostendeckenden Preisen genau das marktmäßige Entgelt für die von ihm eingesetzten Produktionsfaktoren erhält [...]. Für einen erwerbswirtschaftlich orientierten Unternehmer ist damit die Voraussetzung für eine Produktion auf Dauer erfüllt".[4] Kostenrechnungsverfahren der Praxis seien entsprechend daraufhin „zu überprüfen, ob sie bei Sicherheit Kosten verrechnen, die über die gesamte Nutzungsdauer gesehen dem marktmäßigen Entgelt aller eingesetzten Produktionsfaktoren entsprechen."[5] Hierbei handelt es sich offenbar um normative Konzepte für den erwerbswirtschaftlichen Bereich, deren Adäquanz für die Bemessung kommunaler Benutzungsgebühren eines speziellen Nachweises bedarf.

Für das Gebührenrecht wird aus dem Gebührenvorrang bei der Einnahmebeschaffung in den Gemeindeordnungen[6] oftmals die Zielsetzung deduziert, die Gemeinde habe durch die ihr obligende Aufgabenerfüllung „langfristig weder reicher noch ärmer"[7] zu werden.[8] Ähnlich formuliert auch *Berlin* das „Kalkulationsziel der Benutzungsgebühr" dahingehend, „daß die Nutzer über ihre Entgelte genau die finanziellen Mittel aufbringen, die zur Leistungserstellung der kommunalen Einrichtung benötigt werden. Die Gebühreneinnahmen sollen langfristig gerade die Ausgaben der Einrichtung decken, so daß diese weder finanzielle Überschüsse erwirtschaftet noch auf Subventionen der Gesamtgemeinde angewiesen ist."[9] Ob diese Zielsetzung aus dem Einnahmen-Subsi-

---

[2] So formuliert etwa *Ostholthoff* 1993, S. 5, daß in der Abwasserwirtschaft „die *Finanzierung der Substanzerhaltung auf Dauer* als Betriebszweck" gelte (Hervorh. i. Original).

[3] *Swoboda* 1978, S. 233, 240. Kritisch zu diesem Konzept des „als ob-Wettbewerbes" für den Bereich der Preisprüfung und der Mißbrauchsaufsicht unter Berufung auf die Monopolkommission *Seicht* 1996, S. 358.

[4] *Lohmann / Rühmann* 1989, S. 1325.

[5] Ebenda, S. 1330.

[6] Z. B. § 83 II GO NW.

[7] So das griffige Diktum bei *Brüning* 1990a, S. 25.

[8] Kritisch zu diesem Deduktionszusammenhang und zum Verhältnis von GO und KAG *Hinsen* 1990, S. 2.

[9] *Berlin* 1998, S. 156; ähnlich bereits *von Zwehl* 1989, S. 1348; *Adam / Hering* 1995, S. 261; *Brüning* 1990a, S. 25. Auch *Zahradnik* 1995, S. 50, postuliert als Zielsetzung, daß „der Allgemeinheit durch den Betrieb der Einrichtung kein Nutzen entsteht oder entzogen wird."

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

diaritätsprinzip der GO zweckmäßig abzuleiten ist, inwiefern dies die einzig relevante Zwecksetzung zur Konkretisierung der ansatzfähigen Kosten nach § 6 II 1 KAG NW darstellt oder hierdurch andere mögliche Zielsetzungen, etwa Substanzerhaltungsgebote,[10] dominiert werden, und schließlich, ob mit dieser Zielsetzung ausschließlich reale Kapitalerhaltung, nicht aber reproduktive Substanzerhaltung vereinbar sein soll,[11] ist bislang in der Literatur nur unzureichend aufgearbeitet worden.

Immerhin kann die in entscheidungsorientierten Rechnungen verwendete Definition der Preisuntergrenze für kostendeckende Entgelte, wonach - etwa in den Worten von *Swoboda* - „die Anteilseigner zwischen langfristiger Weiterführung und Auflassung der Produktion indifferent sind"[12] mit der in der Gebührenliteratur entwickelten Zielformel auf der Basis der Finanzierungsfunktion in Dekkung gebracht werden: Danach bewerten Eigen- und Fremdkapitalgeber langfristig ihr Engagement für eine gemeindliche kostenrechnende Einrichtung ökonomisch ebenso hoch wie den Vezicht hierauf. In der Totalperiode bleibt die Aufgabenerfüllung erfolgsneutral, weil sie ausschließlich von den Nutzern der von der Einrichtung abgegebenen Leistungen zu tragen ist. Die Zielsetzung der investitionstheoretischen Kostenrechnungskalküle für langfristige Preisuntergrenzen kann daher grundsätzlich auch für kommunale Benutzungsgebühren Gültigkeit beanspruchen.[13] Fraglich erscheint allerdings, inwieweit dies eine Operationalisierung als reale Kapitalerhaltung erzwingt und ob insoweit die dieser Kalkulationsmaxime im Schrifttum z. T. zugedachte Funktion, andere, etwa substanzerhaltende Verrechnungsverfahren auszuschließen, ebenfalls noch vom hierzu bemühten kommunalabgabenrechtlichen Zielsystem gedeckt ist.

Die Zieldeduktion bei *Adam / Hering*[14] bleibt - wie bei vielen anderen Literaturbeiträgen - zirkulär, weil mit dem Rekurs auf das Prinzip der „Gemeinwirtschaftlichkeit" lediglich das Gewinnerzielungsverbot aus § 6 I 3 KAG NW paraphrasiert, nicht aber konkretisiert werden kann. Wann jeweils die Gewinnschwelle überschritten wird, „entscheiden" die Autoren im Zuge ihrer Argumentation ad hoc bzw. nach nicht näher explizierten Maßstäben. Auch die genannten Zielformulierungen der Art, daß die Gemeinde durch Gebührenvereinnahmung „langfristig weder reicher noch ärmer werden" solle, im Zusammenhang „mit der Leistungserstellung weder finanzielle Überschüsse zu erwarten hat noch Subventionszahlungen leisten soll"[15] oder „mit Hilfe der Gebührener-

---

[10] Dazu beispielsweise *Gawel* 1994a, S. 82 ff.

[11] So wohl *Brüning* 1997, S. 244 ff..

[12] *Swoboda* 1973, S. 364. Der Autor weist selbst darauf hin, daß dies nicht notwendig zugleich auch ein volkswirtschaftlich optimaler Preis zu sein hat (ebenda, S. 364 f.).

[13] Insoweit zutreffend *Zimmermann, G.* 1992, S. 1414 f.

[14] *Adam / Hering* 1995, S. 260 ff.

[15] So *Brüning* 1990a, S. 25.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

hebung [keinesfalls] eine zusätzliche Einnahmequelle geschaffen"[16] werden dürfe, klingen zwar plausibel, stellen bei kritischer Betrachtung allerdings für sich genommen wohl auch nur Paraphrasierungen des Kostendeckungsgrundsatzes dar.

Zusammenfassend gilt daher, daß die im Schrifttum gehandelten Zielvorstellungen für die Kalkulation von Benutzungsgebühren zum Teil dem Zirkularitätsproblem des Kostendeckungsgebotes nicht entrinnen können, zum Teil aber auch der gewünschten Eindeutigkeit hinsichtlich der Kalkulationsergebnisse ermangeln. Gerade die methodische Problematik der jüngst von *Brüning*[17] propagierten investitionstheoretisch fundierten „Gebührenobergrenze"[18] verdeutlicht erneut, daß der Versuch, ein intersubjektiv eindeutiges Kalkulationsergebnis der Benutzungsgebühr zu deduzieren, ohne ergänzende Wertauffüllung zum Scheitern verurteilt bleibt.

---

[16] VG Düsseldorf, Urteil vom 5.2.1975 - 5 K 265/73 = KStZ 1976, S. 116.

[17] Siehe *Brüning* 1997, S. 244 ff.

[18] Zu dieser Kritik ausführlich *Gawel* 1999c; siehe auch den ersten Teil dieses Bandes.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

## IV. Zusammenfassung

Bei der Interpretation betriebswirtschaftlicher Grundsätze für die Auslegung kommunalabgabenrechtlicher Normen läßt sich das OVG NW gegenwärtig von Argumentationsmustern leiten, die nur für gewinnmaximierende Erwerbsbetriebe (als vermeintlicher Verkörperung „grundsätzlicher" betriebswirtschaftlicher Überlegungen) Geltung besitzen. Die „betriebswirtschaftlichen Grundsätze" des KAG machen jedoch wohl *betriebswirtschaftliches Denken* - im Gegensatz zu finanzwirtschaftlich-kameralistischen Auffassungen -, nicht aber die BWL erwerbswirtschaftlicher Betriebe zum Maßstab, auch wenn diesen aufgrund ihrer ordnungspolitisch herausragenden Stellung in der Betriebswirtschaftslehre der Rang eines betrieblichen Prototyps zuwächst. Daß gerade die Heranziehung erwerbswirtschaftlicher Kalkulationsgrundsätze für Kommunalbetriebe und erst deren Einsatz im Rahmen öffentlicher und gemeinwirtschaftlicher Betriebseinheiten Bedenken und Widerstände hervorruft, wird jedoch vom Gericht als „unbeachtlich" eingestuft. Das Grundsätzliche wird so in seiner Reichweite mißverstanden als das Prototypische. Daß überall dort, wo das Gesetz keine eindeutigen Regelungen vorsieht, unmittelbar betriebswirtschaftliche Grundsätze greifen, welche nach dem Verständnis des Senats überdies der Kalkulationsgebarung von der Gewinnmaximierung verpflichteten erwerbswirtschaftlichen Einheiten zu entnehmen seien, führt zu Widersprüchen und verkennt die betriebswirtschaftlichen Gehalt der Grundsätze in § 6 KAG NW.

Da überdies im Rahmen der für die Gebührengestaltung ganz überwiegend für relevant erachteten wertmäßigen Kostenanschauung der Grundsatz der Zweck- und Zielabhängigkeit der Kalkulation gilt, bedarf es der Festlegung bzw. Vereinbarung betrieblicher Kalkulationsabsichten. Da aber die gemeindliche Gebührenkalkulation nicht auf Gewinnmaximierung ausgerichtet werden kann, ja dies ausdrücklich versagt ist, muß zur Beantwortung der offenen Kalkulationsfragen eine adäquate Zieldiskussion kommunaler Entgeltgestaltung erfolgen,[1] die das Gericht nicht nur umgangen sondern schlichtweg für überflüssig erklärt hat.

Der Versuch des OVG NW, vor diesem Problemhintergrund eine gesetzesabstrakte Exegese „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" vorzunehmen und derartige Grundsätze losgelöst von kommunalspezifischen Anforderungen nichtgewinnorientierter Betriebe zu ermitteln, erscheint - wie dargelegt - nicht sinn-

---

[1] Hierzu statt vieler *Eichhorn* 1981, S. 115 ff.; *Bätz* 1979, S. 86 ff.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

voll. Daß gerade und nur die Übertragung im wesentlichen unbestrittener Grundsätze erwerbswirtschaftlicher Einheiten auf kostenrechnende Kommunalbetriebe Bedenken und Gegenstimmen evoziert und sich damit vielmehr die Frage stellt, wie Stellung und Bedeutung betriebswirtschaftlicher Grundsätze im kommunalabgabenrechtlichen Zusammenhang gemeinwirtschaftlicher Wirtschaftsformen zu sehen sind, wird schlicht negiert.

Soweit das Prinzip wertmäßiger Kosten für die Kalkulation kommunaler Entgelte allgemein anerkannt wird, muß auch der argumentativ zirkuläre Versuch, einen bestimmten (restriktiven) Kostenbegriff aus dem formalen Kostendeckungsgrundsatz zu deduzieren, scheitern. Die ebenso unergiebige wie logisch widersprüchliche Diskussion um Kosten als verschleierte Gewinnbestandteile sollte statt dessen durch eine offene Zieldiskussion abgelöst werden, die ohne Rekurs auf formelhafte Prinzipien die hinter den jeweiligen Ansatz- und Bewertungsregeln sich verbergenden Kalkulationsabsichten expliziert. Einwände, die auf die Sonderstellung öffentlicher Haushaltswirtschaften abzielen, sind vor diesem Hintergrund nur dann berechtigt, wenn sie abweichende Zielstrukturen im öffentlich gebundenen Bereich nachweisen können.

Der Grundsatz der zweckgebundenen Bewertung macht es erforderlich, sich über die speziellen Ziele einer betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung im Rahmen kommunaler Gebührenhaushalte zu vergewissern.[2] Folgt man dieser modernen Bewertungsauffassung und verzichtet daher auf das Konstrukt eines dem Wesen der Gebühr als finanzwirtschaftlicher Größe vermeintlich immanenten pagatorischen Wertansatzes, so wird die Entgeltkalkulation offensichtlich abhängig von dem Bewertungs- und Kalkulationszweck, der mit der Anlastung von Benutzungsentgelten verfolgt wird. Die zielvariable Offenheit des wertmäßgen Kostenbegriffs führt freilich dazu, daß „die Anwendung 'betriebswirtschaftlicher Grundsätze' [...] für den öffentlichen Bereich [...] keineswegs eine vollständige Antwort auf die Frage [gibt], in welcher Höhe Kosten in die Gebühren eingehen sollen"[3].

Ohne eine ausdrückliche Zielexplikation kann es keine betriebswirtschaftlichen Ansprüchen genügende Kalkulation geben. Die bloße Berufung auf „Grundsätze" als vertretene Lehrmeinungen genügt zur Legitimation nicht und birgt die Gefahr innerer Widersprüche der Kalkulation. Der Zweckbezug der ansatzfähigen Kosten ist - neben der Verbindlichmachung des wertmäßigen Kostenbegriffs - als oberster Grundsatz gemäß § 6 II 1 KAG NW zu verstehen. Die explizite Zielvorgabe bzw. Zieleingrenzung stellt auch keine Einmischung in betriebswirtschaftliche Streitfragen sondern vielmehr die vornehmste Pflicht des

---

[2] Ebenso *G. Brüning* 1990a, S. 24: „Für den öffentlichen Bereich kommt es darauf an, welche Ziele durch den Gesetzgeber vorgegeben sind."

[3] *Budäus* 1978, S. 364.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Anwenders betriebswirtschaftlicher Methoden der Kostenrechnung dar; die BWL leistet auch hierbei gewisse Hilfestellung. Die Zielformulierungen selbst haben dem Auftrag der Gemeinwirtschaftlichkeit Rechnung zu tragen, sind also spezifisch öffentlich. Die auschließliche Bezugnahme auf erwerbswirtschaftliche Kalkulationsmaximen durch das OVG NW läßt sich weder mit Hinweis auf die im Gesetz unterlassene Spezifikation der Grundsätze noch durch die Annahme rechtfertigen, hierdurch würden „allgemeine" Kalkulationsdirektiven zugrunde gelegt, die eine restriktive Auslegung zu Lasten der Gemeinden vermeiden. Bei der Auslegung des § 6 II 1 KAG NW ist daher die Betriebswirtschaftslehre insgesamt sowohl bei der Zielformulierung als auch bei der Ableitung konkreter Kalkulationsverfahren zu „befragen"; der Primat des Gebührenrechts wird hierdurch nicht angetastet.

Die Konstituierung von Freiheitsgraden (Wahlrechten) bei der Kalkulation ist de lege lata beabsichtigt, mag aber de lege ferenda gebührenpolitisch zum Eingreifen des Landesgesetzgebers auffordern. Das Ausmaß der belassenen Spielräume geht nur zum Teil auf „Meinungsverschiedenheiten" innerhalb der BWL zurück und liegt insoweit außerhalb des oberverwaltungsgerichtlichen Einflußbereichs; Freiräume werden auch dadurch geschaffen oder erweitert, daß über die konkrete Zielsetzung der Kalkulation Uneinigkeit herrscht. Dies wiederum ist kein Problem der BWL sondern des Gebührenrechts. Die in der Literatur angebotenen Zieleingrenzungen sind nur zum Teil überzeugend. Dies liegt z. T. an ihrem das Kostendeckungsgebot bloß paraphrasierenden Gehalt, z. T. an der weiterhin verfehlten Eindeutigkeit der Kalkulationsergebnisse.

Der vom Gericht herangezogene „weiche" Grundsatzbegriff schließlich erscheint vernünftig; die hieran geäußerte Kritik schlägt nicht durch. Die Anforderungen des „erheblichen Gewichts" und der „Praxisrelevanz" von Lehrmeinungen sind nicht nur sachlich angemessen, sondern vor allem auch hinlänglich operabel. Das statt dessen geforderte Mehrheitskriterium der Lehre läßt sich demgegenüber kaum seriös umsetzen.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# Literaturverzeichnis

## Monographien, Aufsätze

*Adam, D.* (1970): Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden 1970.

— (1998): Wiederbeschaffungswertorientierte Bewertung in der Kostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 44-47.

*Adam, D. / Hering, Th.* (1995): Kalkulation von Abwassergebühren, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 18. Jg. (1995), S. 259-276.

*Aengenvoort, P.-P.* (1997): Allgemeine Grundsätze des Gebührenrechts, in: Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter (NWVBl.), 11. Jg. (1997), S. 409-413, 449-452.

*Allen, R. G. D.* (1975): Index Numbers in Theory and Practice, London 1975.

*Alvermann, F. / Gebert, G.* (1986): Zur Festsetzung der Höhe des kalkulatotischen Zinssatzes für Zwecke der Gebührenkalkulation, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 87. Jg. (1986), S. 157-158.

*Bätz, K.* (1979): Administrative Preispolitik öffentlicher Unternehmen - Gebühren und Tarife als Mittel zur Lenkung der Nachfrage nach öffentlichen Leistungen, Baden-Baden 1979.

*Bals, H.* (1973): Benutzungsgebühren und Beiträge. Eine Erwiderung, in: Kommunale Steuerzeitschrift (KStZ), 22. Jg. (1973), S. 211-213.

*Bals, H. / Nölke, A.* (1990): Volkswirtschaftliche Kosten und kommunale Gebühren. Ansätze für eine ökologische Neuorientierung des Kommunalabgabenrechts, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 39. Jg. (1990), S. 201-225.

*Baudisch, K.* (1989): Auswirkungen des öffentlichen Auftragswesens auf das Rechnungswesen privater Unternehmen, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg. (1989), S. 271-275.

*Berlin, S.* (1998): Kalkulatorische Zinsen in der Gebührenkalkulation von Regiebetrieben. Stellungnahme zur aktuellen Rechtsprechung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Brede, H. (Hrsg.): Preise und Gebühren in der Entsorgungswirtschaft, Baden-Baden 1998, S. 147-177.

*Birgel, K. J.* (1989): Öffentliches Preisrecht: Aufhebung der Abschreibungsmöglichkeit zu Wiederbeschaffungskosten, in: Betriebs-Berater (BB), 44. Jg. (1989), S. 2007-2010.

— (1994): Öffentliches Auftragswesen und Preisrecht, Freiburg / Berlin 1994.

— (1998): Preisrechtliche Vorschriften zur Ermittlung kalkulatorischer Zinsen, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 103-106.

*Birgel, K. J. / Baudisch, K.* (1990): Ermittlung kalkulatorischer Abschreibungen und Zinsen. Erwiderung und Ergänzung zu Wenzel / Schmidt: Probleme der Ermittlung kalkulatorischer Abschreibungen und kalkulatorischer Zinsen, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg. (1980), S. 179-183.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Bischoff, W.* (1971): Neue Aspekte zum Problem der kalkulatorischen Zinsen, in: Kostenrechnungspraxis, 15. Jg. (1971), S. 137-140.

— (1975): Kalkulatorische Zinsen - Neue Gesichtspunkte zu diesem Problem, in: Kostenrechnungspraxis, 19. Jg. (1975), S. 5-7.

*Bönner, U.* (1992): Die Kalkulation administrierter Preise unter dem Aspekt der Substanzerhaltung. Kostendeckende Erlöse der Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Rahmen der Tarifgestaltung, in: Zeitschrift für Energiewirtschaft, 16. Jg. (1992), S. 1-10.

*Börner, D.* (1994): Unveröff. Stellungnahme für das OVG NW, Münster 1994.

*Bohley, P.* (1977): Gebühren und Beiträge. Ihre wirtschaftspolitischen Funktionen und ihr Platz im System der öffentlichen Einnahmen, Tübingen 1977.

*Bouffier, W.* (1962): Einheitliche oder unterschiedliche Zinssätze für Eigen- und Fremdkapital bei langfristigen Wirtschaftlichkeitsrechnungen, in: Der Österreichische Betriebswirt (ÖB), 12. Jg. (1962), S. 15-26.

*Brawanski, H.* (1988): Die Verzinsung des Anlagekapitals nach Wiederbeschaffungswerten, in: Der Gemeindehauhalt (GemHH), 89. Jg. (1988), S. 148-150.

*Brede, H.* (1998): Die Abschreibungsbasis in der Entsorgungswirtschaft, in: Brede, H. (Hrsg.): Preise und Gebühren in der Entsorgungswirtschaft, Baden-Baden 1998, S. 127-146.

*Brenzke, D.* (1995): Die Bedeutung betriebswirtschaftlicher Grundsätze für die Angemessenheit der Zinsen bei der Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren, in: Der Gemeindehaushalt, 96. Jg. (1995), S. 5-9.

*Brod, E. / Stenbock, R.* (1980): Preiskalkualtion bei Wasser und Abwasser, Stuttgart u. a. O. 1980.

*Brückmann, F.* (1990): Möglichkeiten und Schwierigkeiten einer Umweltorientierung der gemeindlichen Gebührenkalkulation, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 40. Jg. (1990), S. 141-148.

*Brüning, G.* (1990a): Elementare Mängel der Gebührenkalkulation kommunaler Einrichtungen, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 39. Jg. (1990), S. 21-25.

— (1990b): Der zulässige Rahmen für den Ansatz kalkulatorischer Kosten, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 39. Jg. (1990), S. 41-47.

— (1994): Gebührenkalkulation: Verdeckte Gewinne sind weiterhin möglich, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 43. Jg. (1994), S. 201-208.

— (1997): Die Gebührenobergrenze. Vorschlag für einen allgemeinen Maßstab zur Überprüfung von Gebührenkalkulationen nach dem KAG, in: Der Gemeindehaushalt, 98. Jg. (1997), S. 244-255.

— (1998): Annuitätsorientierte Kostenrechnung. Zur Verrechnung kalkulatorischer Kosten am Beispiel der kommunalen Abwasserbeseitigung, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), Bd. 21 (1998), S. 137-155.

*Bucher, J. H.* (1978): Die Aktivierung inflationsbedingter Kapitalkosten - Schlüssel zur Inflationsbereinigung der Bilanz und zur Ermittlung des Scheingewinns, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 20. Jg. (1978), S. 490-512.

— (1980): Grundlagen einer inflationsgerechten Kalkulation, in: Kostenrechnungspraxis, 24. Jg. (1980), S. 7-14.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Bucher, J. H.* (1984): Vergleich von Kalkulationsverfahren für Zinsen und Abschreibungen bei Inflation, in: Kostenrechnungspraxis, 28. Jg. (1984), S. 145-149, 191-195.

*Budäus, D.* (1978): Finanzierungspotential einer kostendeckenden Gebührenpolitik öffentlicher Einrichtungen aufgrund von Spielräumen bei der Kostenerfassung und -Bewertung, in: Verwaltungsarchiv, 69. Jg. (1978), S. 361-367.

— (1982): Betriebswirtschaftliche Instrumente zur Entlastung kommunaler Haushalte - Analyse der Leistungsfähigkeit ausgewählter Steuerungs- und Finanzierungsinstrumente für eine effizientere Erfüllung öffentlicher Aufgaben, Baden-Baden 1982.

— (1992): Kostenrechnung in öffentlichen Unternehmen - Bedingungen und Probleme der Kostenerfassung und Kostenbewertung, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 1160-1170.

*Busse von Colbe, W.* (1989): Netto-Substanzerhaltung als integratives Konzept für Bilanzierung und Kostenrechnung. Dargestellt am Beispiel administrierter Preise auf Kostenbasis, in: Delfmann, W. u. a. (Hrsg.): Der Integrationsgedanke in der Betriebswirtschaftslehre. Helmut Koch zum 70. Geburtstag, Wiesbaden 1989, S. 73-85.

— (1990): Kalkulatorische Abschreibung und Substanzerhaltung - zu den jüngsten Änderungen der LSP, in: Steffen, R. / Wartmann, R. (Hrsg.): Kosten und Erlöse. Orientierungsgrößen der Unternehmnespolitik. Festschrift für Gerd Lassmann zum 60. Geburtstag, Stuttgart 1990, S. 299-314.

— (1995): Wandel der Rechtsprechung zur Bemessung der kalkulatorischen Zinsen für die Berechnung von Entwässerungsgebühren nach § 6 KAG NW, in: Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter, 9. Jg. (1995), S. 161-165.

— (1998): Fremd- und Eigenkapitalkosten als Elemente der kalkulatorischen Zinsen, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 99-100.

*Coenenberg, A. G.* (1997): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 3. Aufl., Landsberg a. Lech 1997.

*Dahmen, A.* (1990a): Betriebswirtschaftlicher Kostenbegriff im Kommunalabgabenrecht der Benutzungsgebühren, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 39. Jg. (1990), S. 25-28.

— (1990b): Zum betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff und zur Kalkulation des Gebührensatzes kommunaler Benutzungsgebühren, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 39. Jg. (1990), S. 141-143.

— (1994a): Zur Gebührenkalkulation bei Abwassergebühren, in: Neue Wirtschafts-Briefe (NWB), Nr. 42 vom 17.10.1994, Fach 29, S. 1085 ff.

— (1994b): Kommunale Benutzungsgebühren. Wende hinsichtlich Wirksamkeit und Verständnis der betriebswirtschaftlichen Grundsätze?, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 43. Jg. (1994), S. 21-27.

— (1997): Kommentar zu § 6 KAG, in: Driehaus, H.-J. (Hrsg.): Kommunalabgabenrecht. Kommentar, Herne / Berlin, Stand: September 1997.

*Dedy, H.* (1994): Kalkulatorische Kosten in der Gebührenbedarfsberechnung, in: Städte- und Gemeinderat (StGR), 48. Jg. (1994), S. 325-331.

*Dönges, A. / Wieth, B. D.* (1977): Substanzerhaltung durch „richtige" Abschreibung?, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg. (1977), S. 111-115.

*Driehaus, H.-J.* (Hrsg.) (1997): Kommunalabgabenrecht. Kommentar, Herne / Berlin, Stand: September 1997.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Ebisch, H. / Gottschalk, J.* (1987): Preise und Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar, 5. neubearb. Aufl., München 1987.

*Egner, H.* (1981): Abschreibungen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, S. 30-43.

*Eichhorn*, P. (1981): Kostendeckung als Unternehmensziel, in: Hahn, O. / Schuster, L. (Hrsg.): Mut zur Kritik, Bern / Stuttgart 1981, S. 115-128.

— (1989): Öffentliche Betriebswirtschaftslehre, in: Chmielewicz, K. / Eichhorn, P. (Hrsg.): Handwörterbuch der Öffentlichen Betriebswirtschaft (HWÖ), Stuttgart u. a. O. 1989.

*Fisher, F. / Shell, K.* (1972): The Economic Theory of Price Indices, New York / London 1972.

*Fisher, I.* (1932): The Theory of Interest; deutsch: Die Zinstheorie, Jena 1932.

*Franz, K.-P.* (1981): Die Verrechnung kalkulatorischer Zinsen in Entscheidungsrechnungen über das betriebliche Leistungsprogramm, in: Kostenrechnungspraxis, 25. Jg. (1981), S. 227-235.

— (1992): Ansatz kalkulatorischer Kosten, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 423-435.

— (1993): Kalkulatorische Kosten, in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1043-1048.

*Friedl, U.* (1996a): Zielsetzungen und Wirkungen kommunaler Benutzungsgebühren, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 45. Jg. (1996), S. 181-210.

— (1996b): Benutzungsgebühren in der kommunalen Haushaltswirtschaft, in: Der Gemeindehaushalt, 97. Jg. (1996), S. 202-216.

— (1996c): Zur betriebswirtschaftlichen Problematik kommunaler Leistungsentgelte, Kerpen.

*Gawel, E.* (1994a): Zur Rechtfertigung von Wiederbeschaffungszeitwerten in der Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 43. Jg. (1994), S. 81-89.

— (1994b): Zur kalkulatorischen Verzinsung des Kapitals kommunaler Gebührenhaushalte, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 95. Jg. (1994), S. 222-232.

— (1994c): Kommunale Gebühren auf dem Prüfstand, in: Wirtschaftsdienst, 74. Jg. (1994), S. 469-474.

— (1994d): Zur Kostenrelevanz voll abgeschriebener Anlagegüter in der Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 44. Jg. (1994), S. 248-251.

— (1995a): Gebührenrecht und betriebswirtschaftliche Grundsätze, in: Verwaltungs-Archiv, 86. Jg. (1995), S. 69-87.

— (1995b): Die kommunalen Gebühren. Ökonomische, ökologische und rechtliche Ansätze einer gesamtwirtschaftlichen Neuorientierung, Berlin 1995.

— (1995c): Ökologische Kalkulation in der kommunalen Daseinsvorsorge: Überlegungen zu einer umweltorientierten Kostenrechnung gemeindlicher Entgelte, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), 18. Jg. (1995), S. 416-436.

— (1996): Der Tarif einer ökologisch lenkenden Gebühr, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 97. Jg. (1996), S. 149-160.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Gawel, E.* (1998a): Probleme retrograder Wertermittlung von Anschaffungskosten beim sog. Mengenverfahren, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 99. Jg. (1998), S. 97-102.

— (1998b): Notwendigkeit und Konzeption einer Ökologisierung kommunaler Benutzungsgebühren, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 50. Jg. (1998), S. 617-645.

— (1999a): Betriebswirtschaftliche Probleme der Rechtsprechung des OVG NW zur Kalkulation von Benutzungsgebühren, in: Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter (NWVBl.), 13. Jg. (1999), erscheint demnächst.

— (1999b): Anmerkungen zur Definition und zum Verständnis „betriebswirtschaftlicher Grundsätze" im Kommunalabgabenrecht der Länder - dargestellt am Beispiel des § 6 KAG NW, in: Verwaltungs-Archiv, 90. Jg. (1999), erscheint demnächst.

— (1999c): Zur Interdependenz kalkulatorischer Kostenarten in der Gebührenbedarfsberechnung der Gemeinden, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 48. Jg. (1999), erscheint demnächst.

*Giesen, K.* (1980): Kostenrechnung in der kommunalen Haushaltswirtschaft, 4. Aufl., Köln u. a. O.

— (1995): Der realwirtschaftliche Kostenbegriff des Gebührenrechts, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 44. Jg. (1995), S. 28-32.

*Goldschmidt, Y.* (1984): The Usefulness of Current Replacement Costs with an Economic Decision Framework, in: Klaassen, J. / Verburg, P. (Hrsg.): Replacement Costs for Managerial Purposes, Amsterdam u. a. O. 1984, S. 17-46.

*Gornas, J.* (1992): Kostenrechnung für die öffentliche Verwaltung, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 1143-1159.

*Hansjürgens, B.* (1997): Gebührenkalkulation auf der Basis volkswirtschaftlicher kosten? Anwendungsprobleme und Lösungsansätze, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, Bd. 36 (1997), S. 233-253.

*Hansmeyer, K.-H. / Fürst, D.* (1968): Die Gebühren. Zur Theorie eines Instrumentariums der Nachfragelenkung bei öffentlichen Leistungen,Stuttgart u. a. O. 1968.

*Hasenack, W.* (1938): Die Anlagenabschreibung im Wertumlauf der Betriebe und die Sicherung der Wirtschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1938, S. 113-144.

*Haslinger, F.* (1982): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, 2. Aufl., München 1982.

*Hax, H.* (1979): Kapitalbedarf, in: Kern, W. (Hrsg.): Handwörterbuch der Produktion, Stuttgart 1979, Sp. 903-918.

— (1985): Investitionstheorie, 5. Aufl., Würzburg / Wien 1985.

*Hax, K.:* Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln / Opladen 1957.

*Heinen, E. / Dietel, B.* (1993): Kostenrechnung, in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1234-1242.

*Heßhaus, M.* (1997): Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren. Zu den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen im Kommunalabgabenrecht unter besonderer Berücksichtigung des Landes Nordrhein-Westfalen, Stuttgart 1997.

*Hieber, F.* (1996): Öffentliche Betriebswirtschaftslehre - Grundlagen für das strategische und operative Verwaltungsmanagement, 2. Aufl., Berlin 1996.



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Hinsen, W.* (1989 / 90): Probleme der Kalkulation kommunaler Kanalbenutzungsgebühren in der Rechtsprechung des OVG NW, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 38. / 39. Jg. (1989 / 90), S. 221-226, 1-4.

*Hörstel, R.* (1995): Welche Kosten dürfen unter der Herrschaft des Kostendekkungsprinzips nach § 6 I 3 NWKAG in den Gebührensatz einer Entwässerungssatzung einfließen, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ), 14. Jg. (1995), S. 1188-1189.

*Hummel, S. / Männel, W.* (1986): Kostenrechnung 1. Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden 1986.

*Jacob, H.* (1972): Wert und Wertansätze in der Betriebswirtschaftslehre, in: Das Wirtschaftsstudium (WISU), 1. Jg. (1972), S. 3-7.

*Jans, W.* (1989): Die Abschreibung vom Wiederbeschaffungswert und von beitragsfinanzierten Anlagen der Abwasserbeseitigung, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 38. Jg. (1989), S. 226-228.

*Janßen, R. / Wirtz, H.* (1996): Probleme einer periodengerechten Berechnung der kalkulatorischen Abschreibung, in: Deutsche Wohnungswirtschaft, 48. Jg. (1996), S. 321-325.

*Katz, A.* (1978): Finanzierungsprobleme und Kommunalabgabenrecht, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 79. Jg. (1978), S. 284-289.

*Kilger, W.* (1988): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden 1988.

*Kirchhoff, U.* (1997a): Grundlagen der Kalkulation kommunaler Gebühren, in: Deutsche Wohnungswirtschaft, 49. Jg. (1997), S. 11-23.

— (1997b): Anmerkung zum Urteil des Verwaltungsgerichts Gelsenkirchen [Urteil v. 9.10.1997 – 13 K 3766 / 95], in: Deutsche Wohnungswirtschaft (DWW), 49. Jg. (1997), S. 441-442.

*Kloock, J.* (1981): Mehrperiodische Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen , in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 33. Jg. (1981), S. 873-890;

*Kloock, J. / Sieben, G. / Schildbach, Th.* (1981): Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Aufl., Düsseldorf 1981.

*Koch, H.* (1966): Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln / Opladen 1966.

— (1985): Zur Anwendung der LSP (Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten, in: Die Wirtschaftsprüfung, o. Jg. (1985), S. 77 ff.

*Kruschwitz, L.* (1973). Der Wiederbeschaffungswert als Basis der kalkulatorischen Abschreibung, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg. (1973), S. 51-55.

*Küpper, H.-U.* (1985a): Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 37. Jg. (1985), S. 26-46.

— (1985b): Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung, in: Ballwieser, W. / Berger, K.-H. (Hrsg.): Information und Wirtschaftlichkeit, Wiesbaden 1985, S. 405-432.

— (1990): Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 42. Jg. (1990), S. 253-267.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Küpper, H.-U.* (1991): Bestands- und zahlungsstromorientierte Berechnung von Zinsen in der Kosten- und Leistungsrechnung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 43. Jg. (1991), S. 3-20.

— (1992): Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 38-53.

— (1993a): Abschreibungen, in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 15-29.

— (1993b): Kostenbewertung, in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1179-1188.

*Küpper, W.* (1984): Zinssätze für Kalkulationen bei Geldwertänderungen. Die Bemessung kalkulatorischer Zinssätze bei Preiskalkulationen aufgrund von Selbstkosten unter Berücksichtigung von Geldwertänderungen, Thun / Frankfurt/M. 1984.

*Langenbrinck, B.* (1993): Gestaltungsspielräume der Kommunen in der Gebührenpolitik, Diss. Bayreuth.

— (1994): Ist Art. 8 des bayerischen KAG noch zeitgemäß? Einige Überlegungen zur Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 43. Jg. (1994), S. 147-152.

*Lohmann, K. / Rühmann, P.* (1989): Marktverzinsung und Erhaltungskonzeptionen bei abnutzbaren Anlagegegenständen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 59. Jg. (1989), S. 1324-1337.

*Lücke, W.* (1955): Investitionsrechnungen auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten?, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, N. F., 7. Jg. (1955), S. 310-324.

— (1965): Die kalkulatorischen Zinsen im betrieblichen Rechnungswesen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB). 35. Jg. (1965), Ergänzungsheft, S. 3-28.

*Männel, W.* (1992): Kostenwertansätze in der entscheidungsorientierten Kostenrechnung, in: ders. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 416-422.

— (1996): Kalkulatorische Abschreibungen, Zinsen, Gewinne und Substanzerhaltungsrückstellungen in der Strompreiskalkulation, Lauf a. d. Pegnitz 1996.

— (1997): Zur Problematik des Rechnens mit kalkulatorischen Kosten, in: Kostenrechnungspraxis, 41. Jg. (1997), S. 5-12.

— (1998): Zinsen im innerbetrieblichen Rechnungswesen, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 83-97.

*Männel, W. / Distler, H.* (1997): Substanzerhaltung durch kalkulatorische Abschreibungen und kalkulatorische Gewinnbestandteile, in: Kostenrechnungspraxis, 41. Jg. (1997), S. 43-54.

*Meilicke, H.* (1989): Heimliche Steuererhebung über öffentlich-rechtliche Gebühren, in: Betriebs-Berater (BB), 44. Jg. (1989), S. 225-228.

*Menrad, S.* (1993): Zinsen, in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 2252-2262.

*Meyer-Renschhausen, M.* (1994): Verursachergerechte Gestaltung von Abwassergebühren, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), 17. Jg. (1994), S. 39-59.

*Michel, R. / Torspecken, H.-D.* (1989): Kostenrechnung, 3. Aufl., München / Wien 1989.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Mohl, H. / Schick, R.* (1994): Zur Kalkulation der Entwässerungsgebühren in Nordrhein-Westfalen nach dem Urteil des OVG Münster vom 5.8.1994 (9 A 1248 / 92), in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 43. Jg. (1994), S. 226-230.

*Mülhaupt, L. / Gornas, J.* (1974): Anmerkungen zur Veranschlagung kalkulatorischer Kosten im gemeindlichen Haushaltsplan, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 75. Jg. (1974), S. 49-54.

*Müller-Hagedorn, L.* (1976): Zinsen in einer strategischen Kostenrechnung, in: Zeitschriuft für Betriebswirtschaft (ZfB), 46. Jg. (1976), S. 777-800.

*Nücke, H.* (1993): Anschaffungskosten, in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 83-87.

*Oettle, K.* (1976): Ziele, Mittel und Orientierungshilfen der Gebührenpolitik, in: ders. (Hrsg.): Grundfragen öffentlicher Betriebe I + II, Baden-Baden 1976.

*Ostholthoff, K. H.* (1993): Bewertung und Umfang der kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen bei der Gebührenfestlegung der Stadtentwässerung der Stadt Dortmund im Jahr 1992, Düsseldorf 1993.

— (1996): Kalkulation kommunaler Gebühren weiter umstritten. Anmerkungen zum Urteil des Verwaltungsgerichts Gelsenkirchen vom 8. Juni 1995, in: Deutsche Wohnungswirtschaft (DWW), 48. Jg. (1996), S. 140-143.

— (1997): Kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen bei Benutzungsgebühren, in: Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter (NWVBl.), 11. Jg. (1997), S. 201-205.

*Ostholthoff, K. H. / Wirz, H.* (1995): Zur Gebührenkalkulation bei Abwassergebühren. Gewinne können weiter als Kosten deklariert werden - Nur wenige Klarstellungen durch das OVG-Urteil vom 5. August 1994, in: Deutsche Wohnungswirtschaft (DWW), 47. Jg. (1995), S. 97-104.

— / — (1996): Zur Höhe der Zinskosten bei kommunalen Benutzungsgebühren, in: Der Germeindehaushalt, 97. Jg. (1996), S. 32-34.

*Plessentin, H.-J.* (1998): Aspekte der betrieblichen Finanzwirtschaft in der Kalkulation: Fremdkapitalzinsen als Aufwand, Eigenkapitalzinsen als Gewinnelement, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 107-109.

*Rasche, W.* (1980): Kostenrechnung und Kalkulation, Stuttgart 1980.

*Rau, Th.* (1993): Zur Berechnung der kalkulatorischen Zinsen in der Gebührenkalkualtion, in: Der Gemeindehaushalt (GemHH), 94. Jg. (1993), S. 198-201.

— (1994): Betriebswirtschaftslehre für Städte und Gemeinden, München 1994.

*Riebel, P.* (1978): Überlegungen zur Formulierung eines entscheidungsorientierten Kostenbegriffs, in. Müller-Merbach, H. (Hrsg.): Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre, München 1978, S. 127-146.

— (1990): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden 1990.

*Rose, J.* (1996): Zur Berechnung von Abschreibungen und Verzinsung in kommunalen Regiebetrieben, in: Der Germeindehaushalt, 97. Jg. (1996), S. 25-30.

*Scherrer, G.* (1992): Erfassung und Kalkulation der Zinskosten bei langfristiger Fertigung von Produkten und Anlagen, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 1008-1016.

*Schildbach, Th.* (1993): Substanz- und Kapitalerhaltung, in: in: Chmielewicz, K. / Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1888-1902.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Schmalenbach, E.:* Geldwertausgleich in der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 15. Jg. (1921), S. 401-416.

*Schneider, D.* (1980): Investition und Finanzierung, 5. Aufl., Wiesbaden 1980.

— (1984): Entscheidungsrelevante fixe Kosten, Abschreibungen und Zinsen zur Substanzerhaltung - Zwei Beispiele von „Betriebsblindheit" in Kostentheorie und Kostenrechnung, in: Der Betrieb, 37. Jg. (1984), S. 2521-2528.

— (1998): Rechnungszweckwidrige wiederbeschaffungswertorientierte Abschreibung, in: Kostenrechnungspraxis 42. Jg. (1998), S. 34-36.

*Schulte, F.-W.* (1997): Kommentar zu § 6 KAG, in: Driehaus, H.-J. (Hrsg.): Kommunalabgabenrecht. Kommentar, Herne / Berlin, Stand: September 1997.

*Schulze, D.* (1996): Probleme der Kosten und der finanziellen Belastung der Bürger in der kommunalen Abwasserentsorgung, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 45. Jg. (1996), S. 1-7.

*Schwantag*, K. (1948): Zins und Kapital in der Kostenrechnung, Bad Oeynhausen u.a.O. 1948.

— (1953): Zinsen als Kostenfaktor, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), 23. Jg. (1953), S. 483-500.

*Schweitzer, M. / Küpper, H.-U.* (1991): Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl., Landsberg 1991.

*Seicht, G.* (1976): Zins, in: Wittmann, W. u. a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 3, 4. Aufl., Sp. 4740-4752.

— (1977): Unternehmensführung und Inflation, Wien 1977.

— (1978): Preisbegründung, Kosten, Preisbildung, Wien 1978 (= Schriftenreihe Rationalisieren, Bd. 97).

— (1992): Die Zinskosten in der amtlichen „Kosten"-Preisadministration, in: Journal für Betriebswirtschaft (JfB), 42. Jg. (1992), S. 2-20.

— (1996): Zur Tageswertorientierung administrierter Preise, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 48. Jg. (1996), S. 345-363.

*Steenbock, R.* (1983): Abschreibungen und Zinsen bei der Abwasserbeseitigung, in: Zeitschrift für Kommunalwirtschaft, o. Jg. (1983), S. 104-111, 132-138.

— (1992): Eine richtige Entscheidung, in: Die Gemeinde SH, o. Jg. (1992), S. 249-250.

*Swoboda, P.* (1973): Die Kostenbewertung in Kostenrechnungen, die der betrieblichen Preispolitik oder der staatlichen Preisfestsetzung dienen, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 25. Jg. (1973), S. 353-367.

— (1978): Zur Problematik der Kostenbewertung und des Gewinnzuschlages in Kostenrechnungen, die der staatlichen Preisfestsetzung (Preisrechtfertigung) dienen, in: Journal für Betriebswirtschaft (JfB), 28. Jg. (1978), S. 231-241.

— (1990): Kostenermittlung und Tarifbildung bei Elektrizitätsversorgungsunternehmen, insbesondere hinsichtlich kalkulatorischer Kosten, Journal für Betriebswirtschaft, 40. Jg. (1990), S. 66 ff.

— (1992): Investition und Finanzierung, 4. Aufl., Göttingen 1992.

— (1996): Zur Anschaffungswertorientierung administrierter Preise (speziell in der Elektrizitätswirtschaft), in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 48. Jg. (1996), S. 365-384.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Swoboda, P.* (1998): Bewertung zu Wiederbeschaffungspreisen bzw. Anschaffungspreisen, in: Kostenrechnungspraxis 42. Jg. (1998), S. 37-39.

*Tettinger, P. J.* (1996): Entgelte in der Entsorgungswirtschaft. Benutzungsgebühren und privatrechtliche Entgelte als normativ vorgegebene Grundtypen, in: Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter, 10. Jg. (1996), S. 81-89; wiederabgedruckt in: Brede, H. (Hrsg.): Preise und Gebühren in der Entsorgungswirtschaft, Baden-Baden 1998, S. 17-45.

*Traumann-Reinheimer, A.* (1977): Umfang und Bewertung der Kosten lt. § 6 KAG NW. Untersuchung zur Anwendbarkeit betriebswirtschaftlicher Prinzipien in den Kostenrechnungen gemeindlicher Gebührenhaushalte als Grundlage der Kalkulation von Benutzungsgebühren, Frankfurt/M./Zürich.

*Vodrazka, K.* (1992): Pagatorischer und wertmäßiger Kostenbegriff, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 19-30.

*Wenzel, H. H. / Schmidt, H.* (1989/90): Probleme bei der Ermittlung kalkulatorischer Abschreibungen und kalkulatorischer Zinsen, in: Kostenrechnungspraxis, 33./34. Jg. (1989/90), Teil I 6/89, S. 255-269, Teil II 1/90, S. 24-27.

*Weyreuther, F.* (1997): Gebühren ohne Gegenleistung? Kosten- und Leistungszurechnung bei Gebührengenerationen, in: Umwelt- und Planungsrecht, 17. Jg. (1997), S. 261-267.

*Wiesemann, H.* (1998): Probleme der Verwaltungsgerichtsbarkeit in NW bei der Anwendung betriebswirtschaftlicher Grundsätze im Sinne des § 6 Abs. 2 Satz 1 KAG NW zur Ermittlung kommunaler Benutzungsgebühren, in: Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter (NWVBl.), 12. Jg. (1998), S. 138-145.

*Wöhe, G.* (1993): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18. Aufl., München 1993.

*Wright, F. K.* (1984): The Usefulness of Current Replacement Cost Information for Pricing, in: Klaassen, J. / Verburg, P. (Hrsg.): Replacement Costs for Managerial Purposes, Amsterdam u. a. O., S. 99-120.

*Zahradnik, St.* (1995): Beurteilung kalkulatorischer Kosten kommunaler Gebührenhaushalte mit Methoden der investitionsrechnung, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen (ZKF), 45. Jg. (1995), S. 50-55.

*Zeh, H.* (1929): Zinsen als Kostenfaktor, Diss. Frankfurt/M.

*Zimmermann, E.* (1992): Die Fehleinschätzung der Nutzungsdauer bei Anlagegegenständen und ihre Auswirkung auf Abschreibungen und Zinsen, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 41. Jg. (1992), S. 183-188.

*Zimmermann, F.* (1985): Beiträge und Gebühren für kommunale Abwasseranlagen, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ), 34. Jg. (1985), S. 141-149.

*Zimmermann, G.* (1989): Zur Substanzerhaltung in Unternehmen unter Preisaufsicht. Das Problem der Kostenbewertung bei Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Rahmen der Tarifgenehmigung, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), Bd. 12 (1989), S. 498-516.

— (1992): Kostenrechnung und Unternehmenserhaltung, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 1414-1428.

— (1993): Grundzüge der Kostenrechnung, 5. Aufl., München / Wien 1993.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

*Zimmermann, G.* (1995): Das Minimum an interner Finanzierung als Problem der Sicherung der Kreditaufnahmefähigkeit, in: Albach, H. / Delfmann, W. (Hrsg.): Dynamik und Risikofreude in der Unternehmensführung, Wiesbaden 1995, S. 151-169.

— (1997): Unternehmenserhaltung, Kostenhöhe und Finanzstruktur, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/97, S. 25-33.

— (1998a): Anschaffungspreisorientierte Abschreibungsbemessung und Unternehmenserhaltung, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 41-43.

— (1998b): Kalkulation von Zinskosten in nach Substanzerhaltung strebenden Betrieben, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 101-102.

*Zwehl, W. von* (1988): Die Kalkulation kommunaler Benutzungsgebühren in betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 58. Jg. (1988), S. 155-177.

*Zwehl, W. von* (1989): Betriebswirtschaftliche Grundsätze zur Konkretisierung der durch Benutzungsgebühren zu deckenden Kosten, in: Der Betrieb, 42. Jg. (1989), S. 1345-1354.

— (1998): Das stete Ärgernis der Gebührenkalkulation, in: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 48-50.

*von Zwehl, W. / Kaufmann, M.* (1991): Kommunale Benutzungsgebühren aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht, 2. Jg. (1991), S. 7-17.

## Urteile

Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen in Münster (OVG NW): Urteil vom 27.10.1992 - 9 A 835 / 91.

OVG NW: Urteil vom 5. August 1994 - 9 A 1248 / 92 = NVwZ 1995, 1233 = NWVBl. 1994, 428 = KStZ 1994, 213 = ZKF 1994, 227 = GemHH 1994, 233.

OVG NW: Urteil vom 15. Dezember 1994 - 9 A 2251 / 93 = NVwZ 1995, 1238 = NWVBl. 1995, 173 = ZKF 1995, 109 = StGR 1995, 191 = GemHH 1996, 284.

OVG NW: Urteil vom 19. Mai 1995 - 9 A 560 / 93 = StGR 1995, 315.

OVG NW: Urteil vom 24. Juli 1995 - 9 A 2251 / 93 = NVwZ-RR 1996, 695 = NVWBl. 1995, 470 = StGR 1995, 484 = GemHH 1997, 13.

OVG NW: Urteil vom 4. November 1996 - 9 A 7237 / 95.

OVG NW: Urteil vom 18. März 1997 - 9 A 274 / 93.

OVG NW: Urteil vom 1. Juli 1997 - 9 A 6103 / 95.

OVG NW: Urteil vom 19. September 1997 - 9 A 3373 / 96.

Oberverwaltungsgericht für das Land Schleswig-Holstein (OVG SH), Urteil vom 29.10.1991 - 26144 / 91 = Die Gemeinde SH 1992, S. 48 f.

Verwaltungsgericht Düsseldorf (VG Düsseldorf): Urteil vom 5. Februar 1975 – 5 K 265 / 73 = KStZ 1976, S. 116.

Verwaltungsgericht Gelsenkirchen (VG Gelsenkirchen): Urteil vom 8. Juni 1995 - 13 K 3903 / 94 = NWVBl. 1995, 482 = GemHH 1996, 135 = DWW 1996, 57.

VG Gelsenkirchen: Urteil vom 21. April 1994 - 13 K 3474 / 93.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

VG Gelsenkirchen: Urteil vom 15. Februar 1996 - 13 K 29785 / 94.

VG Gelsenkirchen: Urteil vom 2. Mai 1996 - 13 K 3985 / 92.

VG Gelsenkirchen: Urteil vom 9. Oktober 1997 - 13 K 3766 / 95 = DWW 1997, 438 = NWVBl. 1998, 32 = GemHH 1998, 66.

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

# Sachregister


Abfall 5
Abwasser 5, 11
Abzugskapital 23, 39, 60, 76
Anlagegütermarkt 38
Anlagevermögen 14, 38, 47, 50, 54, 56, 62, 64, 82, 84
Annuität 26, 47
  Annuitätenmethode 25, 26, 47
Ansatzfähigkeit 11, 69, 89
Anschaffungswert 5, 12, 14, 15, 39, 47, 50 ff., 56, 59, 68, 71 f., 78 f., 82
  Anschaffungswertmethode 12, 14, 39, 59
Äquivalenz 7, 12, 14, 16, 26, 37 ff., 43, 49, 50 ff. 76, 82, 100, 103, 110
  Äquivalenztheorem 7, 12, 14, 37, 38, 40 f., 45, 47 ff., 52, 63, 83
Äquivalenzprinzip 18, 44 f., 52, 58, 60, 64, 91, 93, 112

Barwert 20, 24, 30
Benutzungsgebühren 1, 5 f., 8, 11, 14, 16, 24, 35, 38, 41, 43 f., 49, 58, 66, 70, 72 f., 84, 87, 89 ff., 94, 97, 101, 103 f., 108, 111, 113, 120 ff.
Betriebserhaltung 52, 64, 70, 89, 104, 121
Betriebswirtschaftslehre 5, 12 f., 16, 18, 20, 24, 31, 36, 45 ff., 49, 53, 56, 58, 61, 66, 67, 69, 71, 73, 75, 78, 82, 85, 88, 90, 92 ff., 104, 106 ff., 124, 126
Bewertung 5, 19, 23, 44, 53, 55, 64, 66, 68 ff., 74, 75, 89 f., 94, 96, 99 f., 102, 106, 108, 110, 112, 117, 125

Deflation 55
Desinvestition 54
Dokumentation 17, 19, 45, 99

Effizienz 31
Eigenfertigung 17
Eigenkapital 27, 35 f., 47, 59, 65, 67, 74, 109 f.
empirisch 16, 37, 38, 41, 48, 53, 79, 83, 88
Entscheidungsrechnung 16, 19
Entsorgung 120
Entwässerungsgebührensatzung 11
Erfolg 18
Erfolgskapital 31
  Erfolgskapitalerhaltung 31
Erkenntnis 12, 16, 81, 88
erwerbswirtschaftlich 19, 36, 42, 57, 62, 93, 95, 98, 100 ff., 108, 110, 120 f., 124, 126
Evaluierung 37

Fremdkapital 28 ff., 43, 47 f., 56, 58 f., 66
Fiktivkapital 71, 74
Finanzierung 32, 50, 56, 57, 59 f., 65 f., 70, 89, 121
Finanzmathematik 20, 23 f., 47, 71, 82
Fremdbezug 17

Gebührenaufkommen 77, 87
Gebührenbedarfsberechnung 7, 9, 14, 15, 37, 53, 58, 65, 70, 73, 93
Gebührenhaushalt 27, 41
Gebührensprung 59, 61
Gemeindeordnung 42, 83, 121
Gemeinwirtschaftlichkeit 36, 43, 68, 99, 101 f., 105, 108, 111, 122, 124 ff.
Generation 61
Gewinn 5, 13, 20, 36, 48, 51, 54, 56 ff., 63 ff., 69, 70, 74, 84, 87, 105 f., 109, 110, 112
Grundsätze, betriebswirtschaftliche 5, 8, 14, 45 f., 71, 82, 87, 89 ff., 93, 95 ff., 105, 107, 109, 111, 115, 120

Harmonisierung 53
heuristisch 22



DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Index 40
Inflation 14, 38, 52, 54, 64, 72, 74
Information 17
integriert 17, 19, 52
Interdependenz 1, 7, 9, 12 ff., 24, 37, 41, 45 f., 50, 81, 98
Investition 81
Investitionsrechnung 7, 14 ff., 20, 23, 27, 37, 43, 46, 58, 73, 81 f., 122

Kalkulation 7, 12, 14 f., 32, 44 ff., 50 ff., 55, 58, 60, 69, 72, 74, 77, 82, 96, 98 f., 101, 103, 107 f., 111, 124, 126
  Ziele der – 7, 8, 15, 17, 19, 22, 37, 41 ff., 45, 52, 55, 67, 69 f., 76, 81 ff., 88 ff., 94 ff., 99 ff., 104 f., 107 ff., 115, 120 ff., 125
Kapital 12, 14, 21, 23, 36, 38, 52, 62 f., 66, 74, 78
Kapitalbindungsdauer 39
Kapitaldienst 23, 24, 47, 52, 70, 73, 76
Kapitalendwert 20, 24, 28, 39, 40, 54, 57, 60, 77, 79
Kapitalerhaltung 63, 65
  reale – 13, 41, 43, 50 f., 54, 65, 70, 77, 82 f., 122
Kapitalgeber 40, 57, 63, 67, 105, 109
Kapitalkosten 5, 22, 24, 27, 39, 47, 52
Kapitalmarkt 21, 40, 67, 77, 79
Kapitalstruktur 54, 65 ff., 106
Kapitalwert 19, 20, 39
Kaufkraft 51, 62
Kombinationsmethode 13, 78, 80
Kommunalabgabengesetz 6, 8, 11, 13 ff., 23, 37, 41 ff., 58, 62 f., 68, 78, 82 ff., 87 ff., 93, 95 f., 100, 102, 104, 107, 109, 110 ff., 120 ff.
Kommunalabgabenrecht 5, 8, 13, 16, 18, 25 ff., 32, 44, 46, 63, 72, 76 ff., 85, 87 ff., 94, 99, 104, 106 f., 110, 114 ff., 120
Kontrolle 17
Konzept des doppelten Minimums 55, 63, 74
Kostenartenrechnung 23
Kostenbegriff
  pagatorischer – 19
  wertmäßiger – 16, 19, 53, 62, 66 f., 88 f., 99, 103, 106, 120, 124 f.
  entscheidungsorientierter – 19, 21, 53
Kostenrechnung 7, 16 ff., 37 f., 42 ff., 51 f., 54 ff., 62 ff., 74, 76, 81 f., 84, 89, 94 ff., 98 f., 102, 105, 107 ff., 115, 121 f., 125 f.
  Instrumente der – 51
Kostenspaltung 23
Kostenüberschreitung 11, 12, 41, 79, 83
Kritik 5, 6, 8, 11, 13 f., 28, 32, 36, 38, 41 f., 44, 46, 53 f., 61, 65, 67 f., 76 f., 83, 90 f., 93 f., 98, 113, 115 ff., 121, 123, 126

Lehrmeinung 13 f., 37, 45 f., 48, 91 ff., 99, 115 f., 125 f.
Lücke-Theorem 20 f., 24, 58

Maßstab 21, 54 f., 81, 109 f., 110, 124

Nebenbedingung 71
Nominalzins 8, 11 ff., 15, 35, 39, 50 f., 74 f., 75, 77, 79, 84, 98
Nordrhein-Westfalen 5, 8, 11, 13 ff., 37, 41 ff., 48, 58, 62 f., 63, 71, 82 ff., 87 ff., 95 f., 100, 102, 107, 109 ff., 114 ff., 120 ff., 124 f.

Obergrenze 26, 41, 50, 63, 65, 77 ff., 82 ff., 123
Oberverwaltungsgericht 5 ff., 11 ff., 18, 31, 34, 36, 44 ff., 48 f., 55, 60, 66, 68 f., 71, 73 ff., 80 f., 84, 87, 90 ff., 100 ff., 105, 107, 110, 113, 115 ff., 124, 126
Öffentlichkeit 5
Operationalisierung 15, 43, 84, 122
Opportunitätskosten 66
OVG NW 6 ff., 11 ff., 14 f., 18, 34, 36, 44 ff., 55, 60, 66, 68 f., 71, 73 ff., 81, 87, 90 ff., 96, 100 ff., 105, 107, 110, 113, 115, 124, 126

Periodenerfolg 18, 22, 24
Periodenpinzip 23 f., 37, 44
Periodenverteilung 23, 37
Planung 17, 99
Planungsrechnung 17, 18, 22
Prämissen 14, 20 f., 37, 40 ff., 48, 63, 65, 79, 82 f., 116 f., 121

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH

Praxis 7, 14 f., 18, 22, 37 ff., 42, 45 f., 48 f., 52, 54 f., 57, 75, 80, 82, 91 f., 98, 113, 116 f., 121
Preisbildung 42, 121
Preisuntergrenze 17, 43, 63, 65, 83, 122
Produktart 17
Programmplanung 17

**R**ealzins 7, 12, 14, 22, 35, 40 f., 48, 51, 71, 76 f., 83 f.
Realzinsmethode 12, 14, 71, 76 f., 84
Rechtsfom 66
Refinanzierung 57, 67, 105, 106
Reinvestition 55
Restbuchwert 8, 11, 15, 75, 77 f., 84, 98

**S**achwertsteigerung 14
Satzung 11
Selbstfinanzierung 56, 59, 67 f.
Selbstkosten 15, 17, 19, 22, 47, 58, 72
Subsidiaritätsprinzip 42, 59, 83, 122
Substanzerhaltung 7, 15, 32, 35, 38 f., 47, 49 ff., 54 ff., 58 f., 62 ff., 68 f., 71 f., 74, 77, 82, 84 f., 101, 104, 121
Bruttosubstanzerhaltung 48 f., 54, 56, 63, 65, 68, 84
Nettosubstanzerhaltung 47 f., 48, 56, 65
leistungsäquivalente – 31
qualifizierte – 31, 61
relative – 31
reproduktive – 38, 43, 50 f., 83, 122

**T**ageswert 35

**U**ntergrenze 63, 65
Urteil 5, 6, 11 ff., 18, 25, 27, 32 ff., 36, 38, 40, 44 ff., 54 f., 60, 66, 68 f., 71, 74 ff., 78 f., 81 f., 87, 90 ff., 96 f., 101 ff., 105, 110, 123

**V**erlust 54, 97
VG Gelsenkirchen 11 ff., 16, 25, 27, 31 ff., 38, 40, 44, 47, 50, 54, 60, 76, 79, 81 ff., 87
volkswirtschaftlich 43, 62, 66, 120, 122
Vorleistung 17

**W**ahlrecht 45, 50, 81, 82, 84, 91, 94
Wert
objektiver – 53, 54
subjektiver – 53
Werteverzehr 18, 44, 66, 102
Wiederanlage 77
Wiederanlageprämisse 38, 55, 79

Wiederbeschaffungszeitwert 12, 13, 14
siehe auch Zeitwert
Wiederbeschaffungszeitwertmethode 12 ff., 39, 50

Wirtschaftsbetriebe, allgemeine 46, 91, 100

**Z**ahlungen 18
Zeitwert 5, 7, 12, 15, 30, 32, 41, 44, 50, 53, 57, 59, 60, 61, 62, 66, 69, 71, 72, 74, 77, 78, 79, 80, 83, 84, 97, 98, 113
*siehe auch* Wiederbeschaffungszeitwert
Zinsen 5, 11, 14, 16, 19, 20, 21, 23, 26, 35, 36, 47, 52, 60, 64, 68, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 81, 97, 98, 100, 101, 109, 110, 112
Zinseszins 21, 39
Zusammenfassung 7, 8, 15, 64, 81, 124
Zweckbezogenheit 16, 49, 88, 89, 90, 95, 111

DOI https://doi.org/10.3790/978-3-428-49755-3
Generated for Hochschule für angewandtes Management GmbH at 88.198.162.162 on 2025-09-09 00:21:41
FOR PRIVATE USE ONLY | AUSSCHLIESSLICH ZUM PRIVATEN GEBRAUCH