



BERICHT

über die

Prüfung der Gebührenkalkulation für die zentrale Schmutzwasserbeseitigung

in der



Samtgemeinde Zeven

1. Allgemeines

Für die Inanspruchnahme der Einrichtung zur zentralen Schmutzwasserbeseitigung erhebt die Samtgemeinde Zeven Gebühren, die gemäß § 5 Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz (NKAG) nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen kostendeckend zu kalkulieren sind.

Der Kalkulationszeitraum für die Berechnung der Gebühren für die zentrale Schmutzwasserbeseitigung in der Samtgemeinde Zeven beträgt zwei Jahre. Die vorgelegte Gebührebedarfsberechnung wurde im November 2016 für die Jahre 2017 und 2018 von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Samtgemeinde aufgestellt, der ermittelte Gebührensatz beträgt 1,57 €/m³. Die vorherige Gebühr in Höhe von 1,50 €/m³ war somit um + 4,7 % zu erhöhen.

Die aktuelle Gebührenkalkulation wurde dem Rat zur Kenntnisnahme und Beschlussfassung vorgelegt. Die 8. Satzung zur Änderung der Satzung der Samtgemeinde Zeven über die Erhebung von Gebühren für die Schmutzwasserbeseitigung (Schmutzwassergebührensatzung) wurde vom Rat am 20.12.2016 beschlossen und am 24.12.2016 in der Zevenner Zeitung veröffentlicht.

2 Prüfungsvorbereitung

Die Samtgemeinde Zeven führte die Kalkulation der Gebühren für die zentrale Schmutzwasserbeseitigung mit eigenem Personal durch. Sie beabsichtigt die Gebühren zukünftig alle zwei Jahre neu zu ermitteln. Die vorgelegte Gebührenbedarfsberechnung basiert insbesondere auf folgenden Angaben / Unterlagen:

- (vorläufige) Anlagennachweise für die Einrichtung der zentralen Schmutzwasserbeseitigung
- voraussichtliche Betriebskosten
- voraussichtlich zu entsorgende Abwassermengen

Im Rahmen der Prüfung wurden die der Gebührenkalkulation zugrunde liegenden Annahmen und Werte stichprobenartig geprüft und nachvollzogen. Auch die Nachkalkulationen für die Jahre 2012 bis 2015 sowie die entsprechende Satzung über die Erhebung von Gebühren zur Schmutzwasserbeseitigung wurden in die Prüfung einbezogen.

3 Art und Umfang der Prüfung

Die Prüfung der Abwassergebührenkalkulation für die zentrale Abwasserbeseitigung ist erstmals im Dezember 2014 angekündigt worden.

Vor dem Hintergrund der damals vorgelegten, veralteten Gebührenkalkulation aus dem Jahr 2005 wurde von der geplanten Prüfung abgesehen. Dieses ist der Samtgemeinde mit Schreiben vom 06. März 2015 mitgeteilt worden. Gleichzeitig wurde das Angebot unterbreitet, die Aufstellung der neuen Gebührenbedarfsberechnung prüfend zu begleiten.

Dieses Angebot ist von der Samtgemeinde Zeven nicht wahrgenommen worden. Die neue Gebührenkalkulation wurde dem Rechnungsprüfungsamt erst am 17. November 2016 - nur wenige Wochen vor der Ratssitzung - vorab zur Kenntnis übersandt.

Um die Prüfung trotz des engen Zeitfensters kurzfristig durchführen zu können, wurden der Samtgemeinde Zeven die, bereits im Dezember 2014 bekanntgegebenen, für die Prüfung erforderlichen Unterlagen am 18. November 2016 erneut mitgeteilt und um deren Vorlage bis zum 30. November 2016 gebeten. Da die Unterlagen bis zu diesem Termin nicht eingegangen waren, wurde die Samtgemeinde am 01. Dezember 2016 darauf hingewiesen, dass eine Prüfung vor der ersten Vorstellung der Kalkulation im Ausschuss möglicherweise nicht mehr rechtzeitig durchgeführt und abgeschlossen werden könne. Auch in einer weiteren E-Mail vom 13. Dezember 2016 wurde noch einmal daran erinnert, dass die für eine umfassende Beurteilung der Gebührenkalkulation erforderlichen Unterlagen bis zu diesem Tag nicht vorgelegt worden sind, sodass keine entsprechende Prüfung erfolgen konnte. Erst mit E-Mail vom 17. Januar 2017 wurden dem Rechnungsprüfungsamt sämtliche Unterlagen vollständig und damit prüffähig zur Verfügung gestellt.

Prüfungsfeststellung 1

Hinweise, die bei einer ersten Durchsicht der vorgelegten Gebührenkalkulation aufgefallen waren und der Samtgemeinde vorab (am 01. Dezember 2016) mitgeteilt wurden, sind - entgegen der Zusage des Fachbereichsleiters - in der, den politischen Gremien vorgelegten, Gebührenkalkulation nicht oder nur unzureichend berücksichtigt worden.

Prüfungshinweis 1

Sofern die Samtgemeinde - wie andere Kommunen im Kreisgebiet - von dem Angebot des Rechnungsprüfungsamtes Gebrauch gemacht hätte, die Aufstellung der neuen Gebührenkalkulation prüfend begleiten zu lassen, wäre eine Korrektur vieler, der im Rahmen der Prüfung festgestellten und in diesem Bericht thematisierten Punkte noch vor Beschlussfassung der Politik möglich gewesen.

Die Prüfung erfolgte mit Unterbrechungen im Zeitraum Januar bis Juli 2017.

Im Rahmen der Prüfung wurden unter anderem folgende Prüfungshandlungen vorgenommen:

- Prüfung der Gebührenkalkulation für die zentrale Schmutzwasserbeseitigung in den Jahren 2017 bis 2018
- Prüfung der Nachkalkulationen für die zentrale Schmutzwasserbeseitigung der Jahre 2012 bis 2015
- Belegprüfung auf Basis von nach dem Zufallsprinzip ermittelten Stichproben
- Analyse anhand ausgewählter Sachkonten

Die erbetenen Auskünfte und Nachweise sowie die zur Vorbereitung der Prüfung angeforderten Unterlagen sind von den Mitarbeitern der Samtgemeinde zum Teil erst nach mehrmaliger Nachfrage und letztmaliger Fristsetzung mit (erheblicher) Verzögerung erteilt bzw. zur Verfügung gestellt worden.

Durch vorgenannte Umstände haben sich der zeitliche Aufwand der Prüfung und damit einhergehend die Prüfungsgebühren im Vergleich zu den bei anderen, kreisangehörigen Kommunen durchgeführten Prüfungen deutlich erhöht.

4 Zusammenfassendes Ergebnis und wesentliche Prüfungsfeststellungen

4.1 Inhalt und Aufbau der Gebührenkalkulation und Betriebsabrechnung

Die zur Prüfung vorgelegte **Gebührenkalkulation** ist nahezu unabhängig von der Haushaltsplanung auf „manueller“ Basis erstellt worden. Eine Orientierung an den Ansätzen im Haushaltsplan erfolgte ausschließlich für die Personalkosten; alle weiteren Aufwendungen aus der Gebührenkalkulation weichen von den Angaben im Haushaltsplan ab. Die angesetzten, kalkulatorischen Kosten wurden auf Basis der bekannten oder erwarteten Investitionen ermittelt. Für die laufenden Kosten wurden die Aufwendungen des Haushaltsjahres 2015 unter Berücksichtigung einer Kostensteigerung in Höhe von 10 % (für das Jahr 2017) bzw. 15 % (für 2018) zu Grunde gelegt.

Prüfungsfeststellung 2

Die in der Kalkulation für die Jahre 2017 und 2018 angesetzten Gesamtkosten liegen unterhalb der für das Budget 40-538-1 veranschlagten Aufwendungen aus der Haushaltsplanung 2017 (2016). Die Summen der Aufwendungen aus Sach- und Dienstleistungen sowie der sonstigen ordentlichen Aufwendungen unterschreiten die Ansätze im Haushaltsplan deutlich (für 2017: - 280 T€ (- 332 T€); für 2018: - 210 T€ (- 299 T€)). Auch die nach Aussage der Samtgemeinde aus dem Haushaltsplan übernommenen Personalaufwendungen weichen von den Planansätzen ab (für 2017: - 13 T€ (- 10 T€); für 2018: - 13 T€ (- 5 T€)).

Dieses deutet darauf hin, dass die in der Gebührenkalkulation berücksichtigten Angaben entweder mit hoher Wahrscheinlichkeit zu gering bemessen wurden, sodass es bei der Nachkalkulation möglicherweise zu Gebührenunterdeckungen kommen könnte, oder dass die Ansätze in der Haushaltsplanung zu hoch veranschlagt worden sind.

Prüfungshinweis 2

Als Begründung für ihre Vorgehensweise führte die Samtgemeinde aus, dass die Zahlen aus der Haushaltsplanung ohne erhebliche Nachforschungen kaum sinnvoll auf die Kostenstellen verteilt werden könnten, sodass eigene Kostenschätzungen vorgenommen worden seien.

Dieser Argumentation kann seitens des Rechnungsprüfungsamtes nicht gefolgt werden.

Zum einen wurde die Aufteilung der Kosten auf die zentrale und die dezentrale Abwasserbeseitigung in der vorgelegten Gebührenkalkulation erst auf Ebene der geschätzten

Gesamtkosten vorgenommen. Entsprechendes hätte daher auch mit den Gesamtaufwendungen aus der Haushaltsplanung erfolgen können.

Andererseits werden die Ansätze bei sorgfältiger Planung bereits auf Budget-Sachkontenebene veranschlagt und in der Finanzbuchhaltung hinterlegt. In diesen Fällen wäre es ohne viel Aufwand möglich, die erforderlichen Angaben in die Gebührenkalkulation zu überführen. Auf die Ausführungen im Prüfungshinweis 3 wird verwiesen.

Im Hinblick auf eine möglichst transparente und nachvollziehbare Gebührenrechnung wird daher empfohlen, die Kalkulationen zukünftig an die Haushaltsplanungen anzulehnen, sodass die jeweiligen Ansätze grundsätzlich deckungsgleich sind.

Die **Darstellung der Gebührenkalkulation** ist sehr allgemein gehalten und beinhaltet lediglich einzelne „Oberbegriffe“ (beispielsweise „Kosten für Sach- und Dienstleistungen“). Es ist folglich nicht erkennbar, welche Aufwendungen im Einzelnen angesetzt worden sind.

Prüfungsfeststellung 3

Die Darstellung der Gebührenkalkulation ist aus Sicht des Rechnungsprüfungsamtes zu allgemein gehalten. Wie dargestellt, werden an einigen Stellen lediglich Oberbegriffe verwendet. Eine konkrete Aufschlüsselung, welche Kostenpositionen im Einzelnen unter diesen Überschriften angesetzt werden, ist nicht vorhanden.

Vor dem Hintergrund, dass Kosten grundsätzlich nur dann gebührenfähig sind, wenn sie bereits in der Kalkulation veranschlagt wurden, sollte sowohl die Kalkulation als auch die Betriebsabrechnung detailliertere Angaben zu den einzelnen Kostenpositionen enthalten. Es empfiehlt sich dabei, mindestens eine Untergliederung entsprechend der in der Finanzbuchhaltung bebuchten Konten vorzunehmen.

Eine Zusammenfassung der gebührenfähigen Kosten mittels der Überschriften aus den Zeilen der Ergebnisrechnung erfüllt die gesetzlichen Anforderungen nicht. Entsprechendes ist auch den Ausführungen eines Urteils des VG Göttingens vom 22.03.2016 (Aktenzeichen 3 A 226/15) zu entnehmen. Darin wird unter der Randnummer 29 ausgeführt:

„Die Stufen bzw. Einzelheiten der Berechnung müssen für die Ratsmitglieder in sich schlüssig und aus sich heraus verständlich dargestellt sein, wobei sich Einzelheiten auch erst aus Anlagen ergeben dürfen (Nds. OVG, Urteile vom 22.06.2009 - 9 LC 409/05 - und vom 24.09.2013 - 9 LB 25/11-)“. (...) „Nähere Aufschlüsselungen der zentralen Positionen müssen entweder im Rechenwerk ausdrücklich enthalten oder aber zumindest auf Nachfrage ohne weiteres verfügbar sein.“

In der konkreten Entscheidung wurde von dem Gericht bemängelt, dass „eine schlüssige Darstellung, aus welchen Einzelpositionen sich die genannten Endbeträge zusammensetzen und wie sich die jeweiligen Einzelpositionen ihrerseits berechnen“ gefehlt habe. „Darüber hinaus lagen sie nicht dem Rat (...) vor und wurden von ihm nicht zustimmend zur Kenntnis genommen, was für eine Neukalkulation (...) unabdingbar wäre; die Vorlage bei einem Ausschuss kann diese Anforderung wegen der alleinigen Zuständigkeit des Rates nicht ersetzen.“

Auch die Erstellung der **Betriebsabrechnungen** erfolgt zurzeit nahezu unabhängig von dem doppischen Buchungssystem auf „manueller“ Basis. Allerdings ist diese - im Gegensatz zur Kalkulation - detaillierter aufgeschlüsselt. Die innerhalb eines Jahres angefallenen Kosten werden anhand der in der Kameralistik bebuchten Konten (zum Beispiel: „3100 Fremdleistungen“ oder „4800 Reparaturen, Instandsetzung“) hinreichend konkret dargestellt. Allerdings wurden die Salden der doppischen Konten dabei nicht direkt ausgewertet, sondern manuell in die (aus der Kameralistik stammenden) Positionen der Betriebsabrechnung überführt.

Im Zeitpunkt der Erstellung der Betriebsabrechnungen war das Haushaltsjahr 2016 noch nicht abgeschlossen. Aus diesem Grund sind nach Aussage des zuständigen Mitarbeiters der Samtgemeinde lediglich die kalkulatorischen Kosten und die Personalaufwendungen

mit den tatsächlichen Beträgen des Jahres 2016 in der Nachkalkulation berücksichtigt worden. Für alle weiteren Kosten wurden die Aufwendungen des Jahres 2015 zuzüglich einer Kostensteigerung in Höhe von 5 % verwendet.

Die Nachkalkulationen der Jahre ab 2012 basieren auf vorläufigen Daten. Bedingt durch die zeitlichen Verzögerungen der Jahresabschlussaufstellungen durch die Umstellung der Rechnungslegung von der Kameralistik auf die Doppik zum 01.01.2012 sind insbesondere die Abschlussbuchungen noch nicht abschließend erfolgt. Sämtliche laufende Kosten sind jedoch bereits über die entsprechenden Aufwandskonten gebucht worden und konnten so in die Gebühren(nach-)kalkulation überführt werden.

Prüfungsergebnis 1

Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten hinsichtlich der zeitlichen Verzögerungen bei der Jahresabschlusserstellung durch die Einführung der Doppik ist es zum aktuellen Zeitpunkt noch nicht möglich, endgültige Abrechnungen der Kalkulationszeiträume seit 2012 aufzustellen. Aus diesem Grund ist es vertretbar, das zunächst auf vorläufige Nachkalkulationen zurückgegriffen wird, um Gebührenüber- bzw. -unterdeckungen zu ermitteln, die in die neue Kalkulation für zukünftige Kalkulationszeiträume eingestellt werden können.

Eine endgültige Abrechnung der vergangenen Jahre sollte unmittelbar nach Abschluss der relevanten Jahresabschlussarbeiten und -prüfungen erfolgen.

Prüfungsfeststellung 4a

Bei der Erstellung der Betriebsabrechnungen wurden nicht ausschließlich die Salden der Ergebnisrechnungskonten verwendet, sondern teilweise auch die Summen der sogenannten „IST-Werte“. Diese spiegeln jedoch die tatsächlichen Zahlungen der einzelnen Geschäftsvorfälle wider und stimmen daher aufgrund eines möglichen zeitlichen Versatzes - Stichworte Forderungen / Verbindlichkeiten - nicht immer mit den Buchungen in der Ergebnisrechnung überein.

Für die endgültigen Abrechnungen der vergangenen Jahre sowie die zukünftigen Betriebsabrechnungen sollte daher darauf geachtet werden, dass einheitlich und ausschließlich die Buchungen in der Ergebnisrechnung (anhand der Soll- und Habenbuchungen) verwendet werden.

Prüfungsfeststellung 4b

Bei der Prüfung der zu den Betriebsabrechnungen vorgelegten Exceltabellen wurde festgestellt, dass die allgemeinen Kosten doppelt auf die Kostenstelle der dezentralen Abwasserbeseitigung (genannt: „Fäkalschlamm“) umgelegt worden sind.

Die sog. „allgem. Kosten“ sind zunächst anhand der gewichteten Abwassermengen auf die Kostenstellen „ARA“ und „Fäkalschlamm“ verteilt worden. Die auf diese Weise ermittelten Kosten der Abwasserreinigungsanlage (ARA) wurden anschließend mit den dieser Kostenstelle direkt zugeordneten Kosten addiert, bevor die Gesamtsumme der Aufwendungen der „ARA“ am Ende - wiederum auf Basis der gewichteten Mengen - auf die Endkostenstellen „Fäkalschlamm“ (= dezentral) und „Kanalnetz“ (= zentral) umgelegt worden ist.

Die Summe der allgemeinen Kosten aus der Betriebsabrechnung des Jahres 2015 beläuft sich auf 1.217.989,84 €; davon entfallen - entsprechend der gewichteten Abwassermengen - 1.201.077,54 € auf zentral und 16.912,30 € auf dezentral entsorgtes Schmutzwasser. Aufgrund der geschilderten Vorgehensweise ist der Anteil des zentralen Schmutzwassers allerdings erneut - auf Basis des gleichen Maßstabes - verteilt worden. Nach Addition der direkt zugeordneten Kosten in Höhe von 1.362.601,94 € belaufen sich die Gesamtkosten der Vorkostenstelle „ARA“ auf 2.563.679,48 €; davon wurden der Endkostenstelle „Kanalnetz“ 2.528.081,71 € zugeordnet, der Endkostenstel-

le „Fäkalschlamm“ 35.597,77 €.

Aus Sicht des Rechnungsprüfungsamtes hätte an dieser Stelle nur noch eine Umlage der, der Kostenstelle „ARA“ direkt zugeordneten Kosten vorgenommen werden dürfen (1.362.601,94 €, davon 1.343.681,64 € für die zentrale und 18.920,30 € für die dezentrale Abwasserbeseitigung), wodurch sich die Gesamtkosten der dezentralen Schmutzwasserentsorgung im Jahr 2015 um - 16.677,47 € reduziert, die Gesamtkosten der Entsorgung des zentralen Schmutzwassers entsprechend erhöht hätten.

Diese Feststellung bezieht sich auf den Aufbau der Exceltabelle, anhand der die Nachkalkulationen erstellt worden sind. Folglich sind sämtliche Betriebsabrechnungen von der fehlerhaften Kostenverteilung betroffen. Für die Gebührenkalkulation bedeutet dieses, dass die umlagefähigen / in der Kalkulationsperiode zu berücksichtigenden Kosten der zentralen Abwasserbeseitigung zu gering angesetzt worden sind.

Prüfungsfeststellung 4c

Wie bereits dargestellt, wurden der Nachkalkulation des Jahre 2016 die Kosten des vorangegangenen Haushaltsjahres zuzüglich einer Kostensteigerung in Höhe von 5 % zu Grunde gelegt. Eine Betriebsabrechnung ist für 2016 nicht vorgelegt worden.

Die Vorgehensweise der Samtgemeinde ist nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes zu ungenau. Sofern ein - noch nicht abgeschlossenes - Haushaltsjahr in einer Gebührenkalkulation berücksichtigt wird, sollte das Jahr „auf der Basis einer kurz vor Ablauf der (...) Kalkulationsperiode vorgenommenen Schätzung“ einbezogen werden.¹ Als Grundlage für eine solche Schätzung sollte dabei allerdings nicht auf die Vorjahreswerte zurückgegriffen werden. Stattdessen empfiehlt es sich, eine „Hochrechnung“ der bereits im entsprechenden Jahr (bis zum Zeitpunkt der Kalkulationserstellung) angefallenen Buchungen durchzuführen.

Prüfungshinweis 3

Auf dem Budget 40-538-01 werden nicht nur die Geschäftsvorfälle der zentralen Schmutzwasserbeseitigung, sondern auch die Aufwendungen und Erträge der dezentralen Abwasserbeseitigung erfasst.

Im Rahmen der Erstellung der Betriebsabrechnungen werden die Buchungen den einzelnen Konten durchgesehen und manuell zu den verschiedenen Kostenstellen (allgemeine Kosten, Abwasserreinigungsanlage (ARA), Fäkalschlamm und Kanalnetz) zugeordnet. Anschließend werden die Gesamtbeträge je Konto und Kostenstelle in die Betriebsabrechnung überführt.

Diese Vorgehensweise ist nicht nur sehr zeitintensiv, sondern auch recht fehleranfällig und intransparent. Während der - ebenfalls sehr zeitintensiven - Prüfung wurden einige Buchungen identifiziert, die nach Auffassung des Rechnungsprüfungsamtes einer anderen Kostenstelle hätten zugeordnet werden müssen.

Aus diesem Grund wird dringend empfohlen, für die verwendeten Kostenstellen Unterbudgets oder -konten zu bilden und die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits im Zeitpunkt der Buchung verursachungsgerecht zu erfassen.

Eine solche Vorgehensweise würde es ermöglichen, die jährlichen Betriebsabrechnungen auf der Basis einer Auswertung der entsprechenden Konten der für die zentrale Abwasserentsorgung relevanten Budgets vorzunehmen. Entsprechend könnte auch für die Kalkulation verfahren werden, sodass auf diese Weise sowohl die Vor- als auch die Nachkalkulation nach einem gleichen Muster - beispielsweise entsprechend der eingetragenen Konten - aufgebaut werden könnte (siehe auch Prüfungshinweis 2).

Das Rechnungsprüfungsamt ist gerne bereit, die Samtgemeinde Zeven bei der Erstel-

¹ Vgl. § 6 Rn. 726d, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Bearbeiter: Lichtenfeld; 47. Erg.Lfg. (Sept. 2012).

lung entsprechender Dateien zu unterstützen.

Sofern die Betriebsabrechnungen auch zukünftig auf der Basis von „manuellen“ Kostenzuordnungen erstellt werden, sollte verstärkt auf die korrekte Zuordnung von Geschäftsvorfällen auf die jeweiligen Budgets geachtet werden. Anstelle von Buchungen auf „allgemeinen“ Budgets sollten jeweils - sofern möglich - die speziellen Budgets oder verschiedene (Unter-)Konten der zentralen bzw. dezentralen Abwasserentsorgung angesprochen werden.

Die Aufbereitung der Zahlen in der Kalkulation weicht von dem Aufbau der Betriebsabrechnungen ab. Das führt dazu, dass es nicht ohne weiteres möglich ist, die Daten aus der Bedarfsberechnung mit den Nachkalkulationen abzugleichen.

Prüfungsfeststellung 5

So belaufen sich die gebührenfähigen Gesamtkosten aus dem Betriebsabrechnungsbogen für das Haushaltsjahr 2015 auf insgesamt 3.696.746,19 €. Demgegenüber werden für das Jahr 2015 in der Kalkulation Gesamtkosten (vor Aufteilung auf die zentrale und dezentrale Abwasserbeseitigung) in Höhe von 3.719.476,12 € dargestellt (+ 22.729,93 €).

Auch bei den jeweils verwendeten Abwassermengen sind Abweichungen festgestellt worden. So wurden für die Aufteilung der Kosten im Betriebsabrechnungsbogen für das Jahr 2015 Abwassermengen in Höhe von 2.808.761 m³ für die zentrale und 39.550 m³ für die dezentrale Abwasserbeseitigung verwendet. In der Kalkulation wurden demgegenüber für das Jahr 2015 Abwassermengen in Höhe von 2.402.186 m³ (- 406.575 m³) bzw. 40.605 m³ (+ 1.055 m³) angegeben, allerdings mit dem Hinweis, dass Gartenwasserverbräuche abgesetzt würden.

Weiterhin wurden in der Gebührenkalkulation nur die Abwassermengen aus Kleinkläranlagen aufgrund des höheren Verschmutzungsgrades mit einem Faktor in Höhe von 20 multipliziert. In der Betriebsabrechnung ist hingegen die Gesamtmenge des dezentralen Abwassers (d.h. nicht nur aus Kleinkläranlagen, sondern auch aus den abflusslosen Sammelgruben) mit diesem Faktor gewichtet worden.

Im Hinblick auf eine möglichst transparente und nachvollziehbare Gebührenrechnung wird empfohlen, die Kalkulationen und die Betriebsabrechnungen auf Basis eines gleichen Berechnungsschemas aufzubauen (siehe auch Prüfungshinweis 3). Sämtliche, in der Kalkulation dargestellte Zahlen sollten für externe Dritte möglichst einfach und übersichtlich aus den verfügbaren Unterlagen herzuleiten sein. Den Gebührenrechnungen sind gleiche Annahmen und Grundlagen zu Grunde zu legen.

4.2 Einbezogene Kostenpositionen und bebuchte Konten

Für die Ermittlung der Zinsbasis der **kalkulatorischen Zinsen** werden die Restbuchwerte des Anlagevermögens um das korrespondierende, volle Abzugskapital (Beiträge und Zuschüsse) vermindert. Das auf diesem Wege ermittelte, zu verzinsende Anlagekapital beläuft sich auf 7.835.122,70 € (für 2015). Unter Verwendung eines kalkulatorischen Zinssatzes von 1,25 % ergeben sich damit Zinsen in Höhe von 98.200,20 €.

Prüfungsergebnis 2

In den Betriebsabrechnungen sind sowohl die Berechnung der Zinsbasis als auch die Ermittlung des Mischzinssatzes nachvollziehbar dokumentiert. Die Summe der Restbuchwerte des Anlagevermögens wird um die Summe der Beiträge und Zuschüsse gekürzt. Die Ermittlung des kalkulatorischen Zinssatzes erfolgte jeweils auf Basis der Kapitalstrukturen der vergangenen drei Jahre.

Prüfungsfeststellung 6

In der Kalkulation für die Jahre 2017 bis 2018 fehlt es hingegen an entsprechenden Dokumentationen. Den vorgelegten Unterlagen konnten weder Berechnungen zur Zinsbasis noch zum angesetzten kalkulatorischen Zinssatz in Höhe von 1,5 % entnommen werden.

Aus Sicht des Rechnungsprüfungsamtes sollte auch die Kalkulation einen Nachweis über die Zusammensetzung der Zinsbasis und die Ermittlung des kalkulatorischen Zinssatzes enthalten. Auf das in der Prüfungsfeststellung 3 genannte Urteil des VG Göttingen wird verwiesen.

Prüfungshinweis 4

Der Kommentierung ist zu entnehmen, dass „die ordnungsgemäße Ermittlung des kalkulatorischen (Misch-)Zinssatzes“ bei einer Nachkalkulation für einen zurückliegenden Zeitraum „auf den im Rückwirkungszeitraum gültigen („echten“) Fremd- bzw. Eigenkapitalzinssätzen aufbauen“ müsse.²

Aus diesem Grund wird empfohlen, den Mischzinssatz für die Betriebsabrechnungen in Zukunft jährlich ausschließlich entsprechend der tatsächlichen Kapitalstrukturen des betroffenen Jahres zu ermitteln.

Die in den Gebührenrechnungen enthaltenen **kalkulatorischen Abschreibungen** werden auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten ermittelt.

Prüfungsergebnis 3

Die Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten ist rechtlich zulässig und entsprechend nicht zu beanstanden.

Sobald die doppelten Jahresabschlüsse erstellt worden sind, können die gebuchten Abschreibungen auf diese Weise in den Gebührenhaushalt übernommen werden. Solange die Abschlüsse noch ausstehen, ist dieses aufgrund der fehlenden Abschreibungsläufe allerdings nicht möglich. Es ist daher erforderlich, die Abschreibungen anhand der Buchungen aus der Anlagenbuchhaltung manuell herzuleiten.

Während die Berechnungen in den Anlagen zu den Betriebsabrechnungen dokumentiert waren, wurden die kalkulatorischen Abschreibungen in der Kalkulation lediglich als Gesamtsumme je Jahr angegeben. Auf das in der Prüfungsfeststellung 3 genannte Urteil des VG Göttingen wird verwiesen.

Prüfungsfeststellung 7a

Aufgrund der fehlenden Jahresabschlüsse sind die Anschaffungen ab dem Haushaltsjahr 2012 anhand der Buchungen auf den entsprechenden Finanzkonten des jeweiligen Vorjahres fortgeschrieben worden. So wurden beispielsweise in der Betriebsabrechnung des Jahres 2013 ausschließlich die Abschreibungen der in den Vorjahren angeschafften Vermögensgegenstände berücksichtigt. Eine Einbeziehung der Aufwendungen für die anteilige Abschreibung von innerhalb des Haushaltsjahres angeschafften Vermögensgegenständen erfolgte nicht. Es ist daher davon auszugehen, dass die in den Betriebsabrechnungen angesetzten Abschreibungen und damit auch die ermittelten Gesamtkosten zu gering dargestellt wurden.

Aus diesem Grund werden die in den vorgelegten Betriebsabrechnungen berücksichtigten Abschreibungen sehr wahrscheinlich nicht mit den gebuchten Abschreibungen in den noch zu erstellenden Jahresabschlüssen übereinstimmen.

² Vgl. § 6 Rn. 735c, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Bearbeiter: Lichtenfeld; 48. Erg.Lfg. (März 2013).

Prüfungsfeststellung 7b

Die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag (01.01.2012) angeschafften Vermögensgegenstände wurden aus der Anlagenbuchhaltung der kostenrechnenden Einheit fortgeführt. Allerdings wurde im Rahmen dieser Prüfung festgestellt, dass die für die Betriebsabrechnungsbögen verwendeten Restbuchwerte nicht vollständig mit den in der Eröffnungsbilanz bilanzierten Restbuchwerten übereinstimmen. Abweichungen ergaben sich beim Grund und Boden und bei den Maschinen, technischen Anlagen sowie bei den Beiträgen.

Im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz wurde auf die bereits zur Kameralistik geführte Anlagenbuchhaltung der kostenrechnenden Einheit zurückgegriffen. Die sich daraus ergebenden Restbuchwerte sind in die Bilanz zum 01.01.2012 überführt worden. Entsprechend hätten die Werte aus der Eröffnungsbilanz mit den Werten aus dem Betriebsabrechnungsbogen übereinstimmen müssen. Eine Erklärung der Abweichungen konnte seitens der Samtgemeinde nicht vorgetragen werden.

Im Hinblick auf zukünftige Betriebsabrechnungsbögen wird dringend empfohlen, die Werte aus der Finanzbuchhaltung (doppischen Anlagenbuchhaltung) in die Gebührenberechnungen zu übernehmen.

Prüfungsfeststellung 7c

Das OVG Lüneburg hat in seinen Urteilen vom 16.08.2002 (Az. 9 LA 152/02) und 18.09.2003 (Az. 9 LB 390/02) entschieden, dass dem Gebührenzahler Zinsvorteile aus erhaltenen Abschreibungserlösen gutgeschrieben werden müssen, sofern die Erlöse sich auf nicht von der Samtgemeinde, sondern durch Beiträge und Zuschüsse finanzierte Anlageteile beziehen. Dieses wird auch in der Kommentierung, Randnummer 734e zu § 6 im Driehaus-Kommentar zum Kommunalabgabenrecht, bestätigt. Darin werden zwei Voraussetzungen genannt:

- 1.) die Abschreibungserlöse werden nicht sofort für Zwecke der Einrichtung verwendet und
- 2.) die Kosten der Einrichtung sind vollständig über die Gebühren gedeckt, sie werden nicht teilweise durch den allgemeinen Haushalt finanziert.

Weiter wird ausgeführt, dass Zinsvorteile grundsätzlich in zwei Fällen anzunehmen seien:

- 1.) wenn tatsächliche Zinserträge erwirtschaftet werden und / oder
- 2.) wenn dem Vermögenshaushalt der Kommune tatsächlich zugeflossene Abschreibungserlöse wegen des haushaltsrechtlichen Grundsatzes der Gesamtdeckung bis zur vorgesehenen Verwendung für Zwecke der Einrichtung (Investition in diese oder Tilgung hierfür aufgenommenen Fremdkapitals) zunächst für andere Zwecke eingesetzt werden.

Für den Fall, dass die Voraussetzungen erfüllt sind hat „eine Gutschrift zu Gunsten des Gebührenhaushalts in der Form zu erfolgen, dass die zunächst nicht für Zwecke der Einrichtung verwendeten Abschreibungserlöse in einer fiktiven Rücklage angesammelt und mit einem jährlich kalkulatorischen Zins belegt werden.“³

Die Nebenrechnung zur Ermittlung der Verwendung der aus speziellen Entgelten gedeckten Abschreibungen, wie sie gem. § 12 Abs. 2 S. 1 GemHVO als Anlage zur kameralen Jahresrechnung erstellt werden sollte, kann als Anhaltspunkt für die Prüfung von möglichen Zinsgutschriften verwendet werden.

Die Samtgemeinde Zeven hat eine entsprechende Nebenrechnung zuletzt für das Haushaltsjahr 2011 erstellt. Daraus ergaben sich noch nicht verwendete, aus speziellen Entgelten gedeckte Abschreibungen in Höhe von 6.493.312,54 €. Eine Verzinsung zu

³ Vgl. § 6 Rn. 734e, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Bearbeiter: Lichtenfeld; 54. Erg.Lfg. (März 2016).

Gunsten der Gebührenzahler erfolgte in der vorgelegten Gebührenkalkulation allerdings nicht.

Die **Vollstreckung** der ausstehenden Forderungen auf Abwassergebühren läuft nach Aussage der Samtgemeinde vollständig über die Stadtwerke. Unter der Annahme, dass sämtliche Forderungen beglichen würden, werden die erhobenen Gebühren zunächst in voller Höhe an die Samtgemeinde weitergeleitet. Uneinbringliche Forderungen aus Vorjahren werden im Zeitpunkt der Feststellung verrechnet.

Prüfungsfeststellung 8

Es ist nicht sachgerecht, uneinbringliche Forderungen mit den Gebühreneinnahmen zu verrechnen. Forderungsausfälle stellen für die Samtgemeinde einen Aufwand dar, der unter den Abschreibungen auf Forderungen zu erfassen ist.

Die Aufwendungen für Gebühren- / Beitragsausfälle sind nicht durch die Gebührenzahler, sondern mit allgemeinen Haushaltsmitteln zu finanzieren (siehe dazu § 6 Rn. 182 in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Bearbeiter: Brüning; 48. Erg.Lfg. (März 2013) und VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 31. Mai 2010, Az. 2 S 2423/08).

Folglich dürfen entsprechende Aufwendungen in den Betriebsabrechnungen nicht berücksichtigt werden. Das Gebührenaufkommen eines Haushaltsjahres ist vollständig, das heißt unabhängig davon, ob eine Forderungen beglichen wurde oder nicht, in die Nachkalkulationen einzubeziehen.

In der Kalkulation und in der Betriebsabrechnung werden keine **Verwaltungsgemeinkosten** angesetzt. Die anteiligen Personalkosten der Verwaltungsmitarbeiter werden in der Finanzbuchhaltung unmittelbar dem Budget der Abwasserbeseitigung zugeordnet und als Personalaufwand gebucht.

Prüfungsergebnis 4

Die Prüfung führte zu keinen Beanstandungen.

Die **Abrechnung der Schmutzwassergebühren** erfolgt weitestgehend durch die Stadtwerke Zeven. Lediglich die Gebühren für die Großindustrie, für Einleiter mit Wassereigenversorgung oder Regenwassereinspeisung, für Landwirte sowie für den Ortsteil Nartum werden durch die Samtgemeinde Zeven erhoben. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme Dritter beispielsweise zur Berechnung der Abgaben, zur Ausfertigung und Versendung der Bescheide sowie zur Entgegennahme der Gebühr ergibt sich aus § 12 Abs. 1 NKAG. Voraussetzung ist jedoch, dass in der Satzung entsprechende Bestimmungen enthalten sind. Diese finden sich in § 8 Abs. 4 der Satzung über die Erhebung von Gebühren für die Schmutzwasserbeseitigung wieder.

Für die Durchführung der Schmutzwassergebührenabrechnung zahlt die Samtgemeinde Zeven den Stadtwerken ein Inkassoentgelt in Höhe von zurzeit 5,00 € (netto) pro Jahr und Wasserzähler. Grundlage dieses Entgeltes ist der am 31.03.2016 geänderte Geschäftsbesorgungsvertrag vom 19.09.2006. Die Gesamtsumme des Entgeltes für die Abrechnung der Kanalbenutzungsgebühren an die Stadtwerke Zeven, das in die Betriebsabrechnung 2015 eingeflossen ist, beläuft sich auf 45.801,60 €. Die Zahlung erfolgt jeweils im ersten Quartal eines Jahres für das Vorjahr. Eine periodengerechte Abgrenzung wird nicht vorgenommen, da die Kosten jedes Jahr in etwa gleich hoch sind.

Prüfungsergebnis 5

Die Prüfung führte zu keinen Beanstandungen.

Für Abwassermengen, die nachweislich nicht in die Kanalisation gelangen, werden die Schmutzwassergebühren auf Antrag erstattet. Die Abzugsmengen werden in der Regel durch Zwischenzähler ermittelt und von den Stadtwerken abgelesen. Dafür erheben die Stadtwerke ein Inkassoentgelt von zurzeit 1,24 € (netto) je Zähler. Die Anträge auf eine **Absetzung von Wassermengen** werden von der Samtgemeinde bearbeitet und verwaltet. Die Abrechnung erfolgt in der Regel über die Stadtwerke, in Einzelfällen auch durch die Samtgemeinde. Für die Berücksichtigung von Abzugsmengen wird in der Samtgemeinde Zeven keine Zusatzgebühr erhoben. Auch eine sog. - rechtlich allerdings umstrittene⁴ - Bagatellgrenze, die den Abzug des Abwassers mengenmäßig beschränkt, ist in der Gebührensatzung nicht geregelt.

Diese Regelung betrifft nicht nur Privathaushalte, sondern insbesondere auch Waschanlagen, Bäckereien und Schwimmbäder. Dabei werden Abzugsmengen nicht in allen Fällen nach gleichen Grundsätzen berücksichtigt. So wurde bei einer Waschanlage ein Abzug von 10 l pro Wäsche, bei einer anderen Anlage hingegen eine pauschale Kürzung in Höhe von 20 % vorgenommen. Die Abzugsmengen bei Bäckereien würden auf Basis der verwendeten Mehlmengen ermittelt; die Mengen bei Schwimmbädern richteten sich nach der Verdunstung. Bei einem Freibad im Samtgemeindegebiet werde darüber hinaus zusätzlich die Wassermenge der Erstbefüllung nicht abgerechnet.

Prüfungsergebnis 6

Die Abzugsmengen werden vollständig gebührenmindernd berücksichtigt.

Die im Zusammenhang mit der Berücksichtigung und Ablesung / Überprüfung von Abzugsmengen entstehenden Kosten (zusätzliches Inkassoentgelt an die Stadtwerke und der Verwaltungsaufwand innerhalb der Samtgemeinde) werden somit nicht verursachungsgerecht auf die Gebührenschuldner, die auch tatsächlich über Nebenwasser- / Zwischenzähler verfügen, umgelegt, sondern über die Abwassergebühr von allen Benutzern der Abwasserbeseitigung refinanziert.

Aus diesem Grund wird empfohlen, die Einführung einer Zusatzgebühr für Zwischenzähler in Erwägung zu ziehen.

Im Hinblick auf die Berücksichtigung von Abzugsmengen außerhalb von Privathaushalten wird vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Grundgesetz dringend empfohlen, eine einheitliche Vorgehensweise festzulegen und anzuwenden. Darüber hinaus wird empfohlen, die Höhe von pauschalen Abzugsmengen / zugrunde gelegten Annahmen in regelmäßigen Abständen zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Es ist zwingend sicherzustellen, dass die Gebührenzahler nicht mit Gebührenermäßigungen, die über den Abzug von dem Kanalnetz und der Kläranlage tatsächlich nicht zugeführten Abwassermengen hinausgehen, belastet werden. Sofern seitens der Samtgemeinde ein (politisches) Interesse besteht, bestimmte Abwasserverursacher zu entlasten, sind diese Ermäßigungen aus allgemeinen Haushaltsmitteln zu finanzieren. Es ist nicht sachgerecht, das Gebührenaufkommen um entsprechende Mengen / Beträge etc. zu reduzieren.

Für die Abwasserreinigungsanlage (ARA) Zeven zahlt die Samtgemeinde Zeven jährlich eine **Abwasserabgabe** in Höhe 91 T€. Die Zahlung erfolgt jeweils im ersten Quartal eines Jahres für das Vorjahr. Eine periodengerechte Abgrenzung wird nicht vorgenommen, da die Kosten jedes Jahr in etwa gleich hoch sind.

Durch Investitionen in den Anschluss der Ortslagen Wense und Frankenbostel an die ARA Zeven hat die Samtgemeinde Zeven am 27. April 2016 - nach entsprechenden Hinweisen des Rechnungsprüfungsamtes - erstmals einen Antrag auf Verrechnung der Abwasserabgabe für die Jahre 2013 (anteilig), 2014, 2015 und 2016 (anteilig) gestellt. Aufgrund aus-

⁴ Siehe hierzu: OVG Lüneburg, Urteil vom 13.02.1996 - Az. 9 K 1853/94, sowie die Kommentierung zu § 6 Rn. 757c und 757d, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Bearbeiter: Lichtenfeld.

stehender Schlussrechnungen ist der entsprechende Bescheid jedoch erst im April 2017 erstellt worden.

Abwasserabgaben sind nur dann gebührenfähige Kosten, wenn sie tatsächlich zu entrichten sind. „Sind Abwasserabgaben wegen Verrechnung gemäß § 10 Abs. 3 Satz 1 AbwAG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 Nds. AG AbwAG nicht zu entrichten, dürfen sie in Niedersachsen nicht als gebührenfähige Kosten angesetzt werden (...).“⁵ Entsprechende Erstattungen sind folglich auch in der Gebührenkalkulation zu berücksichtigen.

Prüfungsfeststellung 9a

Nach Rücksprache mit dem Amt für Wasserwirtschaft des Landkreises Rotenburg (Wümme) hat die Samtgemeinde Zeven im April 2017 eine Erstattung der Abwasserabgabe in Höhe von 270.547,38 € erhalten.

Eine Berücksichtigung dieser Erstattung in den Nachkalkulationen für die Jahre 2013 bis 2016 bzw. in der Kalkulation für das Jahr 2017 erfolgte nicht. In den entsprechenden Jahren sind folglich zu Unrecht Aufwendungen für die Abwasserabgabe berücksichtigt worden. Dieses wirkt sich über die fehlerhaften Ergebnisse der Betriebsabrechnungen auch auf die Kalkulation für die Jahre 2017 und 2018 aus.

Unter Berücksichtigung der Erstattung der Abwasserabgabe hätten sich umlagefähige / in der Kalkulation zu berücksichtigende Gesamtkosten in Höhe von 8.188.236 € (- 270 T€) ergeben. Folglich hätte eine um - 3,2 % geringere kostendeckende Gebühr in Höhe von 1,52 €/m³ festgesetzt werden müssen.

Unter Einbeziehung der folgenden Prüfungsfeststellung, wonach es der Samtgemeinde möglich gewesen wäre, einen Antrag auf Verrechnung der Abwasserabgabe für weitere Jahre zu stellen, hätten sich die umlagefähigen / in der Kalkulation zu berücksichtigen Gesamtkosten mindestens um weitere 270 T€ auf dann 7.918.236 € reduziert. Anstelle der im Dezember 2016 beschlossenen Gebühr in Höhe von 1,57 €/m³ hätte sich daraus ein Gebührensatz in Höhe von 1,47 €/m³ (- 6,4 %) ergeben.

Prüfungsfeststellung 9b

Die Samtgemeinde Zeven hat - nach mehrmaligen, entsprechenden Hinweisen und Nachfragen des Rechnungsprüfungsamtes - im Jahr 2016 erstmals einen Antrag auf Verrechnung der Abwasserabgabe gestellt. Bedingt durch in den Vorjahren nicht gestellte Anträge auf Verrechnung der Abwasserabgabe ist der Samtgemeinde Zeven mit hoher Wahrscheinlichkeit ein nicht unerheblicher finanzieller Schaden entstanden.

Im Rahmen der technischen Prüfung des Haushaltsjahres 2014 wurde festgestellt, dass für den im Jahr 2013 fertiggestellten Anschluss des Ortsteils Brüttendorf eine Verrechnung der Abwasserabgabe möglich gewesen wäre. Obwohl das Rechnungsprüfungsamt die Samtgemeinde Zeven erstmals mit E-Mail vom 14. November 2013 auf die Möglichkeit der Verrechnung von Investitionskosten mit der Abwasserabgabe hingewiesen hat, ist seitens der Samtgemeinde kein entsprechender Antrag gestellt worden.

Nach Rücksprache mit dem Amt für Wasserwirtschaft sollte bei dieser Maßnahme ein Verrechnungsanspruch in ähnlicher Höhe wie in beim dem Anschluss der Ortslagen Frankenbostel und Wense in Höhe von ca. 270 T€ bestehen.

Eine Vorprüfung durch das RPA hat jedoch ergeben, dass davon voraussichtlich bereits 180 T€ verjährt sind. Für diesen Anspruch (Erstattung der Abwasserabgaben für die Jahre 2011 und 2012) hätte - bei einer umgehenden Prüfung und Antragstellung durch die Samtgemeinde im Haushaltsjahr 2013 - ein Eintritt der Verjährung verhindert werden können. Die Abwasserabgabe aus dem Jahr 2013 in Höhe von ca. 90 T€ steht vermutlich noch zur Verrechnung zur Verfügung.

Darüber hinaus hätte der Anschluss der Ortslagen Wense und Frankenbostel grund-

⁵ Vgl. § 6 Rn. 733a, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Bearbeiter: Lichtenfeld; 38. Erg.Lfg. (März 2008).

sätzlich auch einzeln abgerechnet werden können, sodass die Abwasserabgabe möglicherweise über einen längeren Zeitraum verrechenbar gewesen wäre. So ergibt sich aus der jährlichen Abgabe in Höhe von 91 T€ eine anteilige, monatliche Erstattung in Höhe von 7,6 T€.

Für die Gebührenkalkulation bedeutet diese Feststellung, dass in der Abwassergebühr der vergangenen Jahre zu Unrecht Aufwendungen für die Abwasserabgabe berücksichtigt worden sind. Aufgrund der nicht in Anspruch genommenen Erstattungen, die im Rahmen der Nachkalkulationen gebührenmindernd hätten berücksichtigt werden können, sind die Gebührenzahler mit nicht gebührenfähigen Kosten in Höhe von voraussichtlich mindestens 270 T€ belastet worden.

Es wird daher dringend empfohlen, Rücksprache mit dem Amt für Wasserwirtschaft des Landkreises Rotenburg (Wümme) zu halten und Möglichkeiten einer (nachträglichen) Abrechnung der genannten Maßnahmen zu klären. Zusätzlich sollte die Höhe des entstandenen, finanziellen Schadens ermittelt und eine Inanspruchnahme der Eigen Schadenversicherung geprüft werden.

Vor dem Hintergrund, dass der Gebührenzahler durch eine Verrechnung der Abwasserabgabe unmittelbar entlastet wird, ist zukünftig bei Investitionen im Bereich der Abwasserbeseitigung rechtzeitig zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Satz 1 AbwAG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 Nds. AG AbwAG vorliegen und ob ein Antrag auf Verrechnung gestellt werden kann.

Prüfungshinweis 5

Das Landesamt für Statistik Niedersachsen (LSN) legt im Rundschreiben Nr. 1/2017 zur Haushaltssystematik der Gemeinden und Gemeindeverbände fest, dass keine Gründe bestehen, die Erstattungen aus der Verrechnung der Abwasserabgabe als Sonderposten zu passivieren. Stattdessen sei die Verrechnung auf den Konten 3141 / 6141 als „Zuweisung für laufende Zwecke von Land“ zu erfassen. Entsprechende Hinweise würden in die Zuordnungsvorschriften zum niedersächsischen Kontenrahmen 2017 aufgenommen.

Als Begründung wird seitens des LSN angeführt, dass „der Gesetzgeber (...) mit dieser Verrechnungsmöglichkeit nicht die Förderung einer bestimmten Investition [verfolgt], sondern (...) einen Anreiz für Investitionen geben [will], um den Schmutzwassereintrag in die Gewässer zu vermindern. Damit stellt die Investition eine Folge der Finanzierungserleichterung dar und ist nicht vorrangige Zielrichtung (...) dieser Verrechnungsmöglichkeit.“

Das Rechnungsprüfungsamt empfiehlt, das Konto 3141 nur in den Haushaltsjahren zu verwenden, für die noch kein Jahresabschluss erstellt worden ist. Sofern sich eine Erstattung auf bereits ‚abgeschlossene‘ Haushaltsjahre bezieht, sollte die anteilige Verrechnung im außerordentlichen Ergebnis abgebildet werden.

Die Samtgemeinde Zeven hat für die Haushaltsjahre ab 2012 noch keine Jahresabschlüsse erstellt. Aus diesem Grund ist es möglich, die Erstattungen der Abwasserabgabe für die betroffenen Jahre mit Einbuchung einer entsprechenden Forderung als ordentlichen Ertrag auf dem Konto 3141 abzubilden.

Die Gesamtkosten der zentralen Abwasserbeseitigung werden um **betriebsfremde Kosten** vermindert. Einige Gebiete der Samtgemeinde Zeven sind nicht an die Einrichtung zur zentralen Schmutzwasserbeseitigung angeschlossen. Das in den betroffenen Haushalten anfallende Abwasser wird nach Bedarf dezentral entsorgt. Der Fäkalschlamm sowie das Abwasser aus den Sammelgruben werden abtransportiert und der Abwasserreinigungsanlage Zeven zugeführt. Aus diesem Grund werden die einzelnen Kostenpositionen der zentralen Abwasserentsorgung auf einen zentralen und einen dezentralen Anteil verteilt. Die auf diesem Weg nicht für die zentrale Schmutzwasserentsorgung berücksichtigten Kosten belaufen sich auf 84.929,46 € (in 2015).

Prüfungsergebnis 7

Die Kürzung der Kostenpositionen um einen dezentralen Anteil erfolgt sowohl im Rahmen der Betriebsabrechnung als auch in der Gebührenkalkulation.

Während die Zuordnung im Rahmen der Bedarfsberechnung ausschließlich in Abhängigkeit der tatsächlich in die Kläranlage eingeleiteten Abwassermengen und des Verschmutzungsgrades erfolgt, sind die Kosten in den Betriebsabrechnungen, wie im Prüfungshinweis 3 dargestellt, zunächst manuell auf die zentrale und die dezentrale Abwasserbeseitigung verteilt worden. Anschließend wurden die der Kläranlage zugeordneten Kosten anhand der Abwassermengen und der Verschmutzungsart auf einen zentralen und einen dezentralen Anteil verteilt.

Wie in der Prüfungsfeststellung 5 dargestellt, wurde dabei - abweichend von der Vorgehensweise bei der Erstellung der Gebührenkalkulation - die Gesamtmenge des dezentralen Abwassers mit einem Verschmutzungszuschlag (Faktor 20) versehen. Für die Kalkulation wurde dieser nur für die Abwassermengen aus Kleinkläranlagen verwendet.

Auf den in der Prüfungsfeststellung 4b erläuterten Fehler bei der Verteilung der Aufwendungen der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen wird verwiesen.

Im Rahmen der stichprobenartigen **Belegprüfung** ist aufgefallen, dass einige Geschäftsvorfälle nicht auf den gemäß den verbindlichen Zuordnungsvorschriften und Hinweisen zum niedersächsischen Kontenrahmen entsprechenden Konten verbucht worden sind.

Prüfungsergebnis 8

Die entsprechenden Buchungen / Sachverhalte wurden der Samtgemeinde Zeven mitgeteilt.

Es wurde zugesagt, in einigen Fällen Umbuchungen zu veranlassen. Bei anderen Geschäftsvorfällen soll zukünftig eine Erfassung entsprechend der verbindlichen Zuordnungsvorschriften erfolgen.

Prüfungsfeststellung 10

Des Weiteren wurde im Rahmen der Belegprüfung festgestellt, dass bei zwei Buchungen von der Möglichkeit eines Skontoabzugs kein Gebrauch gemacht wurde, da die Rechnungen nicht entsprechend der gewährten Fristen beglichen worden sind. Es handelt sich dabei um zwei Rechnungen aus dem Jahr 2012 in Höhe von 9.634,24 €, bei der bei rechtzeitiger Zahlung 192,68 € hätten eingespart werden können, sowie in Höhe von 3.694,06 €, bei der ein Skontoabzug von 73,88 € möglich gewesen wäre.

Gem. § 110 Abs. 2 NKomVG ist die Haushaltswirtschaft sparsam und wirtschaftlich zu führen. Aus diesem Grund ist von Möglichkeiten des Skontoabzuges zwingend Gebrauch zu machen. Auf die Einhaltung von fristgerechten Zahlungen sollte verstärkt geachtet werden.

Darüber hinaus waren in der Stichprobe einige Buchungen enthalten, die nach Einschätzung des Rechnungsprüfungsamtes aktivierungsfähige Investitionen darstellen, seitens der Samtgemeinde jedoch aufwandswirksam erfasst worden sind.

Prüfungshinweis 6

In Abgrenzung zum sog. Erhaltungsaufwand, handelt es sich bei Ersatzbeschaffungen, durch die der ursprüngliche Vermögensgegenstand vollständig ausgetauscht / ersetzt wird, nicht um einen Aufwand, sondern um eine neue Anschaffung, die investiv zu erfassen ist.

Die haushaltsrechtliche Abgrenzung von Aufwendungen und Investitionen ist auch im Gebührenrecht von Bedeutung, da Investitionen ausschließlich über die kalkulatorische

Abschreibung von den Gebührenzahlern refinanziert werden dürfen. Bei einer fehlerhaften Zuordnung und entsprechender Buchung als Aufwand wird der Gebührenzahler im Jahr der Anschaffung zu Unrecht mit den vollen Kosten belastet. Bei einer fehlerhaften Zuordnung und entsprechender Buchung als Investition wird der Gebührenhaushalt im Jahr der Anschaffung entlastet und dafür durch die jährlichen Abschreibungen in den Folgejahren zusätzlich belastet.

Vor diesem Hintergrund wird empfohlen, die Abgrenzung von Aufwand und Investitionen bei zukünftigen Maßnahmen verstärkt zu prüfen.

Zudem ist aufgefallen, dass der in der GemHKVO verankerte Grundsatz der **periodengerechten Abgrenzung** von Geschäftsvorfällen insbesondere in den ersten Jahren nach Einführung der Doppik nicht in allen Fällen befolgt worden ist. So waren beispielsweise in den zur Prüfung vorgelegten Einzelbuchungslisten für das Haushaltsjahr 2014 Aufwandsbuchungen in Summe von etwa 17 T€ enthalten, die anhand des Buchungstextes dem Haushaltsjahr 2013 zuzuordnen gewesen wären.

Prüfungsergebnis 9

Gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 GemHKVO werden „in der Ergebnisrechnung (...) die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen gegenübergestellt.“ Entsprechend sind die einzelnen Geschäftsvorfälle den Haushaltsjahren zuzuordnen, in denen sie verursacht worden sind.

So lange für ein Haushaltsjahr noch kein Jahresabschluss erstellt worden ist, besteht die Möglichkeit Erträge mit Einbuchung einer korrespondierenden Forderungen und Aufwendungen mit Einbuchung einer entsprechenden Verbindlichkeit nachträglich verursachungsgerecht zu erfassen. Sofern die Jahresabschlussarbeiten bereits abgeschlossen sein sollten, sind sog. periodenfremde Erträge bzw. Aufwendungen bis zum Haushaltsjahr 2016 bzw. 2017 im außerordentlichen Ergebnis abzubilden. Erst mit Veröffentlichung des Kontenrahmens 2017 wurden die Konten für die Erfassung periodenfremder Aufwendungen (5129) und Erträge (5029) ersatzlos gestrichen.

Die teilweise unterlassene, periodengerechte Abgrenzung von Geschäftsvorfällen betrifft auch die Betriebsabrechnungen der jeweiligen Jahre. Da die Aufwendungen „an sich“ jedoch gebührenfähig sind, ergeben sich keine Auswirkungen auf die Gebührenkalkulation für die Jahre 2017 und 2018.

Im Rahmen der ausstehenden Jahresabschlussprüfungen der Samtgemeinde werden die Buchungen der einzelnen Haushaltsjahre insgesamt auf Periodengerechtigkeit geprüft werden. Anschließend wird - unter Beurteilung der Wesentlichkeit für den Gesamthaushalt der Samtgemeinde - ein möglicher Umbuchungsbedarf ermittelt. Es kann zum aktuellen Zeitpunkt nicht ausgeschlossen werden, dass sich durch entsprechende Korrekturen auch Änderungen für die Betriebsabrechnungen der Abwasserbeseitigung ergeben. Auf das Prüfungsergebnis 1 wird verwiesen.

Ferner wurde festgestellt, dass eine geringe Anzahl an Geschäftsvorfällen bei der Erstellung der Betriebsabrechnungen den **falschen Budgets** zugeordnet wurde. So enthielt die geprüfte Stichprobe beispielsweise eine Buchung für die Erstattung von Kosten für zwei zusätzliche Regenwasseranschlüsse sowie eine Buchung im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Rattenbekämpfung im Schmutz- und Regenwasserkanal in Zeven-Aspe.

Prüfungsfeststellung 11

Aufgrund der manuellen Erstellung der Betriebsabrechnungsbögen ist die Kostenerstattung nicht in die Nachkalkulation einbezogen worden, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Rattenbekämpfung sind hingegen in voller Höhe in die Nachkalkulation des betroffenen Jahres eingeflossen.

Die Kosten der Abwasserbeseitigung sind verursachungsgerecht auf die jeweiligen Einrichtungen zu verteilen. Es ist nicht sachgerecht, den Gebührenhaushalt der zentralen

Schmutzwasserbeseitigung mit Aufwendungen für die Niederschlagswasserbeseitigung zu belasten.

Zukünftig sollte daher verstärkt auf eine verursachungsgerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge geachtet werden. Auf den Prüfungshinweis 3 in diesem Bericht wird verwiesen.

In den zur Prüfung vorgelegten Belegordnern der Kasse waren zu einigen Buchungen teilweise nur die Anordnungen, teilweise Anordnungen ergänzt um eigene Berechnungen (Ausdrucke von Exceldateien) abgelegt. Die tatsächlichen, **buchungsbegründenden Unterlagen** waren weder als Original, noch als Kopie in den zur Verfügung gestellten Ordnern vorhanden. Die Samtgemeinde erklärte dazu, dass einige Belege nicht zentral von der Kasse, sondern an anderen Stellen innerhalb der Verwaltung, beispielsweise in der Kläranlage, aufbewahrt würden. Trotz rechtzeitiger Zusendung einer Stichprobe für die Belegprüfung sind diese Belege seitens der Samtgemeindeverwaltung im Rahmen der Vorortprüfung nicht zur Verfügung gestellt worden.

Prüfungsfeststellung 12

Im Anschluss an die Vorortprüfung wurde die Samtgemeinde aufgefordert, die an diesem Tag nicht vorgelegten / vorhandenen Belege nachzureichen. Diese Forderung wurde nur eingeschränkt erfüllt.

Einige der dezentral vorgehaltenen Unterlagen konnten nicht vorgelegt werden, da diese nach Aussage der Samtgemeinde bereits vernichtet worden seien.

Gem. § 39 Abs. 2 Satz 2 GemHKVO sind „Bücher, Inventare, Belege sowie sonstige Unterlagen (...) zehn Jahre lang“ aufzubewahren. Dabei beginnt die Aufbewahrungsfrist „am 1. Januar des Jahres, das der Beschlussfassung des Rates über den Jahresabschluss (...) folgt.“

Die vorzeitige Vernichtung von Belegen und sonstiger, buchungsbegründender Unterlagen verstößt gegen geltendes Recht. Aus diesem Grund ist zwingend darauf zu achten, die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen einzuhalten.

Darüber hinaus sollte in der Kasse zukünftig zu jeder Buchung nicht nur die Anordnung, sondern auch (zumindest in Kopie) der jeweilige Beleg hinterlegt werden.

4.3 Gebührensatzung

Die Satzung der Samtgemeinde Zeven über die Erhebung von Gebühren für die Schmutzwasserbeseitigung (Schmutzwassergebührensatzung) datiert vom 23. März 1993. Die Anpassung der Gebührensätze entsprechend der Kalkulation für die Jahre 2017 und 2018 erfolgte im Rahmen der 8. Satzung zur Änderung der Satzung der Samtgemeinde Zeven über die Erhebung von Gebühren für die Schmutzwasserbeseitigung (Schmutzwassergebührensatzung) am 20. Dezember 2016.

Prüfungsergebnis 10

Die Gebührensatzung wurde auf die Beinhaltung der in § 2 Abs. 1 Satz 2 NKAG genannten Mindestanforderungen überprüft. Die Prüfung führte zu keinen Beanstandungen.

Für die **Veröffentlichung der Satzungen** in der lokalen Tageszeitung sind im Haushaltsjahr 2012 insgesamt 3.390,47 € gezahlt worden. Auch die Änderung der Gebührensatzung im Dezember 2016 wurde an entsprechender Stelle kostenpflichtig bekannt gegeben.

Prüfungshinweis 7

Bekanntmachungen im Amtsblatt des Landkreises Rotenburg (Wümme) sind für die kreisangehörigen Kommunen kostenfrei.

Im Hinblick auf eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung wird daher empfohlen, von dieser Möglichkeit zukünftig Gebrauch zu machen.

4.4 Sonstiges

Im Zeitpunkt der Prüfung wurde bekannt, dass der Standort des **Schlachtbetriebes** in Zeven zu Ende April 2017 geschlossen wird. In den vergangenen zwei Jahren sind dort durchschnittlich rund 150.000 m³ Abwasser angefallen und der Abwasserreinigungsanlage zugeführt worden. Dieses entspricht einem Anteil in Höhe von etwa 5,9 % am gesamten, in den betrachteten Jahren über die zentrale Schmutzwasserbeseitigung entsorgten Abwasser.

Prüfungsergebnis 11

Für den Gebührenhaushalt bedeutet die Schließung des Schlachthofes daher, dass die jährlichen Gesamtkosten auf eine geringere Schmutzwassermenge zu verteilen sind, sodass die Abwassergebühr pro m³ mit großer Wahrscheinlichkeit steigen wird.

Auf Basis der Annahmen aus der Gebührenkalkulation für die Jahre 2017 bis 2018 würde sich - bei einer Reduzierung der Abwassermenge von 5.400.000 m³ auf 5.100.000 m³ - eine kostendeckende Gebühr in Höhe von 1,66 € je m³ ergeben. Das wäre - gemessen an der aktuell erhobenen Gebühr in Höhe von 1,57 €/m³ - eine Erhöhung um etwa + 6,0 %.

Prüferin: Frau Stockem

Rotenburg, den 21. Juli 2017

(Wolf Linne)