

# **Haushaltskonsolidierung – die Bedeutung von aktuellen und betriebswirtschaftlich ermittelten Verrechnungssätzen für kommunale Bauhöfe.**

**Verfasser:**

**Diplom Verwaltungsbetriebswirt (FH) Sebastian Hagedorn und Herr Dr. Dino André Schubert \*)**

## **1. Einleitung**

Die Vorteile eines kommunalen Bauhofes für die kommunale Selbstverwaltung liegen auf der Hand. Der sofortige Zugriff auf Leistungen der Daseinsvorsorge kann mit gutem Gewissen nur durch Regiebetriebe, Eigenbetriebe oder Eigengesellschaften der Kommunen sichergestellt werden. Dennoch werden kommunale Bauhöfe immer wieder mit der Privatwirtschaft verglichen, wobei die schwerwiegenden Vorteile mit Blick auf vermeintlich günstigere private Anbieter gerne vernachlässigt werden. Von größerer Bedeutung als eine Diskussion über Selbst- oder Fremdleistung für die kommunalen Haushalte sind aus Sicht der Verfasser jedoch zeitnahe und nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelte Stunden- und Verrechnungssätze.

## **2. Vorteile von betriebswirtschaftlich ermittelten Verrechnungssätzen**

Nach Einschätzung der Verfasser wird der Ermittlung von angemessenen Verrechnungssätzen für kommunale Bauhöfe in der Praxis ein zu geringer Stellenwert beigemessen. Offensichtlich drängt sich für Entscheidungsträger die Frage auf, welche Vorteile der Kommune die regelmäßige und zeitnahe Ermittlung von Verrechnungssätzen für Personal-, Fahrzeug- und Maschinenstunden bringen. Die Vorteile liegen hier in der Vermeidung von Nachteilen durch zu niedrige Stundensätze. Vielerorts besteht die Auffassung, dass niedrige Stundensätze ein Indikator für Effizienz und Wirtschaftlichkeit sind, wobei hier schon mathematisch kein Zusammenhang besteht. Zu niedrige Verrechnungssetze bedeuten für die Kommune nur eins, eine Verschlechterung des Jahresergebnisses.

## **3. Linke Tasche, Rechte Tasche**

Auch der Irrglaube, die interne Leistungsverrechnung von Bauhofleistungen fördere zwar die sachgerechte Leistungsdarstellung innerhalb der Produkte im Übrigen handelt es sich aber nur um Zahlenspielereien, ist zu kurz gedacht. Dabei spielt es auch keine Rolle, ob der kommunale Bauhof als Regiebetrieb im Haushalt der Kommune eingegliedert ist, oder der Bauhof als Eigengesellschaft rechtlich selbstständig ist. Der entscheidende Punkt ist, dass insbesondere kommunale Bauhöfe in den Gebührenhaushalten Friedhofswesen, Straßenreinigung, Marktwesen usw. tätig sind. Ohne eine leistungsgerechte Kostenzuordnung der Bauhoftätigkeiten können diese Kosten auch nicht im Gebührenhaushalt refinanziert werden. Dies setzt wiederum die Durchführung von betriebswirtschaftlichen Gebührenkalkulationen innerhalb der gesetzlichen Fristen des NKAG voraus. Eine sachfremde Kostenumlage der Bauhofleistungen auf die Gebührenhaushalte kann außerdem die

---

\*) Herr Hagedorn ist Inhaber der GKN Gebührenkalkulationen & Kommunalberatung Niedersachsen aus Bad Pyrmont und spezialisiert auf Friedhofsgebühren, Feuerwehrgebühren und Bauhofkalkulationen.

Herr Dr. Dino André Schubert ist Geschäftsführender Partner der OptiSo Verwaltungs- und Unternehmensberatung GbR aus Braunschweig und spezialisiert auf kommunales Veränderungs- und Finanzmanagement.

Rechtmäßigkeit der entsprechenden kommunalen Gebühren in Frage stellen und zur Rechtswidrigkeit führen.<sup>2</sup>

#### **4. Besondere Bedeutung für Samtgemeinden**

Insbesondere für Samtgemeinden mit zentralen Bauhöfen, welche ihre Leistungen den Mitgliedsgemeinden zur Verfügung stellen sind betriebswirtschaftlich ermittelte Verrechnungssätze in angemessener Höhe von großer Bedeutung. Der Leistungsumfang des Bauhofes für die Mitgliedsgemeinden übersteigt schnell den Leistungsumfang für die Samtgemeinde selbst. Durch zu niedrige Verrechnungssätze und die fehlende Ermittlung und Fortführung von Fehlbeträgen stellt hier der Jahresfehlbetrag des Bauhofes im Haushalt auch einen unmittelbaren Mittelabfluss an die Mitgliedsgemeinden dar. Gleichzeitig wird um die Samtgemeindeumlage gestritten, wobei eine angemessene Vergütung der Bauhofleistungen normalerweise selbstverständlich sein sollte. An dieser Stelle lassen sich politische Diskussionen zumindest abkürzen, bzw. vermeiden.

#### **5. Durchführung der Nachkalkulation**

Häufig kommt es von Jahr zu Jahr durch Krankheitsstände, Personalwechsel, Altersteilzeit und weiteren Einflussfaktoren zu Schwankungen der Leistungsmengen von bis 10-20 %. Auch auf der Kostenseite können sich Tarifsteigerungen und größere Unterhaltungsmaßnahmen oder Investitionen spürbar auswirken. Aus Sicht der Verfasser bietet sich deshalb ein Kalkulationszeitraum von ein bis zwei Jahren an. Bei einem Haushaltsvolumen von rd. 1,5 Mio. € ist eine Abweichung im Jahresergebnis von +/- 250.000 € keine Seltenheit und muss nicht mit einer unsachgemäßen Kalkulation zusammen hängen. Aus diesem Grund ist die Durchführung einer Nachkalkulation und die Fortschreibung von Unter- und Überdeckungen sehr wichtig und trägt zur Haushaltskonsolidierung bei.

#### **6. Ziele einer Bauhofkalkulation**

Eine Bauhofkalkulation erfolgt entsprechend den Bestimmungen des NKAG nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und lässt damit auch Spielraum für zur Durchsetzung von Managementzielen zu. Eine besondere Stellschraube stellt dabei die Berücksichtigung von kalkulatorischen Zinsen dar, durch die das eingebrachte Kapital einen angemessenen Ertrag für die Kommune erwirtschaften soll. Dieser Ertrag hat insbesondere die Funktion der Substanzerhaltung und den Ausgleich der Inflation.<sup>3</sup> Des Weiteren wird regelmäßig die Berücksichtigung von erheblichen Kostenpositionen beim Bauhof unterlassen, da diese häufig im Haushalt mangels Kosten- und Leistungsrechnung nicht sachgerecht dargestellt werden. Gemeint sind die Overheadpositionen Verwaltungskosten für EDV, Leitungspersonal, EDV-Betreuung als auch die Möglichkeit zur Berücksichtigung von kalkulatorischen Mieten. Hierbei ist eine Doppelbelastung im Bereich der kalkulatorischen Zinsen zu vermeiden.

In der Regel ist das Ziel der Bauhofkalkulation, die periodischen Kosten sachgerecht im Haushalt der Kommune umzulegen. Eine Gewinnerzielung wird dabei in der Regel nicht angestrebt, aufgrund des unterschiedlichen Rechnungswesens zwischen Betriebswirtschaft und Haushaltsrecht (internes Rechnungswesen-Gebührenhaushalt und externes Rechnungswesen-Doppik), kann jedoch im

---

<sup>2</sup> Vgl. Gawel, Die Kalkulation der Friedhofsgebühren, Stuttgart, 2017, Nr. 9.4.4.

<sup>3</sup> Vgl. Brüning, Kommunale Gebühren, Herne, 2018, § 7 Rdnr. 49.

doppischen Haushalt ein Überschuss eintreten. Soweit dieser in den Folgejahren wieder ausgeglichen ist, löst dieser in der Regel auch keine Ertragssteuern aus.<sup>4</sup>

## 7. Exkurs: Bauhöfe unter § 2b UStG

Gemeindeverbände wie Samtgemeinden oder Verbandsgemeinden betreiben nicht selten einen gemeinsamen Bauhof, welcher rechtlich und organisatorisch durch die Samtgemeindeverwaltung betrieben wird und die Aufgaben der Samt- bzw. Verbandsgemeinde sowie der Mitgliedsgemeinden bearbeitet.

Dabei existiert i.d.R. kein öffentlich-rechtlicher Vertrag, der den Leistungsaustausch zwischen den Kommunen regelt (z.B. Abrechnungsmodell, Konditionen oder übertragene Leistungen). In der Praxis gestaltet es sich meist so, dass der zentrale Bauhof für die Mitgliedsgemeinden den überwiegenden Teil der Infrastrukturpflege (im Wesentlichen Grünpflege, Reinigung und Instandhaltung von Straßen, Wegen und Plätzen, Winterdienst, handwerkliche Leistungen an kommunalen Immobilien, Friedhofspflege und Bestattungen sowie die Abfallentsorgung).

Bei den Gemeinden als rechtlich selbstständige Einheiten existieren über den Bauhof als Abrechnungsobjekt Leistungsbeziehungen mit der Kommune, die den zentralen Bauhof betreibt (i.d.R. der Verbands-, bzw. Samtgemeinde). Diese stellen anders als interne Leistungsverrechnungen im Rahmen derer der Bauhof einer Einheitsgemeinde für die eigenen Abteilungen Leistungen erbringt, umsatzsteuerrelevante Tatbestände (sog. steuerbare Leistungen) dar. Nach § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts auch bei Aufgaben, die auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage erbracht werden, der Umsatzsteuer, sofern keine Ausnahmen derselben Norm greifen. Zunächst einmal stellt die Zusammenarbeit zwischen dem Gemeindeverband und den Mitgliedsgemeinden eine Leistungsbeziehung zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts dar, die damit als öffentlich-rechtliche Leistungsbeziehung einzustufen ist. Die Arbeiten erstrecken sich dabei sowohl auf Pflicht- (z.B. Straßenunterhaltung) als auch auf freiwillige Aufgaben (z.B. Grünflächenpflege, Instandsetzung Liegenschaften). Die Leistungsbeziehung kommt einer interkommunalen Zusammenarbeit gleich, die auf einer öffentlichen rechtlichen Vereinbarung (analog Zweckvereinbarung) zustande kommt. Damit fällt die Leistungsbeziehung des Bauhofs mit den Mitgliedsgemeinden unter die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 b UStG sowie den erweiterten Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts.

Bei denjenigen Bauhofleistungen, die grundsätzlich auch ein privates Unternehmen durchführen könnte, für die also ein Markt, bzw. Marktzugang für einen privaten Unternehmer existiert, ist zu prüfen, ob größere Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen sind, wenn die Kommune die Leistungen (in diesem Fall die Samt- oder Verbandsgemeinde für die Mitgliedsgemeinden) erledigt. In der Regel ist keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen, wenn die öffentlich-rechtlichen Erträge für eine jeweilige gleichartige Leistung mit Marktzugang eines Privaten  $\leq 17.500,- \text{ € p.a.}$  betragen (vgl. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG). Leistungen mit Marktzugang sind beispielsweise sämtliche Grünpflegearbeiten, Baumschnitt (Gewerbe: z.B. Garten- und Landschaftsbau oder Hausmeister-/Gebäudedienstleistungen) oder Arbeiten in und an kommunalen Gebäuden (Gewerbe: z.B. Tischler, Maurer, Dachdecker). Die Grenze der 17.500,- € p.a. je gleichartiger Leistungen ist in der Regel auch in kleinen Bauhöfen bereits überschritten. Darüber hinaus wäre selbst, wenn es einmal Jahre gäbe,

---

<sup>4</sup> Vgl. BFH, U. v. 30.01.2018 - VIII R 75/13, VIII R 42/15, VIII R 15/16.

wo die einzelnen Leistungen unter der Nichtaufgriffsgrenze von 17.500,- € p.a. lägen, der Verwaltungs- und Organisationsaufwand sehr groß, denn es besteht jederzeit wieder die latente Gefahr die Grenze zu übertreffen.

Ein zentraler Bauhof einer Verbandsgemeinde wäre bis hier her zunächst unternehmerisch tätig, es sei denn es greifen Ausnahmetatbestände des § 2 b UStG.

Als Ausnahmeregelung käme § 2 b Abs. 3 Nr. 2 UStG in Betracht. Hier ist auf die Perspektive der Mitgliedsgemeinde abzustellen. Nach § 2 b Abs. 3 Nr. 2 UStG kann eine Leistung der Kommune (hier: der Mitgliedsgemeinde/n) durch eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt werden, ohne dass größere Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen sind, wenn die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Nach dem Gesetzeswortlauf ist dies ist regelmäßig der Fall, wenn (kumulativ)

- a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

Wie bereits eingangs in erläutert, fehlt es der Zusammenarbeit zwischen den Kommunen in einem solchen Geflecht regelmäßig an einer manifesten rechtlichen Grundlage, sodass die Langfristigkeit nicht nachweisbar ist. Die Leistungsbeziehung würde allem Anschein nach einer steuerlichen Prüfung seitens der Finanzverwaltung nicht standhalten. Die Langfristigkeit ist nach herrschender Meinung bei mindestens 5 Jahren anzunehmen.<sup>5</sup>

Neben der Langfristigkeit (Buchstabe a) erscheint der Tatbestand § 2 b Abs. 3 Nr. 2 b) UStG insofern wichtig, als dass die Leistungsgrundlage so zu formulieren ist, als dass sie nicht einzelne Leistungen, sondern solche Aufgabenbündel enthält, die dem „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ dienen. Dies bedeutet, dass gerade nicht die einzelne Hilfstätigkeit Grünpflege, Baumschnitt, Straßenunterhaltung oder Winterdienst abgebildet werden sollte, um den Ausnahmetatbestand für anwendbar erklären zu können und bei der steuerrechtlichen Würdigung der Bauhofleistungen nicht den Anschein zu erwecken, dass einzelne Leistungen mit einem Umsatzsteueraufschlag zu versehen gewesen wären.

Letztlich ist Buchstabe c) nicht nur unter Umsatzsteuergesichtspunkten, sondern auch unter Kalkulationsgesichtspunkten von Relevanz. Hierbei gilt es zu beachten, dass die Verrechnungssätze und geplanten Leistungseinheiten aktuell und kostendeckend sein müssen. Hierzu schreibt das Bundesfinanzministerium folgendes vor:

„Die Zusammenarbeit darf nicht zu Finanztransfers zwischen den beteiligten jPÖR führen, die über eine (ggf. anteilige) Kostenerstattung hinausgehen. Die leistungserbringende jPÖR darf nur kostendeckend kalkulieren. Bei einer gewinnorientierten Kalkulation erbringt die jPÖR ihre Leistungen unter

---

<sup>5</sup> Vgl. Hammerl/Fietz, Anwendungsfragen zu § 2b UStG, in: MwStR 2017, 56, 60.

vergleichbaren Bedingungen wie ein privater Unternehmer. Jede sachgerechte Ermittlung der Kosten, ggfs. auch durch Ansatz von Pauschalkostensätzen (wie z. B. für Personal) ist anzuerkennen. In die Berechnung der Kostenerstattung können die fixen und variablen Kosten einbezogen werden. Zu den Fixkosten gehören z. B. auch Mieten oder Abschreibungen des Anlagevermögens. Nicht einzubeziehen sind z. B. die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Rücklagen.“<sup>6</sup>

Die Anforderungen an die Kostenerstattungen setzen im Falle eines Zweifels des Finanzamtes an ihrer Höhe voraus, dass eine Kommune die Zusammensetzung nachvollziehbar erklären und belegen kann. An dieser Schnittstelle geben sich das neue Umsatzsteuerrecht und das kommunale Abgabenrecht die Hand.

Neben der rechtlichen Verpflichtung gilt auch hier, dass im Falle eines zentralen Bauhofes im Verbund eines Gemeindeverbandes der Gemeindeverband sowie die Mitgliedsgemeinden Potenzial verschwenken, wenn sie keine aktuellen Kalkulationen vornehmen. Es besteht hier dieselbe Ausgangsvoraussetzung wie bei Einheitsgemeinden im Rahmen einer fehlenden ILV-Kalkulation: Die kostenrechnenden Einrichtungen haben keine Chance ihre Gebühren kostendeckend zu kalkulieren, wenn die dafür notwendigen Daten fehlen. Dasselbe gilt im Übrigen auch für die Abrechnung von Versicherungsschäden, im Rahmen derer zunächst die Kommune mit dem Bauhof in Vorleistung ging.

## **8. Fazit**

Als effektives Mittel der Haushaltskonsolidierung sollten die Kommunen den Stellenwert einer betriebswirtschaftlichen Bauhofkalkulation höher anerkennen. Besonders niedrige Verrechnungssätze des Bauhofes sind kein Zeichen für Wirtschaftlichkeit oder Effizienz, sondern laufen Gefahr den jährlichen Fehlbetrag der Kommune zu vergrößern, wenn keine Kalkulation vorliegt. Nach einer Startphase hält sich der wiederkehrende personelle Einsatz einer jährlichen oder zweijährigen Kalkulation sowie Nachkalkulation in Grenzen und steht in einem sehr gesunden Verhältnis zum Nutzen. Durch eine regelmäßige betriebswirtschaftliche Kalkulation der Verrechnungssätze erhält der Kalkulator auch Einblick in Veränderungen in der Organisationseinheit Bauhof und kann hier direkt Ansätze für ein Bauhofcontrolling herausarbeiten. Die Erkenntnisse der Bauhofkalkulation helfen dabei außerdem mögliche Optimierungsbereiche auszumachen. Ein transparenter Umgang und regelmäßige Berichterstattung gegenüber den politischen Entscheidungsträgern wirbeln zwar im ersten Moment Staub auf, sie helfen aber langfristig den Bauhof gesund, wirtschaftlich und leistungsfähig zu erhalten.

---

<sup>6</sup> BMF-Schreiben vom 19. April 2016, S. 14, RdNr. 51.