


Gericht:	Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat	Quelle:	
Entscheidungsdatum:	18.02.2020	Normen:	§ 2 KAG BW 2005 vom 04.05.2009, § 14 Abs 1 S 1 KAG BW 2005 vom 04.05.2009, § 14 Abs 2 S 2 KAG BW 2005 vom 04.05.2009, § 14 Abs 3 S 1 Nr 2 KAG BW 2005 vom 04.05.2009, § 17 Abs 3 KAG BW 2005 vom 04.05.2009, § 13 Abs 1 S 1 KAG BW 2005 vom 04.05.2009, § 16 KAG BW 2005 vom 04.05.2009
Aktenzeichen:	2 S 1504/18		
Dokumenttyp:	Urteil		

Kalkulation von Abwassergebühren; Ausgleich von Kostenüber- und -unterdeckung; Berücksichtigung von Kursverlusten und Gebührenausgleichsrückstellungen; Verwaltungskosten

Leitsatz

1. Zur Kalkulation von Abwassergebühren.(Rn.71)
2. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Gebührenkalkulation ihrer Funktion genügt, eine transparente, verständliche, nachvollziehbare und in sich schlüssige Grundlage für die Ermessensentscheidung des Gemeinderats über den Gebührensatz zu bilden.(Rn.72)
3. Zum Ausgleich von Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen in der Gebührenkalkulation.(Rn.80)
4. Zur Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses.(Rn.87)
5. Zur gebührenrechtlichen Berücksichtigung von (Wechsel-)Kursverlusten und gewinnen bei Fremdwährungsdarlehen.(Rn.111)
6. Zur Berücksichtigung von Gebührenrückerstattungen im gebührenrechtlichen Ergebnis.(Rn.116)
7. Gebührenausgleichsrückstellungen sind im gebührenrechtlichen Ergebnis nicht zu berücksichtigen.(Rn.117)
8. Rechtsberatungs-, Rechtsverfolgungs- und Gutachterkosten gehören zu den nach § 14 Abs. 3 Nr. 2 KAG 2009 (juris: KAG BW 2005) grundsätzlich berücksichtigungsfähigen Verwaltungskosten.(Rn.162)

Verfahrensgang

vorgehend VG Freiburg (Breisgau), 25. April 2018, Az: 1 K 2521/15, Urteil

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, 19. Februar 2019, Az: 20 B 18.2042
 Vergleiche Hamburgisches Oberverwaltungsgericht, 8. Dezember 2010, Az: 5 Bf 434/04
 Vergleiche Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat, 20. September 2010, Az: 2 S 136/10
 Vergleiche Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat, 31. Mai 2010, Az: 2 S 2423/08
 Vergleiche Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat, 11. März 2010, Az: 2 S 2938/08

Vergleiche Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat, 20. Januar 2010, Az: 2 S 1171/09
Vergleiche Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat, 15. Februar 2008, Az: 2 S 2559/05
Vergleiche Oberverwaltungsgericht für das Land Schleswig-Holstein, 24. Oktober 2007, Az: 2 LB 34/06
Vergleiche Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, 23. November 2006, Az: 9 A 1029/04
Vergleiche Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz, 17. Februar 2004, Az: 12 A 10826/03.OVG
Vergleiche Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat, 22. Oktober 1998, Az: 2 S 399/97

Tenor

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 25. April 2018 - 1 K 2521/15 - geändert und die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin, eine Wohnungseigentümergeinschaft, wendet sich gegen ihre Heranziehung zu Abwassergebühren für das Jahr 2014.
- 2 Mit Gebührenbescheid vom 23.01.2015, der an die Klägerin adressiert und an sämtliche Wohnungseigentümer übersandt wurde, setzte die Beklagte für das Anwesen der Klägerin Abwassergebühren für das Jahr 2014 in Höhe von 571,73 EUR fest.
- 3 Rechtsgrundlage hierfür ist die Satzung der Beklagten über die öffentliche Abwasserbeseitigung (Abwassersatzung - AbwS) vom 12.12.2013, die einen kostendeckenden Gebührensatz von 3,18 EUR je m³ Schmutzwasser (§ 43 Abs. 1 AbwS) und 0,55 EUR je m² versiegelte Fläche für das Niederschlagswasser (§ 43 Abs. 2 AbwS) festlegt. Dem Satzungsbeschluss des Gemeinderats lag die Gebührenkalkulation des Kommunalberatungsunternehmens ... (im Folgenden: Kommunalberatungsunternehmen), vom 23.11.2013 zugrunde. Danach wurde für das Jahr 2014 anteilig eine Kostenunterdeckung aus dem Jahr 2008 in Höhe von 39.820,16 EUR, eine Kostenunterdeckung aus dem Jahr 2009 in Höhe von 6.122,03 EUR, eine Kostenunterdeckung aus dem Jahr 2010 in Höhe von 4.203,31 EUR und eine Kostenüberdeckung aus dem Jahr 2011 in Höhe von 5.334,26 EUR berücksichtigt.
- 4 Die Klägerin erhob am 26.01.2015 gegen den Abwassergebührenbescheid Widerspruch, den das Landratsamt S.-Kreis mit Widerspruchsbescheid vom 02.11.2015 zurückwies.
- 5 Bereits am 30.10.2015 hatte die Klägerin beim Verwaltungsgericht Freiburg eine Untätigkeitsklage erhoben, in die sie den Widerspruchsbescheid vom 02.11.2015 mit Schriftsatz vom 04.11.2015 einbezogen hat. Mit ihrer Klage hat sie zuletzt beantragt, den Abwassergebührenbescheid der Beklagten vom 23.01.2015 und den Widerspruchsbescheid des Landratsamts S.-Kreis aufzuheben, soweit Abwassergebühren von mehr als 471,31 EUR festgesetzt wurden.
- 6 Zur Begründung der Klage hat die Klägerin zusammengefasst geltend gemacht, der angegriffene Bescheid sei wegen der Verletzung rechtlichen Gehörs aufzuheben, da ihr im Widerspruchsverfahren die Akteneinsicht nur unzureichend gewährt worden sei. Da das Festsetzungsverfahren und das Widerspruchsverfahren getrennt zu betrachten seien und es sich beim Widerspruchsbescheid nicht um eine gebundene Entscheidung handele, sei § 127 AO nicht anwendbar. Hinzu komme, dass Anträge auf Auskunft und Akteneinsicht nach dem Landesinformationsfreiheitsgesetz (LIFG) zu Unrecht abgelehnt worden seien.
- 7 Für die wirksame Bestimmung der Gebührensätze in der Satzung komme es darauf an, ob die in die Gebührenkalkulation eingestellten Kosten und Leistungseinheiten in einer der Sachmaterie angemessenen Weise ermittelt worden seien. Da die Beklagte in der Gebührenkalkulation 2014 den Ausgleich vermeintlicher Unterdeckungen der Jahre 2008 bis 2010 sowie einer vermeintlichen Überdeckung des Jahres 2011 anteilig berücksichtigt habe, sei die Beziehung der Gebührenkalkulationen 2008 bis 2012 einschließlich der gesetzlich gebotenen Abgleiche für diese Jah-

re geboten, um überprüfen zu können, ob die gebührenrechtlichen Ergebnisse dieser Jahre in einer der Sachmaterie angemessenen Art und Weise ermittelt worden seien.

- 8 In der Gewinn- und Verlustrechnung 2011 sei ein Verlust i.H.v. 50.447,47 EUR ausgewiesen. Trotzdem sei in der Gebührenkalkulation 2014 für das Jahr 2011 eine ausgleichspflichtige Überdeckung i.H.v. 21.137,05 EUR eingestellt worden. Der Verlust des Jahres 2010 i.H.v. 165.967,35 EUR widerspreche der in der Kalkulation des Jahres 2014 bezifferten Unterdeckung in Höhe von nur 16.813,18 EUR. Ganz offensichtlich habe man es mit unzulässigen Luftbuchungen zu tun. Es dränge sich auf, dass die Gewinn- und Verlustrechnungen und Bilanzen manipuliert worden seien.
- 9 Der Eigenbetrieb Abwasserbeseitigung werde zu 100 % durch Fremdkapital finanziert. Es könnten deshalb keine kalkulatorischen Zinsen angesetzt werden, sondern nur echte Kostenpositionen, also die im Jahr 2014 voraussichtlich tatsächlich entstehenden Zinsen aus dem Fremdkapital. Die Höhe des zu verzinsenden Anlagekapitals werde in Abrede gestellt. Die Beklagte habe für zahlreiche Gebührenjahre überhöhte Abwassergebühren festgesetzt. Diese rechtswidrig eingenommenen und lediglich an Rechtsmittelführer zurückerstatteten Abwassergebühren dürfe sie nicht behalten. Die beim Eigenbetrieb verbliebenen Restbeträge in erheblicher Höhe minderten das notwendige zu verzinsende Fremdkapital. Es gehe um rechtskräftig überhöht festgestellte Gebührensatzregelungen wegen des in den Jahren 1989-1993 zu niedrig berücksichtigten Straßenentwässerungskostenanteils. Diese Überdeckungen seien bei der Beklagten - mit Ausnahme der an wenige Rechtsmittelführer erfolgten Erstattungen - bis heute zu Unrecht verblieben. Zinsen hieraus könnten betriebswirtschaftlich bzw. gebührenrechtlich nicht entstehen.
- 10 Unterstelle man die gebührenrechtliche Richtigkeit des aus der Kalkulation ersichtlichen zu verzinsenden Kapitals in Höhe von 16.653.835,46 EUR, ergebe sich ein Zinssatz i.H.v. 3,71 %. Dieser Zinssatz sei im Hinblick auf das seit Jahren allgemein niedrige Zinsniveau unangemessen hoch.
- 11 Ob andere Positionen der Kalkulation sachgerecht ermittelt worden seien, könne nicht nachvollzogen werden. In Frage stünden unter anderem der Straßenentwässerungskostenanteil, die Fremdwasserbelastung und die Regelung für das Niederschlagswasser von Grundstücken. Diesbezügliche Informationsbegehren nach dem Landesinformationsfreiheitsgesetz seien verweigert worden.
- 12 Die Grundlagen der Ermessensentscheidungen zum Kostenausgleich dürften nicht aus der Luft gegriffen sein, da die Ermessensausübung ansonsten rechtsfehlerhaft sei. Die gebührenrechtlichen Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2011 und die Kostenausgleiche durch Auflösungen zum 31.12.2012 und zum 31.12.2013 müssten sich aus der Buchhaltung der Beklagten als verkörperte Information nachvollziehen lassen. Die Verweigerung der Beklagten, ihr - der Klägerin - Zugang zu den betreffenden Akten zu gewähren, sei ein Indiz dafür, dass die Grundlagen der Prognose- und Ermessensentscheidungen der Beklagten den gebührenrechtlichen Regelungen nicht entsprächen. Es gehe insoweit auch um die Frage der Beweislast für die gebührenrechtliche Richtigkeit der Prognose- und Ermessensentscheidungen. Die Abwägung der Beklagten bei der Bestimmung der Ausgleichsjahre sei ohne Berücksichtigung der Interessen der Abgabenschuldner erfolgt.
- 13 Aus der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2014 sei der in der Gebührenkalkulation für dieses Jahr bestimmte Kostenausgleich in Höhe einer Unterdeckung von insgesamt 44.811,23 EUR nicht ersichtlich. Vielmehr würden dort Überdeckungen aus den Vorjahren aufgelöst und Rückstellungen für kommende Jahre gebildet. Eine Rückstellung zum Ausgleich von Unterdeckungen kommender Jahre sei gebührenrechtlich unzulässig.
- 14 In der prognostischen Gebührenkalkulation 2014 beziffere die Beklagte den Betriebskostenanteil der Gemeinde Wutach prognostisch mit 42.000,- EUR. Ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung 2014 habe der Betriebskostenanteil tatsächlich jedoch nur 39.426,64 EUR betragen. Die Beklagte müsse erläutern, inwiefern es sich um einen gebührenrechtlich unschädlichen Prognoseirrtum handele.
- 15 Die Beklagte ist der Klage entgegengetreten. Sie hat im Wesentlichen vorgetragen, die Klägerin versuche, Ansprüche nach dem Informationsfreiheitsgesetz im Gewand einer angeblich rechtswidrigen Gebührenkalkulation geltend zu machen. Konkrete Hinweise, warum die der Abwassergebührenkalkulation zugrundeliegenden Werte unzutreffend sein sollten, enthalte ihr Vortrag

nicht. Die von ihr aufgezeigten angeblichen Widersprüche zwischen der Gebührenkalkulation für das Jahr 2014 und der für dieses Jahr erstellten Gewinn- und Verlustrechnung seien ohne rechtliche Relevanz. Die Gewinn- und Verlustrechnung sei im Jahr 2015 ermittelt worden, während die Gebührenkalkulation bereits im November/Dezember 2013 erstellt worden sei. Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung und der Gewinn- und Verlustrechnung seien in der Regel nicht identisch.

- 16 Bis auf die Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen aus den Vorjahren könnten alle in die Gebührenkalkulation eingestellten Werte dem Entwurf des Wirtschaftsplans des Eigenbetriebs Abwasserbeseitigung entnommen werden. Die Prognosen seien sorgfältig durch die Verwaltung erarbeitet worden.
- 17 Die Abwasserbeseitigungseinrichtung werde als Eigenbetrieb ohne Eigenkapital geführt. Die Höhe der voraussichtlichen Fremdkapitalzinsen sei auf der Grundlage der Schuldenübersicht und unter Berücksichtigung eines Darlehens für die geplanten Investitionen ermittelt worden. In der Gebührenkalkulation sei deshalb nur der Zinssatz für das geplante Darlehen prognostiziert worden, während die übrigen Zinsen vorgegeben gewesen seien. Der Zinssatz für das geplante Darlehen sei mit 3 % prognostiziert worden. Der von der Klägerin errechnete Zinssatz entspreche somit der Realität. Die Restbuchwerte des Anlagevermögens würden nicht zur Berechnung der Zinsen herangezogen, sondern seien lediglich die Grundlage für die Zuordnung der Zinsen auf die Bereiche Kanalnetz und Kläranlage/Sammler/Regenüberlaufbecken sowie innerhalb dieser Bereiche auf die Schmutz- und Niederschlagswasserbeseitigung.
- 18 Bezüglich der gebührenrechtlichen Ergebnisse hat die Beklagte auf die Stellungnahme des Kommunalberatungsunternehmens vom 12.09.2017 verwiesen. Darin heißt es: Die gebührenrechtlichen Ergebnisse für die einzelnen Leistungen könnten nicht der Gewinn- und Verlustrechnung entnommen werden, da diese auch nicht gebührenfähige Kosten enthalte. Zur Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse der einzelnen Sparten werde eine Betriebsabrechnung für jeden Bemessungszeitraum erstellt. Grundlage der Betriebsabrechnung sei die Jahresrechnung der Abwasserbeseitigung. Die darin enthaltenen Kosten würden zunächst auf ihre Gebührenfähigkeit geprüft. Nicht gebührenfähige Kosten würden ausgesondert. Die verbleibenden Kosten würden auf die verschiedenen Bereiche aufgeteilt. Das im Bemessungszeitraum erzielte Gebührenaufkommen werde den gebührenfähigen Kosten jeweils gegenübergestellt. Anschließend würden die ermittelten Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen um enthaltene Ausgleichs aus Vorjahren bereinigt. Die so ermittelten gebührenrechtlichen Ergebnisse würden jeweils in die Gebührenkalkulation für die Folgejahre so eingestellt, dass der Ausgleich fristgerecht innerhalb der folgenden fünf Jahre vollzogen sei. In die Gebührenkalkulation 2014 seien die gebührenrechtliche Ergebnisse des Kalkulationszeitraums 2008/2009 sowie der Jahre 2010 und 2011 zum Ausgleich eingestellt worden. Diese seien jeweils durch eine Betriebsabrechnung ermittelt worden. Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung und der Gewinn- und Verlustrechnung seien in der Regel nicht identisch. Die handelsrechtliche Darstellung der Gebührenaussgleichsrückstellung im Jahresabschluss sei für den Ausgleich gegenüber den Gebührenschriftgebern ohne Bedeutung. Dies gelte auch für die spätere Abwicklung des gebührenrechtlichen Ergebnisses für das Jahr 2014 im Jahresabschluss.
- 19 Auf die verwaltungsgerichtliche Verfügung, die Betriebsabrechnungen für den Kalkulationszeitraum 2008/09 sowie für die Jahre 2010 und 2011 vorzulegen, hat die Beklagte auf ihre bereits vorgelegten Betriebsabrechnungsbögen verwiesen und diese wie folgt erläutert: Maßgebend für die Rechtmäßigkeit der Gebührenkalkulation sei zunächst das Fachgutachten, das von dem Kommunalberatungsunternehmen erstellt werde. Dabei habe das Kommunalberatungsunternehmen auf die Betriebsabrechnungen Bezug genommen, die für die Kalkulationszeiträume 2008 bis 2011 vorgenommen worden seien. Bei den Betriebsabrechnungen handle es sich um Berechnungsbögen, die jährlich von der Beklagten erstellt würden und als Tabellen aufbereitet seien. Darin fänden sich die Ergebnisse der von der städtischen Abwasserbeseitigung als Eigenbetrieb jährlich aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung. Die Gewinn- und Verlustrechnung werde von der Steuerberatungsgesellschaft K. erstellt. Auf diese Tabellen habe das Kommunalberatungsunternehmen Bezug genommen. Ihnen könne das gebührenrechtliche Ergebnis entnommen werden. Weitere Unterlagen seien zur Erstellung einer Gebührenkalkulation nicht erforderlich und würden auch nicht herangezogen. Daneben existiere bei der Beklagten die von der Steuerberatungsgesellschaft jährlich erstellte Gewinn- und Verlustrechnung für das betreffende Wirtschaftsjahr. Darin werde das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aufgeführt. Abweichungen zum jeweiligen Betriebsabrechnungsbogen habe die Beklagte handschrift-

- lich vermerkt und erläutert. Weitere Unterlagen existierten nicht. Insbesondere gebe es kein separates Rechenwerk, aus dem im Einzelnen die Gewinn- und Verlustrechnung hergeleitet werde. Der Gewinn- und Verlustrechnung lägen ausschließlich Belege, Aktenordner etc. zugrunde.
- 20 Die Klägerin hat hierzu wie folgt Stellung genommen: Das Kommunalberatungsunternehmen erkläre, die von der Beklagten erstellten Tabellen seien so aufbereitet, dass ihnen das gebührenrechtliche Ergebnis entnommen werden könne. Woraus sich die Erkenntnis des Kommunalberatungsunternehmens herleite, die dortigen Werte seien bereits um nicht gebührenfähige Kosten bereinigt, werde nicht dargelegt. Um zur Feststellung eines gebührenrechtlich ausgleichsfähigen Ergebnisses zu kommen, bedürfe es der Aussonderung von nicht gebührenfähigen Kosten. Unterlagen über entsprechende Aussonderungen bzw. eine sachgerechte Begründung für nicht vorgenommene Aussonderungen habe die Beklagte nicht vorgelegt. Die Ableitung der einzustellenden Werte habe sie wohl lediglich im Kopf vollzogen, denn nach ihrer Erklärung gebe es kein separates Rechenwerk. Hiervon ausgehend verfüge sie nicht über die für den Eigenbetrieb vorgeschriebene Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung oder einer entsprechenden Verwaltungsbuchführung. Es erschließe sich vor diesem Hintergrund nicht, wie gebührenfähige Kosten ausgeschieden worden seien. Die Vorgehensweise der Beklagten lasse den Schluss zu, dass die zur Überprüfung der Zulässigkeit der eingestellten Kostenausgleiche erforderlichen Unterlagen zwar vorhanden seien, sie diese aber nicht vorlegen wolle. Daher bedürfe es entweder der vollständigen Vorlage oder der ausdrücklichen, unmissverständlichen Klarstellung der Beklagten, dass diese Unterlagen nicht existierten. Solange sie die gebotene Vorlage dieser Unterlagen verweigere, könne das Gericht die Wirksamkeit der Gebührensatzung nicht feststellen; dies gehe zulasten der Beklagten.
- 21 Ferner hat die Klägerin ergänzend geltend gemacht: Der dreijährige Kalkulationszeitraum 2008-2010 sei rechtswidrig rückwirkend in einen zweijährigen Kalkulationszeitraum 2008-2009 und einen einjährigen Kalkulationszeitraum 2010 geändert worden. Es handele sich hierbei um eine unzulässige echte Rückwirkung, da die Änderung eine Verschlechterung der Rechtsposition der Betroffenen zur Folge habe. Durch die rückwirkende Änderung der Kalkulationszeiträume hätten sich der Beginn und damit auch das Ende der gesetzlichen Ausgleichsfrist verändert.
- 22 Durch erst nach Jahren erfolgte Rückzahlungen von Gebühren ändere sich nachträglich das Gebührenaufkommen mit Wirkung für das ursprüngliche Betriebsergebnis. Es werde in Abrede gestellt, dass die in Rede stehenden Gebührenauffälle ausschließlich aufgrund von rechtlichen Verpflichtungen entstanden seien. So sei beispielsweise der Ausgleich der Überdeckungen 1990-1992 erst in den Jahren 2000-2002 und damit freiwillig erfolgt. Dem stehe die Vorgehensweise der Beklagten im Betriebsabrechnungsbogen 2010 entgegen. Dort habe sie mit den die Jahre 1994-2004 betreffenden Gebührenerstattungen nicht das Gebührenaufkommen der Jahre 1994-2004 verändert, sondern diese dem Jahr 2014 zugeordnet. Die Rückzahlung an die Firma L... sei nicht im Jahr 2010, sondern Ende Januar 2011 erfolgt. Zu dieser Rückzahlung sei die Beklagte zu diesem Zeitpunkt rechtlich nicht verpflichtet gewesen.
- 23 Es bedürfe darüber hinaus der gerichtlichen Beurteilung, ob in die Kalkulation eingestellte Rechtsberatungskosten angemessen und gebührenfähig seien. Dabei sei zu differenzieren zwischen „normalen“ und „atypischen“ Rechtsberatungskosten. Die Beklagte verweigere die Vorlage von Unterlagen zur entsprechenden Überprüfung. Dies betreffe vor allem auch Kosten, die aus der anwaltlichen Falschberatung in den Verfahren der Firma L... resultierten.
- 24 Die Abschreibungen auf Anlagevermögen und Zinsen beruhten darauf, dass in die Anlagennachweise der Herstellungskosten Beträge eingegangen seien, die nicht tatsächlich entstanden, sondern durch unzulässige Hochrechnungen ermittelt worden seien.
- 25 Bei den Straßenentwässerungskosten stütze sich die Beklagte auf Pauschalsätze und nicht auf eigene Berechnungen. Einen Nachweis der Vergleichbarkeit habe die Beklagte nicht geführt.
- 26 Die Kosten für nicht betriebsbedingt entstehendes Fremdwasser bzw. durch gezielt eingeleitetes Fremdwasser aus Quellschüttungen seien auszusondern. Der hohe Fremdwasseranteil der Kläranlage i.H.v. 70 % beruhe auf einer unwirtschaftlichen Betriebsführung. Maßnahmen zur Fremdwasserreduzierung seien in einem zumutbaren zeitlichen Rahmen nicht ergriffen worden. Die Beklagte habe ein Fremdwasserbeseitigungskonzept vom 03.06.2013 erstellen lassen. Die dort aufgeführten Maßnahmen seien nicht umgesetzt worden. Die Beklagte habe insoweit auf Informationsbegehren nicht reagiert. Es gebe keinen Zeitplan für die Maßnahmen. Zudem führe

die gezielte Einleitung von Quellwasser, die nicht der Grundstücksentwässerung diene, zu einer kostenmäßigen Belastung der Kläranlage. Auch insofern habe die Beklagte keine Maßnahmen ergriffen. Diese Kosten seien der Höhe nach zu schätzen und auszusondern.

- 27 Das Verwaltungsgericht Freiburg hat der Klage mit Urteil vom 25.04.2018 stattgegeben. In den Entscheidungsgründen hat es im Wesentlichen ausgeführt, der Abwassergebührenbescheid der Beklagten und der Widerspruchsbescheid des Landratsamts S.-Kreis seien, soweit sie mit der Klage angefochten seien, rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. Die in § 43 Abs. 1 und 2 AbwS festgesetzten Gebührensätze für die Schmutzwasser- und die Niederschlagswassergebühr seien ungültig, da die ihnen zugrundeliegende Kalkulation nicht den gesetzlichen Anforderungen entspreche.
- 28 Aus dem Vortrag der Beklagten und den von ihr vorgelegten Unterlagen ergebe sich nicht, dass der Ausgleich von Über- und Unterdeckungen für die Jahre 2008 bis 2011 in der Gebührenkalkulation 2014 fehlerfrei vorgenommen worden sei. Insbesondere sei nicht überzeugend dargelegt, dass die gebotene Bereinigung um gebührenrechtlich nicht ansatzfähige Kosten für die Jahre 2008 bis 2011 zutreffend erfolgt sei.
- 29 Auszugehen sei davon, dass die Berücksichtigung der Unter- und Überdeckungen der Jahre 2008 bis 2011 im Rahmen der dem Gemeinderat der Beklagten beim Beschluss der Abwassersatzung vom 12.12.2013 vorliegenden Gebührenkalkulation vom 25.11.2013 anhand der im Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses bereits bekannten tatsächlichen gebührenrechtlichen Ergebnisse zu erfolgen habe. Insoweit sei kein Raum für eine Prognose, weil sowohl das tatsächliche Gebührenaufkommen als auch die tatsächlichen ansatzfähigen Kosten der Jahre 2008 bis 2011 im Zeitpunkt der Erstellung der Kalkulation für das Jahr 2014 bereits vorgelegen hätten. Darüber seien sich die Beteiligten - soweit ersichtlich - auch einig.
- 30 Insofern habe die Klägerin aufgezeigt, dass erhebliche Unterschiede zwischen den in den Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 ermittelten Jahresergebnissen auf der einen Seite und den in die Kalkulation eingestellten Betriebsergebnissen dieser Jahre auf der anderen Seite bestünden.
- 31 Nicht zu beanstanden sei allerdings, dass zunächst eine Bereinigung der in den Gewinn- und Verlustrechnungen ermittelten Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2011 um vorgenommene Ausgleiche von Über- und Unterdeckungen vergangener Jahre erfolgt sei. Denn für die Ermittlung des im hier streitgegenständlichen Gebührenjahr 2014 zu berücksichtigenden Ausgleichsbetrags für die Jahre 2008 bis 2011 sei nur das eigentliche gebührenrechtliche Ergebnis dieser Jahre maßgeblich. Dieses werde durch den Vergleich zwischen dem tatsächlichen Gebührenaufkommen des betreffenden Zeitraums und den tatsächlichen Kosten der Einrichtung, die in diesem Zeitraum entstanden seien, ermittelt. Soweit in den Jahren 2008 bis 2011 Kostenüberdeckungen oder Kostenunterdeckungen aus den Vorjahren zum Ausgleich gebracht worden seien, sei das so ermittelte Ist-Ergebnis um diese Ausgleichsbeträge zu bereinigen. Die Ergebnisse der Vorjahre spielten nur insoweit eine Rolle, als sie tatsächlich zur Einstellung von Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen in die Kalkulation geführt hätten. Ob das zu Recht geschehen oder zu Unrecht unterblieben sei, sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.
- 32 Aber auch die um diese Beträge bereinigten Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 wiesen zum Teil erhebliche Differenzen zu den von der Beklagten als gebührenfähig angesehenen Betriebsergebnissen dieser Jahre auf. So bestehe für das Jahr 2008 eine Differenz von mehr als 240.000,- EUR, für das Jahr 2009 eine Differenz von mehr als 35.000,- EUR und für das Jahr 2010 eine Differenz von mehr als 240.000,- EUR.
- 33 Aus dem Vortrag der Beklagten und den von ihr vorgelegten Unterlagen ergebe sich nicht in einer für das Gericht nachvollziehbaren Weise, wie diese Differenzen zustande gekommen seien. Die erheblichen Unterschiede zwischen den Gewinn- und Verlustrechnungen auf der einen Seite und den in die Kalkulation eingestellten Betriebsergebnissen dieser Jahre auf der anderen Seite wären nur dann zu erklären, wenn es sich bei den Differenzbeträgen um nicht gebührenfähige Beträge handeln sollte. Denn tatsächlich angefallene, gebührenrechtlich aber nicht ansatzfähige Kosten hätten im Rahmen der Gebührenkalkulation außer Betracht zu bleiben.
- 34 Zu dieser Frage habe die Beklagte zunächst auf die Stellungnahme des Kommunalberatungsunternehmens vom 12.09.2017 verwiesen. Die in dieser Stellungnahme erfolgte Aufzählung der detaillierten Schritte, in denen die Betriebsabrechnungen ermittelt worden seien, habe das Ge-

richt so verstanden, dass ein umfassendes Rechenwerk erstellt worden sei. Da sich die Beklagte auf eine Stellungnahme des Kommunalberatungsunternehmens berufen habe und diese so formuliert sei, als habe dieses das Rechenwerk selbst erstellt, sei das Gericht davon ausgegangen, dass diese Betriebsabrechnungen vollständig von dem Kommunalberatungsunternehmen erstellt worden seien. Daher sei die Beklagte seitens des Gerichts gebeten worden, diese Betriebsabrechnungen vorzulegen. Sie habe daraufhin mit Schriftsatz vom 10.10.2017 mehrere sogenannte „Betriebsabrechnungsbögen“ für die Jahre 2008 bis 2011 übersandt. Dabei handle es sich jeweils um einseitige tabellarische Übersichten, aus denen zwar das Betriebsergebnis der jeweiligen Jahre „nach KAG“ hervorgehen solle, aber in keiner Weise nachvollziehbar dargelegt werde, welche Kosten aus welchem Grund als nicht gebührenfähig angesehen und demzufolge ausgeschieden worden seien.

- 35 Auf die erneute Bitte des Gerichts, die vollständigen Betriebsabrechnungen und nicht nur einseitige Abrechnungsbögen vorzulegen, habe die Beklagte mit Schriftsatz vom 16.11.2017 „die Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse (Betriebsabrechnung) für die Jahre 2008 bis 2011“ übersandt. Dabei handle es sich um drei einseitige Übersichten für jedes dieser Jahre. Die jeweils erste Seite sei eine Kopie aus der Gewinn- und Verlustrechnung mit handschriftlichen Ergänzungen. Aus diesen kursorischen handschriftlichen Vermerken gehe hervor, dass die Differenz zum gebührenrechtlichen Ergebnis für das Jahr 2008 auf „Kursverlusten“ (249.461,74 EUR) und einem „Kursgewinn“
- 36 (-3.519,69 EUR), für das Jahr 2009 auf „Kursgewinnen“ (38.162,61 EUR) und für das Jahr 2010 auf einer „Gebührenerst. L... gesplittete Gebühr“ (242.862,55 EUR) beruhen solle. Woraus sich diese Beträge im Einzelnen ergäben, wie sie ermittelt worden seien und weshalb nur sie und nicht auch weitere Beträge ausgeschieden worden seien, ergebe sich daraus jedoch nicht.
- 37 Ferner habe die Beklagte als jeweils zweite Seite eine tabellarische Übersicht vorgelegt, die als „Betriebsabrechnungsbogen 2008“, „BAB 2009“, „BAB 2010“ und „BAB 2011“ bezeichnet worden seien. Insoweit seien die Betriebsabrechnungsbögen der Jahre 2008 und 2009 schon für sich allein genommen und der des Jahres 2011 zumindest zusammen mit einer weiteren bunt markierten tabellarischen Übersicht in sich rechnerisch schlüssig. Nicht nachvollziehbar sei indes der „BAB 2010“. Darin werde ein „Anteil Rückzahlung L... 1994 - 2004“ mit einem Betrag von 242.862,55 EUR bei den Ausgaben eingestellt und offenbar auch beim gebührenfähigen Aufwand berücksichtigt. Denn diese Summe sei bei den Ausgaben berücksichtigt und in den folgenden Spalten bei der Ermittlung des gebührenfähigen Aufwands wohl nicht wieder abgezogen worden.
- 38 Sollte dies so zu verstehen sein, dass diese Rückzahlungen beim gebührenfähigen Aufwand für das Gebührenjahr berücksichtigt worden seien, wäre dies in der Sache zu beanstanden. Dabei könne dahinstehen, ob die Rückzahlungen aus einem rechtlichen Grund erfolgt und im Jahr 2010 vorgenommen worden seien, was die Klägerin bestreite. Denn diese Rückerstattungen dürften in gebührenrechtlicher Hinsicht jedenfalls nicht dem Gebührenjahr 2010 zugeordnet werden. Nachträgliche Rückzahlungen von Gebührenerlösen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen schmälerten nachträglich den Gebührenerlös mit Wirkung für das Betriebsergebnis bzw. den Deckungsbedarf nur für diese Jahre. Dies folge letztlich aus dem Grundsatz, dass die Kosten periodengerecht abzugrenzen seien. Sie seien derjenigen Kalkulationsperiode zuzuordnen, auf die sie bei normativer Betrachtungsweise bezogen seien, und nicht derjenigen, in der sie tatsächlich geleistet würden. Daraus folge, dass Rückerstattungen, die die Jahre 1994 bis 2004 betreffen, diesen Gebührenjahren zuzuordnen seien und nicht beim gebührenrechtlichen Betriebsergebnis des Jahres 2010 verortet werden dürften.
- 39 Schließlich habe die Beklagte mit Schriftsatz vom 16.11.2017 noch für jedes Gebührenjahr einseitige farblich unterlegte Tabellen vorgelegt, aus denen indes ebenfalls nicht zu ersehen sei, woraus sich die dort aufgeführten Beträge im Einzelnen ergäben und wie sie ermittelt worden seien.
- 40 Auch mit den Ausführungen im Schriftsatz vom 31.01.2018 sei die Ermittlung der jeweiligen Betriebsergebnisse nicht nachvollziehbar erklärt. Letztlich im Dunkeln bleibe insbesondere der Weg von den Gewinn- und Verlustrechnungen, die von einer Steuerberatungsgesellschaft gefertigt worden seien, zu den Betriebsabrechnungsbögen, die nach dieser letzten Stellungnahme von der Beklagten selbst gefertigt und von dem Kommunalberatungsunternehmen lediglich übernommen worden seien. Ginge man von dieser Darstellung aus, hätte die Beklagte zunächst

potentiell nicht gebührenfähige Ausgaben anhand der Angaben in der Gewinn- und Verlustrechnung identifizieren müssen. Dann hätte sie jeweils überprüfen müssen, ob sie tatsächlich ganz oder teilweise nicht gebührenfähig seien und - insbesondere bezüglich der in der Gewinn- und Verlustrechnung 2010 berücksichtigten Gebührenrückerstattungen für die Jahre 1994 bis 2004 - entscheiden müssen, welchem Gebührenjahr sie zuzuordnen seien. Dementsprechend werde in der von der Beklagten vorgelegten Stellungnahme des Kommunalberatungsunternehmens vom 12.09.2017 ausgeführt, die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Kosten würden zunächst auf ihre Gebührenfähigkeit geprüft und nicht gebührenfähige Kosten würden ausgesondert. Dass dies alles ausschließlich „im Kopf“ der zuständigen Sachbearbeiterin geschehen sein solle und insoweit keinerlei schriftlich fixierte Unterlagen existierten, wie die Beklagte vortrage, sei nur schwer vorstellbar. Jedenfalls aber könne das Gericht auf dieser Grundlage nicht nachvollziehen, wie die Beklagte die nicht gebührenfähigen Kosten im Einzelnen erkannt, ermittelt und ausgeschieden habe, und insbesondere nicht, ob sie dabei auch tatsächlich alle nicht gebührenfähigen Kosten zutreffend berücksichtigt habe.

- 41 Es gehe im vorliegenden Fall zulasten der Beklagten, dass sie die erheblichen Unterschiede zwischen den Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 auf der einen Seite und den in die Kalkulation eingestellten Betriebsergebnissen dieser Jahre auf der anderen Seite nicht schlüssig und nachvollziehbar erklärt habe.
- 42 Allerdings sei es grundsätzlich nicht erforderlich, dass die in einer Gebührenkalkulation aufgeführten Positionen im Einzelnen weiter aufgeschlüsselt würden. Soweit die Klägerin meine, eine dem Gemeinderat vorliegende Gebührenkalkulation müsse immer auch das Zustandekommen der einzelnen Kostenpositionen detailliert darlegen, gehe dies über die Aufgabe der Gebührenkalkulation hinaus, dem Gemeinderat eine tragfähige Entscheidungsbasis zu vermitteln. Der Gemeinderat solle anhand der Kalkulation nämlich keine Rechnungs-, Kassen- oder Belegprüfung durchführen. Vor diesem Hintergrund gebiete § 86 Abs. 1 VwGO auch regelmäßig keine weitere Sachaufklärung durch das Gericht, etwa durch die Beiziehung zusätzlicher Unterlagen. Dementsprechend habe die Kammer in der Vergangenheit - und auch in diesem Rechtsstreit - Beweis-anträge oder „Beweisermittlungsanträge“ des Bevollmächtigten der Klägerin, die darauf gerichtet gewesen seien, ins Blaue hinein weitere Ermittlungen anzustellen, regelmäßig abgelehnt.
- 43 Im vorliegenden Fall hätte die Klägerin indes aufgezeigt, dass zwischen den Ergebnissen der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 einerseits und den in die Gebührenkalkulation 2014 eingestellten gebührenrechtlichen Ergebnissen dieser Jahre andererseits eine erhebliche Differenz von insgesamt deutlich mehr als 500.000,- EUR bestehe. Dass eine derartige Differenz der näheren Erläuterung bedürfe, liege auf der Hand.
- 44 Bei dieser Sachlage wäre es Sache der Beklagten gewesen, die Differenzen zwischen den Ergebnissen der Gewinn- und Verlustrechnungen und den in die Gebührenkalkulation 2014 eingestellten gebührenrechtlichen Ergebnissen dem Gericht nachvollziehbar und substantiiert zu erläutern. Dies sei ihr indes nicht gelungen. Letztlich habe sie sich im Kern auf einseitige Tabellen und kurze handschriftliche Vermerke berufen, ohne überzeugend erläutern zu können, wie die darin aufgeführten Werte (Kursverluste und -gewinne, Rückerstattungen) zustande gekommen, ermittelt und ausgesondert worden seien. Das Gericht habe davon ausgehend nicht die Überzeugung gewinnen können, dass diese Werte zutreffend ermittelt und insbesondere auch tatsächlich alle nicht gebührenfähigen Kosten ausgeschieden worden seien, obwohl es mehrfach bei der Beklagten „nachgehakt“ habe. Dies gehe in der besonderen Konstellation des vorliegenden Falles zu Lasten der Beklagten, in deren Sphäre diese Vorgänge wurzelten.
- 45 Unerheblich sei, dass sich der Abzug nicht gebührenfähiger Kosten bei vordergründiger Betrachtung zugunsten der Gebührenschnuldner auswirke. Denn wenn die Ermittlung der nicht gebührenfähigen Kosten - wie hier - nicht nachvollziehbar sei, sei es auch ernsthaft möglich, dass diese in zu geringer Höhe angesetzt worden seien, was sich zu Lasten der Gebührenschnuldner auswirken würde. Abgesehen davon könne in diesem Zusammenhang die Frage aufgeworfen werden, ob die Ermessensentscheidung des Gemeinderats über den Gebührensatz nicht auch dann fehlerhaft wäre, wenn der Gemeinderat aufgrund einer unzureichenden Kalkulation von zu niedrigen gebührenfähigen Kosten ausgehe.
- 46 Soweit die Beklagte in diesem Zusammenhang darauf verweise, dass sie nicht verpflichtet sei, weitere Unterlagen zu erstellen, gehe dieser Einwand ins Leere. Denn es gehe hier nicht um die Frage, zur Erstellung welcher Unterlagen die Beklagte gesetzlich verpflichtet sei, sondern dar-

um, ob es ihr gelungen sei, dem Gericht nachvollziehbar und überzeugend aufzuzeigen, wie die von ihr eingesetzten Werte zustande gekommen seien. Letzteres sei nicht der Fall.

- 47 Der vorliegende Mangel sei nicht nach § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG unerheblich. Diese Vorschrift könne hier schon deshalb keine Anwendung finden, weil aufgrund der unzureichenden Darlegung der Beklagten schon nicht festgestellt werden könne, ob und inwieweit die Unterschiede zwischen den Ergebnissen der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 einerseits und den in die Gebührenkalkulation für das Jahr 2014 eingestellten gebührenrechtlichen Ergebnissen dieser Jahre andererseits zu erklären seien und in welcher konkreten Höhe sich ein eventueller Mangel auswirken würde. Da aber schon nach den Angaben der Beklagten eine erhebliche Differenz von insgesamt deutlich mehr als 500.000,- EUR bestehe, könne nicht von vornherein gesagt werden, dass es sich um unerhebliche Kostenpositionen im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG handle.
- 48 Gegen das ihr am 04.05.2018 zugestellte Urteil hat die Beklagte am 17.05.2018 unter Bezugnahme auf Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens „zu den Abweichungen zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und Betriebsabrechnung für die Jahre 2008-2011“ (Stand Mai 2018) die Zulassung der Berufung beantragt. Der erkennende Senat hat die Berufung mit Beschluss vom 05.07.2018 - 2 S 1141/18 - zugelassen.
- 49 Zur Begründung der Berufung macht die Beklagte zusammengefasst geltend, es sei kein Grund für die gerichtliche Feststellung der Unwirksamkeit eines Gebührensatzes oder einer diesem zugrundeliegenden Gebührenkalkulation, wenn ein Gericht den Vortrag eines Beteiligten zur Begründung der Rechtmäßigkeit nicht verstehe oder aus seiner Sicht nicht für nachvollziehbar halte. Für die im vorliegenden Verfahren streitgegenständliche Frage der Gültigkeit eines Gebührensatzes mit Rücksicht auf die Ausgleichsregelung des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG sei vielmehr allein ausschlaggebend, ob dem jeweiligen Abgabensatz eine „fehlerhafte Kalkulation“ zugrunde liege, die die Ungültigkeit des Abgabensatzes zur Folge habe. Insoweit müsse der Nachweis geführt sein, dass in die Kalkulation der Abwassergebühr für das Jahr 2014 Kosten eingestellt worden seien, die keine ansatzfähigen Kosten darstellten und deshalb der Gemeinderat eine fehlerhafte Ermessensentscheidung getroffen habe. Solche - im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG nur möglicherweise relevanten - Kalkulationsmängel habe das angegriffene Urteil nicht aufgezeigt. Es gebe nicht eine Position in den von der Gebührenkalkulation übernommenen Betriebsergebnissen der Gebührenjahre 2008 bis 2011, die hinsichtlich ihrer Gebührenfähigkeit zweifelhaft wäre oder gar nicht bestehen würde.
- 50 Das angegriffene Urteil habe daher auch nicht ansatzweise aufgezeigt, dass der Gemeinderat der Beklagten das ihm bei der Festsetzung der Gebührensätze eingeräumte Ermessen fehlerhaft ausgeübt habe und deshalb deren Höhe zu beanstanden sei. Hinzu komme, dass sich die im angegriffenen Urteil angeführten Kostenpositionen, deren hinreichende Ermittlung dem Gericht nicht ausreichend erschienen sei, ausschließlich zu Gunsten der Gebührenschuldner auswirkten. Sämtliche in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Kosten, die die „Differenz“ zu den in die Gebührenkalkulation für das Jahr 2014 eingestellten gebührenrechtlichen Ergebnissen ausmachten, seien bei der Gebührenkalkulation unberücksichtigt geblieben. Gründe, warum die Gebührenkalkulation mit der Rechtsfolge der Ungültigkeit der Gebührensätze fehlerhaft sein sollte, würden im Urteil nicht aufgezeigt. Es gebe keine „Abweichungen“ zwischen der Gewinn- und Verlustrechnung und dem gebührenrechtlichen Ergebnis der Jahre 2008 bis 2011, die dem Gericht gegenüber nicht aufgezeigt und erläutert worden wären. Es handle sich ausschließlich um Kursgewinne und Kursverluste bzw. um die im Jahr 2010 erfolgte Gebührenrückerstattung an die Firma L..., die mit Rücksicht auf die im Jahr 2010 eingeführte gesplittete Abwassergebühr erforderlich geworden sei. Sämtliche Beträge seien in dem angegriffenen Urteil zutreffend genannt. Weitere Beträge (Abweichungen) gebe es nicht. Die Gründe für die Abweichungen zwischen der Gewinn- und Verlustrechnung und den gebührenrechtlichen Ergebnissen, die in die Gebührenkalkulation übernommen worden seien, seien in den dem Gericht überreichten Unterlagen zutreffend erläutert worden.
- 51 Aus den handschriftlichen Vermerken der Beklagten, die das angegriffene Urteil benenne, gehe hervor, um welche Positionen es sich handle und warum diese in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Beträge in den Betriebsabrechnungen bzw. in der Gebührenkalkulation als nicht gebührenfähig ausgesondert worden seien. Hierzu werde auch auf die Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens vom Mai 2018 verwiesen, in denen die Abweichungen zwischen der Gewinn- und Verlustrechnung und der Betriebsabrechnung für die Jahre 2008 bis

- 2011 im Einzelnen dargelegt würden. Daraus ergebe sich, dass in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2008 und 2009 bestimmte Kursgewinne und Kursverluste enthalten gewesen seien, die ausgesondert worden seien. Im Jahr 2010 habe dies die bereits benannten Gebührens-rückerstattungen für die Abwassergebühr aus Anlass der Umstellung des Gebührenmaßstabes auf eine gesplittete Abwassergebühr betroffen.
- 52 Darüber hinaus sei eine Gebührenaussgleichsrückstellung vorgenommen worden. Gebührenaussgleichsrückstellungen seien aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften zu bilden und die Veränderung gegenüber dem Vorjahr (Auflösung bzw. Einstellung) in der Gewinn- und Verlustrechnung zu buchen. Die Ermittlung der Gebührenaussgleichsrückstellung erfolge auf der Grundlage der gebührenrechtlichen Ergebnisse der Vorjahre und des laufenden Jahres. Daraus folge, dass diese Position nur in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sein könne.
- 53 Nicht nachvollziehbar sei die Annahme des Verwaltungsgerichts, insgesamt ergebe sich eine Differenz von deutlich mehr als 500.000,00,- EUR zwischen den in die Gewinn- und Verlustrechnung eingestellten Beträgen und den als gebührenfähig angesehenen Betriebsergebnissen. Aus den vorgelegten Unterlagen folge eine solche Differenz nicht. Vielmehr ergebe sich hieraus, dass der Eigenbetrieb der Beklagten, für den die jeweilige Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt worden sei, aus der die in die Gebührenkalkulation übernommenen bereinigten Betriebsergebnisse stammten, in einigen Jahren Verluste, in einem anderen Jahr dagegen einen Gewinn zu verzeichnen gehabt habe. Das Verwaltungsgericht scheine diese Beträge addiert zu haben, unbeschadet der Tatsache, dass es sich einerseits um Entlastungen, andererseits um Belastungen der Gebührenschuldner handele. Nur so lasse sich erklären, wie das angegriffene Urteil von einer „erheblichen“ Differenz von „deutlich mehr“ als 500.000,- EUR ausgegangen sei. Würden die Abweichungen mit den korrekten Vorzeichen addiert, ergäbe sich insgesamt eine Entlastung der Gebührenzahler in Höhe von 15.859,13 EUR.
- 54 Das verwaltungsgerichtliche Urteil beanstande des Weiteren zu Unrecht die Berücksichtigung der Gebührens-rückerstattung an die Firma L.... Diese erscheine ausschließlich und zu Recht als Aufwand („Kosten“) im Jahr 2010 in der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Gebührens-rückerstattung belaste den Haushalt des Eigenbetriebs in dem Jahr, in dem sie angefallen sei und sei dementsprechend in den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ (laufende Nr. 7) des Betriebsergebnisses 2010 vermerkt. Diese „Kosten“ seien gebührenrechtlich nicht in das Ergebnis des Jahres 2010 übernommen, sondern entsprechend herausgerechnet worden. Das erkläre die Abweichung in diesem Jahr, ohne dass es auf die Frage der Zuordnung der Kostenerstattung zu einem bestimmten Gebührenjahr ankäme. Ein Zusammenhang mit der Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Abwassergebühr für das Jahr 2014 bestehe nicht.
- 55 Die Beklagte beantragt,
- 56 das Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 25.04.2018 - 1 K 2521/15 - zu ändern und die Klage abzuweisen.
- 57 Die Klägerin beantragt,
- 58 die Berufung der Beklagten zurückzuweisen.
- 59 Sie verteidigt das angefochtene Urteil und führt im Wesentlichen aus, der dieses Urteil letztlich allein tragende Grund sei, dass die Beklagte ihre Mitwirkungspflicht verletzt habe. Von ihr müsse der Nachweis geführt werden, dass in die Gebührenkalkulation der Abwassergebühren 2014 ausschließlich ansatzfähige Kosten eingestellt worden seien, weil sie hieraus Rechte für sich ableite. Sie allein könne bzw. müsse im Besitz der Unterlagen zum Nachweis der behaupteten Rechtmäßigkeit der Gebührenkalkulation sein. Die Beklagte verweigere allerdings die Einsichtnahme in die entsprechenden Unterlagen. Auch habe sie mehrfach eingeräumt, nicht im Besitz weiterer Unterlagen zu sein.
- 60 Vor diesem Hintergrund werde die Ansatzfähigkeit sämtlicher in der Gebührenkalkulation 2014 bezifferter Kosten der Höhe nach in Abrede gestellt. Beanstandet werde insbesondere die Ansatzfähigkeit folgender Kostenpositionen:
- 61
- Abschreibungen aus überhöhten Herstellungskosten,
 - Zinsen aus Fremdkapital (Zinssatz und Höhe des Fremdkapitals),
 - des Straßenentwässerungskostenanteils („Dämmlewisengraben“),

- der Kosten der Fremdwasserbeseitigung aufgrund unwirtschaftlicher Betriebsführung und durch die Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung durch Einleitung von Quellwasser,
- im Hinblick auf die Frage der „Rechtmäßigkeit der nach der gesetzlichen Ausgleichsregelung (§ 14 Abs. 2 Satz 2 KAG) gebotenen Abgleiche von Gebühreneinnahmen und ansatzfähigen Gesamtkosten i.V.m. den vermeintlich tatsächlichen Ausgleichen in 2012 und 2013“ und
- Rechtsberatungs- und Gutachterkosten „anlässlich atypischer Fälle von Falschberatungen“.

- 62 Gerügt werde darüber hinaus die rückwirkende Änderung des dreijährigen Kalkulationszeitraums 2008-2010 in den zweijährigen Kalkulationszeitraum 2008-2009 und in den einjährigen Kalkulationszeitraum 2010 sowie die Unbestimmtheit der Satzungsregelungen für das Niederschlagswasser von Grundstücken und für eingeleitetes Quellwasser in § 1 Abs. 2 i.V.m. § 2 AbwS im Hinblick auf die Begriffe „zentrale Abwasserbeseitigung“ und „dezentrale Abwasserbeseitigung“.
- 63 Auf die Verfügungen des Senats vom 10.10.2019 und 15.01.2020 hat die Beklagte mit Schriftsätzen vom 05.12.2019 und 31.01.2020 erläutert, wie die eingestellten Kostenunter- und -überdeckungen der Jahre 2008 bis 2011 ermittelt worden seien, und hat hierzu ergänzende Unterlagen vorgelegt.
- 64 Die Akte der Beklagten, die Widerspruchsakte des Landratsamts S.-Kreis, die einschlägige Abwassersatzung und die dazugehörige Gebührenkalkulation sowie die Gerichtsakte des Verwaltungsgerichts Freiburg waren Gegenstand des Verfahrens. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird hierauf, auf die gewechselten Schriftsätze sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 18.02.2020 verwiesen.

Entscheidungsgründe

- 65 Der von der Klägerin nachgereichte Schriftsatz vom 03.03.2020 gibt dem Senat keine Veranlassung, die mündliche Verhandlung wieder zu eröffnen (vgl. § 104 Abs. 3 Satz 2 VwGO). Denn er enthält kein entscheidungserhebliches Vorbringen, das bisher noch nicht erörtert worden ist.
- 66 Die nach Zulassung durch den Senat statthafte und auch im Übrigen zulässige Berufung der Beklagten ist begründet. Das Verwaltungsgericht hat der Klage zu Unrecht stattgegeben. Denn der angegriffene Abwassergebührenbescheid der Beklagten vom 23.01.2015 und der Widerspruchsbescheid des Landratsamtes S.-Kreis vom 02.11.2015 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).
- 67 Die Festsetzung der Abwassergebühr beruht entgegen dem Vorbringen der Klägerin auf einer wirksamen Rechtsgrundlage (dazu 1.). Der Abwassergebührenbescheid leidet auch nicht an einem zur Aufhebung des Abwassergebührenbescheids und des Widerspruchsbescheids führenden Verfahrensfehler (dazu 2.). Schließlich ist auch die Höhe der festgesetzten Abwassergebühr nicht zu beanstanden (dazu 3.)
- 68 1. Rechtsgrundlage für die erfolgte Festsetzung der Abwassergebühr sind die §§ 2, 13, 14, 16 und 17 des Kommunalabgabengesetzes (KAG) vom 17.03.2005 in der hier maßgeblichen Fassung vom 04.05.2009 (im Folgenden KAG 2009) i.V.m. § 39 Abs. 1, §§ 41, 41a und 43 Abs. 1 und 2 der Satzung der Beklagten über die öffentliche Abwasserbeseitigung (Abwassersatzung - AbwS) vom 12.12.2013.
- 69 a) Auf der Grundlage der dem Senat nunmehr vorliegenden Unterlagen und Erläuterungen durch die Beklagte bestehen keine Bedenken gegen die Wirksamkeit des in § 43 Abs. 1 AbwS für den einjährigen Kalkulationszeitraum 2014 geregelten Gebührensatzes für die Schmutzwassergebühr von 3,18 EUR je m³ Abwasser und des in § 43 Abs. 2 AbwS für den gleichen Zeitraum geregelten Gebührensatzes für die Niederschlagswassergebühr von 0,55 EUR je m² versiegelte Fläche.
- 70 Nach § 13 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 können die Gemeinden für die Benutzung ihrer öffentlichen Einrichtungen Benutzungsgebühren erheben. Die Gebühren dürfen höchstens so bemessen wer-

den, dass die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten der Einrichtung gedeckt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009).

- 71 Über die Höhe des Gebührensatzes hat der Gemeinderat als zuständiges Rechtssetzungsorgan innerhalb der gesetzlichen Schranken nach pflichtgemäßem Ermessen zu beschließen. Nach ständiger Rechtsprechung des Senats setzt eine sachgerechte Ermessensentscheidung über den Gebührensatz voraus, dass dem Gemeinderat vor oder bei der maßgeblichen Beschlussfassung über den Gebührensatz eine Gebührenkalkulation unterbreitet wird, die sich dieser zu eigen macht (VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016 - 2 S 1450/14 - juris Rn. 31; vgl. auch Urteil vom 31.05.2010 - 2 S 2423/08 - juris Rn. 24; Urteil vom 20.01.2010 - 2 S 1171/09 - juris Rn. 31; jeweils mwN).
- 72 Die Gebührenkalkulation hat die Aufgabe, die tatsächlichen Grundlagen für die rechtssatzmäßige Festsetzung des Gebührensatzes zur Verfügung zu stellen. Um diese Aufgabe erfüllen zu können, muss sie für den kundigen, mit dem Sachverhalt vertrauten kommunalen Mandatsträger transparent, verständlich, nachvollziehbar und in sich schlüssig sein (VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016, aaO; Urteil vom 20.01.2010, aaO Rn. 35; OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.02.2004 - 12 A 10826/03.OVG - juris Rn. 14).
- 73 Aus der Gebührenkalkulation muss die kostendeckende Gebührensatzobergrenze hervorgehen. Diese wird ermittelt, indem die gebührenfähigen Kosten der öffentlichen Einrichtung auf die potentiellen Benutzer nach Maßgabe des in der Satzung vorgesehenen Gebührenmaßstabs verteilt werden, wobei die voraussichtlichen Kosten sowie der voraussichtliche Umfang der Benutzung oder Leistung geschätzt werden müssen. Die Gebührensatzobergrenze ist danach das Ergebnis eines Rechenvorgangs, bei dem die voraussichtlichen gebührenfähigen Gesamtkosten durch die Summe der voraussichtlichen maßstabsbezogenen Benutzungs- oder Leistungseinheiten geteilt werden (VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO).
- 74 Was zu den ansatzfähigen Kosten gehört, ist nicht im Wege einer finanzwirtschaftlichen Rechnungsweise zu ermitteln, sondern richtet sich gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (vgl. Faiß, Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg, § 14 Rn. 3, 14) und damit nach dem sogenannten wertmäßigen Kostenbegriff (vgl. BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 - 3 C 29.08 - juris Rn. 47). Danach sind Kosten in Geld ausgedrückter Verbrauch (Werteverzehr) von wirtschaftlichen Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer bestimmten Leistungsperiode, soweit sie für die betriebliche Leistungserbringung anfallen, also betriebsbedingt sind (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO Rn. 75; Urteil vom 13.05.1997 - 2 S 3246/94 - juris Rn. 43; Urteil vom 16.02.1989 - 2 S 2279/87 - VBIBW 1989, 462; Faiß, aaO, § 14 Rn. 4; Gössl in Gössl/Reif, Kommunalabgabengesetz (KAG) für Baden-Württemberg, § 14 Anm. 4.1.1; vgl. auch BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 - 3 C 29.08 - juris Rn. 47; Bay. VGH, Beschluss vom 19.02.2019 - 20 B 18.2042 - juris Rn. 15; Hess. VGH, Beschluss vom 18.04.2016 - 5 C 2174/13.N - juris Rn. 28). Als betriebsbedingte gebührenfähige Kosten können nur solche Kosten verstanden werden, die durch die Leistungserstellung der Gemeinde verursacht sind oder für solche Neben- und Zusatzleistungen entstanden sind, die mit der eigentlichen Leistungserstellung in einem ausreichend engen Sachzusammenhang stehen (VGH Bad.-Württ., Urteile vom 31.05.2010 und vom 13.05.1997, aaO). Zu den ansatzfähigen Kosten gehören neben den laufenden Betriebs- und Unterhaltungskosten gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KAG 2009 insbesondere auch die angemessene Verzinsung des Anlagekapitals und angemessene Abschreibungen (Nr. 1) und Verwaltungskosten einschließlich Gemeinkosten (Nr. 2).
- 75 Soweit in eine Kalkulation bereits bekannte Werte einzustellen sind, müssen sowohl das tatsächliche Gebührenaufkommen als auch die tatsächlichen ansatzfähigen Kosten, die im Zeitpunkt der Erstellung der Kalkulation bekannt sind, eingestellt werden (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 17.04.2013 - 2 S 511/13 - juris Rn. 19; Urteil vom 10.02.2011 - 2 S 2251/10 - juris Rn. 46).
- 76 Lassen sich Kosten nicht rein rechnerisch, sondern nur im Wege von Schätzungen oder finanzpolitischen Bewertungen ermitteln, ist der Gemeinde bei der Ermittlung der in den Gebührensatz einzustellenden Kostenfaktoren ein Beurteilungsspielraum eingeräumt, der gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar ist (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 20.01.2010, aaO Rn. 30; Urteil vom 27.02.1996 - 2 S 1407/94 - juris Rn. 59; Urteil vom 16.02.1989, aaO; BVerwG, Beschluss

vom 30.12.2016 - 9 BN 2.16 - juris Rn. 8; Urteil vom 17.04.2002 - 9 CN 1.01 - BVerwGE 116, 188, juris Rn. 20 ff.; Gössl, aaO, § 14 Anm. 3.1).

- 77 Ist dem Gemeinderat vor oder bei der Beschlussfassung über den Gebührensatz eine Gebührenkalkulation nicht zur Billigung unterbreitet worden oder ist die unterbreitete Gebührenkalkulation in einem für die Gebührenhöhe wesentlichen Punkt mangelhaft, hat dies die Ungültigkeit des Gebührensatzes zur Folge, weil der Gemeinderat das ihm bei der Festsetzung des Gebührensatzes eingeräumte Ermessen nicht fehlerfrei ausüben konnte (vgl. zum Ganzen VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016, aaO; Urteil vom 20.01.2010, aaO; jeweils mwN). Das gilt allerdings nur vorbehaltlich des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009, der Mängel bei der Beschlussfassung über die Gebührensätze für unbeachtlich erklärt, wenn sie nur zu einer geringfügigen Kostenüberdeckung führen. Ob die Kostendeckungsgrenze eingehalten oder lediglich geringfügig überschritten ist, richtet sich nach den Gegebenheiten im Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Gebührensatz (VGH Bad.-Württ., Urteil vom 23.03.2006 - 2 S 2842/04 - juris Rn. 19; Faiß, aaO, § 14 Rn. 3).
- 78 Die in § 43 Abs. 1 und 2 AbwS geregelten Gebührensätze sind in Anwendung dieser Grundsätze nicht zu beanstanden. Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin sind unbegründet.
- 79 aa) Zu Unrecht beanstandet die Klägerin den von der Beklagten in der streitgegenständlichen Kalkulation 2014 vorgenommenen Ausgleich der Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen aus dem zweijährigen Kalkulationszeitraum 2008/2009 und den jeweils einjährigen Kalkulationszeiträumen 2010 und 2011.
- 80 (1) Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 sind, sofern am Ende des Bemessungszeitraums das Gebührenaufkommen die ansatzfähigen Gesamtkosten übersteigt, die Kostenüberdeckungen bei ein- oder mehrjähriger Gebührenbemessung innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen; Kostenunterdeckungen können in diesem Zeitraum ausgeglichen werden. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Senats allerdings nur, sofern sie nicht bei der Beschlussfassung über den Gebührensatz vom Rechtssetzungsorgan bewusst in Kauf genommen worden waren (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 20.01.2010, aaO Rn. 41; Urteil vom 22.10.1998 - 2 S 399/97 - juris Rn. 135 zu § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG a. F.). Bei der Anwendung der Ausgleichsregelung ist zu berücksichtigen, dass der gesamte Kalkulationszeitraum innerhalb der Ausgleichsfrist von fünf Jahren liegen muss (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 15.02.2008 - 2 S 2559/05 - juris Rn. 17 zu § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG a. F.; Faiß, aaO, § 14 Rn. 14). Andererseits sind für die Rechtmäßigkeit der Gebührenkalkulation nur solche Überdeckungen maßgeblich, die gerade bei dieser Kalkulation unter Anwendung der Fünfjahresfrist hätten ausgeglichen werden müssen. Frühere, wenn auch fehlerhaft nicht abgewickelte Überdeckungen sind nicht mehr zu berücksichtigen. Dies gilt auch für Fehler, die erst zu einem Zeitpunkt erkannt werden, in dem die Fünfjahresfrist des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG bereits abgelaufen ist (VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 17.04.2013, aaO Rn. 24; Urteil vom 11.3.2010 - 2 S 2938/08 - juris Rn. 45).
- 81 Im Falle mehrjähriger Kalkulationszeiträume beginnt die Fünfjahresfrist erst am Ende des jeweiligen Kalkulationszeitraums zu laufen (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 25.11.2013 - 2 S 1972/13 - juris Rn. 9; Gössl, aaO, § 14 Anm. 3.4). Die Entscheidung, wann und mit welchen anteiligen Beträgen der Ausgleich von Kostenüber- und -unterdeckungen innerhalb der Ausgleichsfrist vorgenommen werden soll bzw. ob und in welcher Höhe Kostenunterdeckungen überhaupt ausgeglichen werden sollen, steht im Ermessen des Gemeinderats (Hafner, Praxishandbuch Kommunales Gebührenrecht in Baden-Württemberg, Abschnitt 10.02 Anm. 3.4; Faiß, aaO, § 14 Rn. 14).
- 82 Wie bereits dargelegt wurde, müssen, soweit in eine Kalkulation bereits bekannte Werte einzustellen sind, sowohl das tatsächliche Gebührenaufkommen als auch die tatsächlichen ansatzfähigen Kosten, die im Zeitpunkt der Erstellung der Kalkulation bekannt sind, eingestellt werden (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 17.04.2013, aaO Rn. 19; Urteil vom 10.02.2011, aaO Rn. 46). Dies gilt auch für den Ausgleich von Kostenüber- und -unterdeckungen (vgl. auch VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 08.11.2013 - 2 S 1638/13 -). Der Senat hat deshalb bereits vor der mit Gesetz vom 15.12.2015 (GBl. S. 1147) erfolgten Änderung des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG, nach der nunmehr ausdrücklich auf das „tatsächliche Gebührenaufkommen“ Bezug genommen wird, angenommen, dass die Frage, ob es zu berücksichtigungsfähigen Kostenüber- oder -unterdeckungen gekommen ist, anhand eines Vergleichs zwischen dem tatsächlichen Gebührenaufkommen in dem jeweiligen Bemessungszeitraum und den in diesem Bemessungszeitraum angefallenen (tatsächlichen) ansatzfähigen Gesamtkosten zu beantworten ist (vgl. VGH Bad.-Württ.,

Beschluss vom 17.04.2013, aaO Rn. 23; Urteil vom 11.03.2010, aaO Rn. 43). Nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats sind dem (tatsächlichen) Gebührenaufkommen die (tatsächlich) veranlagten Gebühren zugrunde zu legen und nicht die tatsächlich vereinnahmten Gebühren (vgl. VGH Bad.-Württ. Urteil vom 31.05.2010, aaO Rn. 69). Ob dies auch nach der mit Gesetz vom 15.12.2015 erfolgten Änderung des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG zu gelten hat, mit der der Gesetzgeber ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs (LT-Drucksache 15/7610, S. 24) klarstellen wollte, dass das „tatsächlich vereinnahmte Gebührenaufkommen“ maßgebend ist (vgl. hierzu Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg, GPA-Mitteilung 1/2020, S. 5; Vetter in Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgabenrecht, Abschnitt D Rn. 188; Hafner, aaO, Abschnitt 12.00 Anm. 2.4.2.6), bedarf hier keiner Entscheidung, da der vorliegende Fall nicht anhand der Gesetzesfassung des Jahres 2015, sondern der des Jahres 2009 zu beurteilen ist.

- 83 Hintergrund für die Einführung der Regelung des Ausgleichs von Kostenunter- und -überdeckungen war nach der früheren Rechtsprechung des Senats zu § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2005 und § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG a. F. der Umstand, dass in einem Bemessungszeitraum die tatsächlichen Kosten, Erlöse und Mengen von den prognostisch ermittelten und der Kalkulation zugrunde gelegten Werten abweichen können und in aller Regel auch tatsächlich abweichen. Die gesetzliche Regelung zum Ausgleich von Kostenüber- und -unterdeckungen sollte deshalb gewährleisten, dass das zunächst auf den jeweiligen Bemessungszeitraum begrenzte Kostendeckungsprinzip mittelfristig gesehen tatsächlich realisiert wird bzw. - soweit es um den Ausgleich von Kostenunterdeckungen geht - realisiert werden kann (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 20.01.2010, aaO Rn. 42 zu § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2005; Urteil vom 15.02.2008, aaO Rn. 15 zu § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG a. F.). Zu der Vorgängerregelung des § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG a.F. hatte der Senat im Urteil vom 27.01.2003 (- 2 S 2587/00 - juris Rn. 26) in diesem Sinne ausdrücklich klargestellt, dass sich diese Regelung lediglich auf Über- und Unterdeckungen beziehe, die sich zu diesem Zeitpunkt auf Grund eines Abgleichs der Einnahmen und Ausgaben ergäben „ungeachtet der methodischen Richtigkeit oder Unrichtigkeit der Gebührenkalkulation“. Nicht unter § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG fielen - schon seinem Wortlaut nach - solche Über- und Unterdeckungen, die sich aus der nachträglichen Feststellung überhöhter Gebührensatzregelungen ergäben.
- 84 Mit Urteil vom 11.03.2010 (aaO Rn. 43) vertrat der Senat - allerdings nicht entscheidungstragend - die Auffassung, dass an dieser Rechtsprechung nach der mit Art. 10 des Gesetzes zu Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04.05.2009 (GBl. S. 185, 193) erfolgten Änderung des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG nicht mehr festgehalten werden könne, da die gesetzliche Regelung nunmehr nicht lediglich auf die „Gesamtkosten“, sondern auf die „ansatzfähigen Gesamtkosten“ Bezug nehme. Konsequenz sei, dass unter der Geltung des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 beschlossene Gebührensatzungen durch in der Vergangenheit unterlaufene und unter Umständen lange zurückliegende Fehler bei früheren Gebührenkalkulationen infiziert werden könnten. Diese Rechtsauffassung hat der Senat in späteren Entscheidungen aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit allerdings dahingehend eingeschränkt, dass dies nicht für das Unterlassen eines Ausgleichs von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen aus länger als fünf Jahre zurückliegenden Zeiträumen gelte. Die Ergebnisse der länger als fünf Jahre zurückliegenden Vorjahre spielten nur insoweit eine Rolle, als sie tatsächlich zur Einstellung von Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen in die Kalkulation geführt hätten. Ob das zu Recht geschehen oder zu Unrecht unterblieben sei, sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschlüsse vom 13.12.2013 - 2 S 1973/13 -, vom 13.12.2013 - 2 S 1977/13 - und vom 25.11.2013, aaO juris Rn. 10; vgl. hierzu auch Staatsgerichtshof Bad.-Württ., Beschluss vom 17.07.2014 - 1 VB 128/13 - juris Rn. 40).
- 85 Die Frage, ob der Begriff der „ansatzfähigen“ Gesamtkosten in § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 nur der Klarstellung dient, dass es auf die nach der Kalkulation ansatzfähigen Gesamtkosten im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 ankommt, also auf die tatsächlichen gebührenrechtlichen Ergebnisse und nicht auf gegebenenfalls abweichende Rechnungsergebnisse (vgl. LT-Drucksache 14/4002, S. 70) - wofür Gründe der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sprechen -, oder ob und inwiefern die Ausgleichsregelung auch der Korrektur fehlerhafter Gebührenkalkulationen dient, bedarf im vorliegenden Fall keiner Entscheidung. Denn, wie im Folgenden ausgeführt wird, ist weder von der Klägerin substantiiert dargelegt noch sonst ersichtlich, dass die Gebührenkalkulationen der Jahre 2008 bis 2011, deren gebührenrechtliche Ergebnisse als Kostenunter- und -überdeckungen in die streitgegenständliche Kalkulation des Jahres 2014 eingestellt wurden, fehlerhaft sind.

- 86 Ungeachtet der Frage, ob unter der Geltung des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 beschlossene Gebührensatzungen durch in der Vergangenheit unterlaufene Fehler bei früheren Gebührenkalkulationen infiziert werden können, besteht jedenfalls Einigkeit darüber, dass sich die Frage, was zu den „ansatzfähigen Gesamtkosten“ gehört, auch im Anwendungsbereich des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 - ebenso wie im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 - nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen richtet.
- 87 Das für die Feststellung einer Kostenüber- oder -unterdeckung zu ermittelnde gebührenrechtliche Ergebnis ist grundsätzlich aus dem Rechnungsergebnis (bei Anwendung der Kommunalen Doppik aus den Ergebnissen der jeweiligen Produktgruppe bzw. des jeweiligen Produkts und bei Eigenbetrieben aus der Gewinn- und Verlustrechnung) abzuleiten (vgl. GPA-Mitteilung 1/2020, S. 5; Hafner, aaO, Abschnitt 10.2 Anm. 3.5.3, 4.2.2 und 4.5). Sofern das zugrunde zu legende Rechnungsergebnis nicht den gebührenrechtlichen Vorgaben entspricht, ist eine Ergebnisbereinigung notwendig (vgl. GPA-Mitteilung 1/2020, S. 5; Hafner, aaO, Abschnitt 10.2 Anm. 3.5.3, 4.6). Dies ist insbesondere der Fall, wenn im Rechnungsergebnis nicht gebührenfähige (nicht betriebsbedingte oder periodenfremde Aufwendungen) enthalten sind oder nicht alle gebührenfähigen Kosten (beispielsweise im Fall der kalkulatorischen Verzinsung) gebucht wurden (vgl. GPA-Mitteilung 1/2020, S. 5).
- 88 Soweit in dem danach ermittelten Ist-Ergebnis Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen aus vorangegangenen Bemessungszeiträumen enthalten sind, muss im Weiteren eine Berücksichtigung dieser Ausgleichsbeträge erfolgen. Dabei sind ausgeglichene Kostenüberdeckungen wie Gebührenaufkommen und ausgeglichene Kostenunterdeckungen wie Kosten zu behandeln (vgl. GPA-Mitteilung 1/2020, S. 5; Hafner, aaO, Abschnitt 10.2 Anm. 3.5.3). Wie bereits dargelegt wurde, spielen die Ergebnisse der Vorjahre nur insoweit eine Rolle, als sie tatsächlich als Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen in der Kalkulation berücksichtigt wurden. Ob dies zu Recht geschehen oder zu Unrecht unterblieben ist, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschlüsse vom 13.12.2013, vom 10.12.2013 und vom 25.11.2013, jeweils aaO).
- 89 (2) Nach diesen Maßgaben war die Beklagte nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 berechtigt, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen aus dem zweijährigen Kalkulationszeitraum 2008/2009 und den jeweils einjährigen Kalkulationszeiträumen 2010 und 2011 im Jahr 2014 auszugleichen. Der Kalkulationszeitraum 2014 liegt innerhalb des Fünfjahreszeitraums, der für den am längsten zurückliegenden Kalkulationszeitraum 2008/2009 mit Ablauf des Jahres 2009 begonnen hatte.
- 90 (a) Der Umstand, dass die Beklagte für den zweijährigen Bemessungszeitraum 2008/2009 die gebührenrechtlichen Ergebnisse der Jahre 2008 und 2009 gesondert ermittelt und diese jeweils anteilig als Kostenunterdeckung in die Kalkulation eingestellt hat, ist nicht zu beanstanden.
- 91 Zwar stellt § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG nicht auf die sich am Ende eines Jahres, sondern auf die sich am Ende des Gebührenbemessungszeitraums ergebenden Kostenüber- und -unterdeckungen ab. Bei mehrjähriger Gebührenbemessung ist daher das gebührenrechtliche Ergebnis für den gesamten Bemessungszeitraum und damit nur eine ausgleichspflichtige bzw. ausgleichsfähige Kostenüber- oder -unterdeckung für diesen Gesamtzeitraum zu ermitteln; die Ergebnisse der einzelnen Jahre dürfen nicht ausgeglichen werden (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 25.11.2013, aaO Rn. 9 f.; Hafner, aaO, Abschnitt 10.2 Anm. 4.4; GPA-Mitteilung 1/2020, S. 6).
- 92 Im vorliegenden Verfahren hat die Beklagte diese Vorgaben jedenfalls im Ergebnis nicht verletzt. Denn sie hat zwar für die einzelnen Jahre 2008 und 2009 jeweils ein gebührenrechtliches Ergebnis ermittelt und dieses zu einem je gleichen Anteil - nämlich zu einem Drittel - als Kostenunterdeckung in die Kalkulation 2014 eingestellt. Hinsichtlich der für die Jahre 2008 und 2009 eingestellten anteiligen Kostenunterdeckungen hätte sich jedoch im Ergebnis nichts dadurch geändert, wenn zunächst in einem Zwischenschritt für den Kalkulationszeitraum 2008/2009 aus den einzelnen Jahresergebnissen ein Gesamtergebnis ermittelt und dieses dann zu einem Drittel als Kostenunterdeckung berücksichtigt worden wäre.
- 93 (b) Nachdem die Beklagte im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg ergänzende Stellungnahmen nebst weiteren Unterlagen vorgelegt hat, bestehen keine Bedenken mehr, dass das gebührenrechtliche Ergebnis der Jahre 2008 bis 2011, das jeweils anteilig als Kostenunter- oder -überdeckung in die streitgegenständliche Kalkulation eingestellt wurde,

- zutreffend ermittelt worden ist. Insbesondere ist davon auszugehen, dass die gebotene Bereinigung des Rechnungsergebnisses um gebührenrechtlich nicht ansatzfähige Kosten für diese Jahre zutreffend erfolgt ist und gebührenrechtlich nicht ansatzfähige Kosten außer Betracht geblieben sind.
- 94 Zutreffend hat das Verwaltungsgericht in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Berücksichtigung der Kostenunter- und Kostenüberdeckungen der Jahre 2008 bis 2011 anhand der im Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses bereits bekannten tatsächlichen gebührenrechtlichen Ergebnisse zu erfolgen hat.
- 95 Das Verwaltungsgericht hat auch zu Recht unter Verweis auf die Rechtsprechung des Senats dargelegt, dass die Beklagte richtigerweise eine „Bereinigung“ der in den Gewinn- und Verlustrechnungen ermittelten Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2011 um vorgenommene Ausgleiche für Über- und Unterdeckungen vergangener Jahre vorgenommen hat, da für die Ermittlung des im streitgegenständlichen Gebührenjahr 2014 zu berücksichtigenden Ausgleichsbetrags für die Jahre 2008 bis 2011 nur das eigentliche gebührenrechtliche Ergebnis dieser Jahre maßgeblich ist. Soweit in den Jahren 2008 bis 2011 Kostenüberdeckungen oder Kostenunterdeckungen aus den Vorjahren zum Ausgleich gebracht worden sind, ist das ermittelte Ist-Ergebnis, wie bereits dargelegt wurde, um diese Ausgleichsbeträge zu bereinigen, wobei allein auf die eingestellten Betriebsergebnisse abzustellen ist, ohne dass es darauf ankommt, ob diese zutreffend ermittelt wurden (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschlüsse vom 13.12.2013, vom 10.12.2013 und vom 25.11.2013, jeweils aaO). Einwendungen der Klägerin gegen die satzungsrechtlichen Regelungen, Kalkulationen und gebührenrechtlichen Ergebnisse der Jahre vor 2008 können damit von vorn herein keinen Erfolg haben, ungeachtet dessen, dass sie von der Klägerin auch nicht substantiiert geltend gemacht worden sind.
- 96 Die vom Verwaltungsgericht beanstandeten Unklarheiten hinsichtlich der Abweichungen zwischen den Ergebnissen der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 einerseits und den in die Kalkulation für das Jahr 2014 eingestellten Betriebsergebnissen dieser Jahre andererseits sowie der periodengerechten Zuordnung der Gebührenrückerstattungen hat die Beklagte im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg durch die Vorlage ergänzender Unterlagen und Stellungnahmen ausgeräumt. Aus diesen ergibt sich nunmehr hinreichend deutlich, wie die Beklagte das gebührenrechtliche Ergebnis der Jahre 2008 bis 2011 ermittelt hat.
- 97 Nach der Stellungnahme der Beklagten vom 31.01.2020 ist das gebührenrechtliche Ergebnis der Jahre 2008 bis 2011 auf der Grundlage der jeweiligen Jahresabschlüsse nach § 16 des Eigenbetriebsgesetzes (EigBG) bzw. der darin enthaltenen Gewinn- und Verlustrechnungen ermittelt worden, die von einer Steuerberatungsgesellschaft erstellt worden seien. Im Rahmen des Jahresabschlusses würden die mittels den automatisierten Datenverarbeitungsverfahren (ADV-Verfahren) geführten Sachkonten des Eigenbetriebes von der Steuerberatungsgesellschaft geprüft und die dazugehörigen Unterlagen teilweise vollständig, teilweise stichprobenartig gesichtet und kontrolliert. Bereits unterjährig und darüber hinaus in der Vorbereitung des Jahresabschlusses würden sämtliche Konten des Eigenbetriebes von den zuständigen Mitarbeitern der Beklagten auf nicht gebührenfähige Kosten überprüft. Durch zahlreiche Rechtsstreite seien die Mitarbeiter besonders sensibilisiert und darauf geschult, nicht gebührenfähige Kosten zu identifizieren. Aus den von der Steuerberatungsgesellschaft erstellten Hauptabschlussübersichten, die den Sachkontensalden aus den ADV-Verfahren der Beklagten entsprächen, werde die Gewinn- und Verlustrechnung aggregiert. Zur Ermittlung des gebührenrechtlich maßgeblichen Ergebnisses werde der sogenannte Betriebsabrechnungsbogen (BAB) angefertigt, über den die aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleiteten Kosten auf die einzelnen Kostenträger (z.B. Kläranlage, Kanal, Regenüberlaufbecken, u.a.) verteilt würden. Dies erfolge durch die zuständige Mitarbeiterin der Beklagten, die hierbei von dem Kommunalberatungsunternehmen und den technischen Mitarbeitern des Eigenbetriebes unterstützt und beraten werde. Der Betriebsabrechnungsbogen diene der Erfassung der Einzelkosten und der Umlage von Gemeinkosten auf einzelne Kostenträger. Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben werde er fortwährend weiterentwickelt und angepasst.
- 98 Auf Seite 1 des Betriebsabrechnungsbogens würden die verschiedenen Kostenarten in der linken Spalte erfasst. Die Verteilung der Kostenarten erfolge entweder direkt oder mit Hilfe von Verteilungsschlüsseln auf die einzelnen Kostenstellen (Kanal, Kläranlagen, dezentrale Entsorgung, Regenüberlaufbecken, Pumpwerke, Sammler). Da Seite 1 des Betriebsabrechnungsbogens

gens mit den Sachkontensalden der Gewinn- und Verlustrechnung abgeglichen werde, enthalte diese Seite noch alle Kosten. Auf Seite 2 des Betriebsabrechnungsbogens würden dann in einem weiteren Schritt die Kosten (ohne die ausgesonderten nicht gebührenfähigen Kosten) und die Erträge (zunächst ohne Gebühreneinnahmen) auf den einzelnen Kostenträger (Kanal SW, MW, RW, etc.) zusammengefasst. Daraufhin würden die Anteile Mischwasser entsprechend der in der jeweiligen Kalkulation für das Gebührenjahr ermittelten Prozentsätze auf die Sparten Niederschlagswasser und Schmutzwasser verteilt. Ebenso würden die Gebühreneinnahmen entsprechend dem prozentualen Anteil des gebührenfähigen Aufwandes verteilt. Sodann erhalte man das gebührenrechtliche Ergebnis. In einem letzten Schritt werde der in der Gebührenkalkulation beschlossene Ausgleich der Über- und Unterdeckungen der Vorjahre vollzogen. Infolgedessen erhalte man das nach § 14 Abs. 2 KAG für die Kostenüber- und -unterdeckungen gebührenrechtlich maßgebliche Ergebnis.

- 99 Die Beklagte übermittele dem Kommunalberatungsunternehmen für die Gebührenkalkulationen die von ihr erstellten Betriebsabrechnungsbögen mit den Hinweisen auf bereits ausgesonderte nicht gebührenfähige Kosten.
- 100 Aus den nunmehr vorliegenden Unterlagen und Stellungnahmen der Beklagten ist für den Senat ersichtlich, woraus sich die vom Verwaltungsgericht beanstandeten Beträge (Kursverluste und -gewinne, Rückerstattungen) ergeben und weshalb sie zur Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses ausgesondert wurden:
- 101 Auszugehen ist insoweit von der mit Schriftsatz der Beklagten vom 16.11.2017 dem Verwaltungsgericht vorgelegten „Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse (Betriebsabrechnung) für die Jahre 2008 bis 2011“. Dabei handelt es sich um drei einseitige Übersichten für jedes dieser Jahre. Die jeweils erste Seite ist eine Kopie der Gewinn- und Verlustrechnung mit handschriftlichen Ergänzungen. Hierbei handelt es sich nach den Angaben der Beklagten mit Schriftsatz vom 31.01.2020 um ein „Arbeitspapier der Sachbearbeiterin“. Aus den handschriftlichen Vermerken geht hervor, dass die Differenz zwischen der Gewinn- und Verlustrechnung und dem gebührenrechtlich relevanten Betriebsergebnis für das Jahr 2008 auf „Kursverlusten“ (249.461,74 EUR) und einem „Kursgewinn“ (3.616,69 EUR), für das Jahr 2009 auf „Kursgewinnen“ (38.162,61 EUR) und für das Jahr 2010 auf einer „Gebührenerst. L... gesplittete Gebühr“ (242.862,55 EUR) beruhen soll.
- 102 Bei der für das betreffende Jahr jeweils zweiten und dritten Seite der „Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse (Betriebsabrechnung) für die Jahre 2008 bis 2011“ handelt es sich um tabellarische Übersichten, die als „Betriebsabrechnungsbogen 2008“, „BAB 2009“, BAB „2010“ und „BAB 2011“ bezeichnet werden. Aus dem „Betriebsabrechnungsbogen 2008“ ergibt sich ausgehend von der „Summe GUV bereinigt“ (-286.65,45 EUR) nach Berücksichtigung einer Kostenüberdeckung aus den Vorjahren in Höhe von 166.604,98 EUR, die auch aus der Kalkulation ersichtlich ist, ein „Betriebsergebnis“ für das Jahr 2008 von -119.460,47 EUR, von dem auch die Kalkulation ausgeht.
- 103 Der „BAB 2009“ stellt ausgehend von der „Summe GUV“ (-276.628,92 EUR) nach Berücksichtigung einer Kostenüberdeckung aus den Vorjahren in Höhe von 258.262,83 EUR, die sich auch aus der Kalkulation ergibt, ein „Betriebsergebnis“ für das Jahr 2009 von -18.366,09 EUR fest, das auch der Kalkulation zugrunde gelegt wurde.
- 104 Aus dem „BAB 2010“ ergibt sich ausgehend von dem „Betriebsergebnis ohne Ergebnis Vorjahre“ (-63.364,42 EUR) nach Berücksichtigung einer Kostenüberdeckung aus den Vorjahren in Höhe von 46.551,24 EUR, die auch aus der Kalkulation ersichtlich ist, ein „Betriebsergebnis“ für das Jahr 2010 von -16.813,18 EUR, von dem auch die Kalkulation ausgeht.
- 105 Der „BAB 2011“ weist ausgehend von dem „Betriebsergebnis ohne Ergebnis Vorjahre“ (32.148,41 EUR) nach Berücksichtigung einer Kostenunterdeckung aus den Vorjahren in Höhe von -10.811,36 EUR, die auch aus der Kalkulation hervorgeht, ein „Betriebsergebnis“ für das Jahr 2011 von 21.337,05 EUR aus, von dem auch die Kalkulation ausgeht.
- 106 Das Verwaltungsgericht hat hinsichtlich der vorgelegten „Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse (Betriebsabrechnung) für die Jahre 2008 bis 2011“ zu Recht festgestellt, dass hieraus allein nicht ersichtlich ist, woraus sich die auf den Gewinn- und Verlustrechnungen handschriftlich vermerkten ausgesonderten Beträge im Einzelnen ergeben, wie sie ermittelt worden sind und weshalb nur sie und nicht auch weitere Beträge ausgeschieden worden sind. Zu Recht

hat das Verwaltungsgericht auch beanstandet, dass sich dies - trotz gerichtlicher Aufklärungsverfügung - auch nicht aus den von der Beklagten mit Schriftsatz vom 16.11.2017 vorgelegten farblich unterlegten Tabellen oder ihren sonstigen erstinstanzlichen Ausführungen ergibt.

- 107 Die Beklagte hat allerdings mit der Begründung des Zulassungsantrags „Erläuterungen“ des Kommunalberatungsunternehmens S. & Z „zu den Abweichungen zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und Betriebsabrechnung für die Jahre 2008-2011“ (Stand Mai 2018) vorgelegt, die erhellen, woraus sich die auf den einseitigen Kopien der Gewinn- und Verlustrechnungen handschriftlich vermerkten Beträge ergeben und auf welchem Weg ausgehend von dem jeweiligen Jahresabschluss die betreffenden Betriebsabrechnungen zustande gekommen sind. Diese „Erläuterungen“ enthalten zunächst für die Jahre 2008 bis 2011 gefertigte Tabellen, aus denen sich aufgegliedert in einzelne Kostenpositionen die Ergebnisse der Gewinn- und Verlustrechnungen und das gebührenrechtliche Ergebnis sowie die Abweichung zwischen beiden ergeben. Das jeweilige, aus den Tabellen ersichtliche Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnungen ist identisch mit dem, welches sich aus den Gewinn- und Verlustrechnungen ergibt, die Teil der Jahresabschlüsse für 2008 bis 2011 sind. Die in den Tabellen als „gebührenrechtliches Ergebnis“ bezeichneten Beträge entsprechen den in den mit Schriftsatz vom 16.11.2017 vorgelegten „Betriebsabrechnungen“ bezeichneten Beträgen, die dort - uneinheitlich - als „Summe GuV bereinigt“ (so im Betriebsabrechnungsbogen 2008), als „Summe GuV“ (so im BAB 2009) und als „Betriebsergebnis ohne Ergebnis Vorjahre“ (so im BAB 2010 und im BAB 2011) bezeichnet sind. Anhand der Tabellen Stand Mai 2018 wird deutlich, aus welchen Kostenpositionen sich die Abweichungen zwischen dem Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnungen und dem „gebührenrechtlichen Ergebnis“ ergeben.
- 108 Für das Jahr 2008 weist die Tabelle eine Abweichung von 3.616,69 EUR bei der Kostenposition „sonstige betriebliche Erträge“ aus. Diese Abweichung hat das Kommunalberatungsunternehmen in der Anlage erläutert und hierzu angegeben, es handele es sich hierbei um „Kursgewinne“. Die Abweichung stimmt betragsmäßig mit dem „Kursgewinn“ überein, der auf der mit Schriftsatz der Beklagten vom 16.11.2017 vorgelegten einseitigen Kopie der Gewinn- und Verlustrechnung handschriftlich vermerkt ist. In den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens (Stand Mai 2018) heißt es hierzu, die Beklagte habe über die ... Bank ... ein Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken aufgenommen. Dieses Darlehen sei in der von der Steuerberatungsgesellschaft erstellten Darlehensübersicht (Jahresabschluss 2008 Anlage 3 zum Anhang) unter der Nr. 341 aufgeführt. Das Darlehen sei im Jahr 2008 aufgelöst worden. Der Kursgewinn ergebe sich durch den Anfangsstand des Darlehens zum 01.01.2008 (bewertet in EUR) abzüglich der Tilgung (hier der vollständigen Ablösung des Darlehens). Da das Darlehen abgelöst worden sei, sei der Kursgewinn tatsächlich realisiert worden und müsse entsprechend bilanziert werden. Diese Angaben des Kommunalberatungsunternehmens werden durch den mit Schriftsatz vom 31.01.2020 vorgelegten Jahresabschluss 2008 bestätigt (vgl. S. 3 des Jahresabschlusses 2008 sowie Anlage 3 zum Anhang).
- 109 Für das Jahr 2008 ergibt sich aus der Tabelle der Erläuterungen (Stand Mai 2018) des Weiteren eine Abweichung in Höhe von -249.461,74 EUR unter der Kostenposition „sonstige betriebliche Aufwendungen“. Diese Abweichung beruht nach den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens auf Kursverlusten. Sie stimmt betragsmäßig mit den „Kursverlusten“ überein, die auf der mit Schriftsatz der Beklagten vom 16.11.2017 vorgelegten einseitigen Kopie der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2008 handschriftlich vermerkt sind. In den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens (Stand Mai 2018) wird hierzu ausgeführt, die Beklagte habe über die ... ein weiteres Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken aufgenommen. Das Darlehen sei in der Darlehensübersicht unter der Nr. 352 aufgeführt. Es sei im Jahr 2008 im Rahmen einer Umschuldung aufgenommen worden zu einem Wert von 1.499.492,59 EUR. Abzüglich der Tilgung, die sich auf 0,00 EUR belaufe, werde das Darlehen zum 31.12.2008 mit 1.632.226,64 EUR bewertet. Diese Differenz, die sich auf 132.734,05 EUR beläuft, sei nach dem Imparitätsprinzip (Vorsichtsprinzip) als Kursverlust zu bilanzieren. Ein weiteres Fremdwährungsdarlehen (Nr. 342b in der Darlehensübersicht) sei bei der ... Bank ... abgelöst worden. Der hierbei entstandene Kursverlust sei ebenfalls zu bilanzieren gewesen. Aus dem Jahresabschluss 2008 (S. 3 und Anlage 3 zum Anhang) ergibt sich tatsächlich bezüglich des Darlehens Nr. 352 ein verzeichneter Kursverlust in Höhe von 132.734,05 EUR und hinsichtlich des Darlehens Nr. 342b ein Kursverlust von 116.727,69 EUR und damit insgesamt ein Kursverlust von 249.461,74 EUR.

- 110 Für das Jahr 2009 ist aus der Tabelle der Erläuterungen (Stand Mai 2018) eine Abweichung in Höhe von 38.162,61 EUR unter der Kostenposition „sonstige betriebliche Erträge“ ersichtlich. Diese Abweichung beruht nach den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens auf Kursgewinnen. Sie stimmt betragsmäßig mit den „Kursgewinnen“ überein, die auf der mit Schriftsatz der Beklagten vom 16.11.2017 vorgelegten einseitigen Kopie der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2009 handschriftlich vermerkt sind. In den Erläuterungen (Stand Mai 2018) führt das Kommunalberatungsunternehmen hierzu aus, das Darlehen Nr. 352 der Darlehensübersicht sei „im Jahre 2008“ - gemeint ist das Jahr 2009 - endgültig abgelöst worden. Der entstandene Kursgewinn sei entsprechend zu bilanzieren gewesen. Aus dem Jahresabschluss 2009 (S. 3 und Anlage 3 zum Anhang) ergibt sich tatsächlich ein verzeichneter Kursgewinn aus dem Darlehen Nr. 352 in Höhe von 38.162,61 EUR.
- 111 Die Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die handelsrechtlich zu bilanzierenden Kursgewinne und -verluste beim gebührenrechtlichen Ergebnis nicht zu berücksichtigen sind. Für die angeführten Kursverluste folgt dies daraus, dass es durch diese zu keinem durch die Leistungserbringung bedingten Werteverzehr in der maßgeblichen Leistungsperiode gekommen ist. Die Kursverluste stehen in keinem ausreichend engen Zusammenhang mit den gegenüber den Gebührenschriftstellern erbrachten Leistungen der Abwasserbeseitigung. Vielmehr haben sie den Charakter „spekulativer“ Geschäfte, deren finanzielle Risiken nicht den Gebührenschriftstellern auferlegt werden dürfen, sondern von der Gemeinde selbst zu tragen sind (vgl. zum Ganzen VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO Rn. 75; BVerwG, Urteil vom 10.12.2009, aaO Rn. 47 ff. zu Erträgen und Verlusten einer Cross-Border-Leasing-Transaktion; Bay. VGH, Beschluss vom 19.02.2019 - 20 B 18.2042 - juris Rn. 15; Hamburgisches OVG, Urteil vom 08.12.2010 - 5 Bf 434/04 - juris Rn. 51; OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 23.11.2006 - 9 A 1029/04 - juris Rn. 28 ff.; Brüning in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6 Rn. 61).
- 112 Im Umkehrschluss sind die verzeichneten Kursgewinne nicht gebührenmindernd zu berücksichtigen, weil sie kostenneutral erzielt wurden; da die Gemeinde das „spekulative“ Risiko der Aufnahme von Fremdwährungsdarlehen zu tragen hat, sollen ihr im Gegenzug die Erträge solcher Geschäfte zugutekommen. Da es sich bei der Gebührenkalkulation um eine Form der Kostenrechnung handelt, sind beim Betrieb einer gebührenfinanzierten Einrichtung erzielte Einnahmen nur dann bei der Gebührenkalkulation zu berücksichtigen, wenn ihnen Kosten der Einrichtung zugrunde lagen. Kostenneutrale Einnahmen sind gebührenrechtlich irrelevant (vgl. zum Ganzen VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO; BVerwG, Urteil vom 10.12.2009, aaO; Bay. VGH, Beschluss vom 19.02.2019, aaO; Hamburgisches OVG, Urteil vom 08.12.2010, aaO; OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 23.11.2006, aaO; Brüning in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6 Rn. 61).
- 113 Selbst wenn, entgegen den vorstehenden Ausführungen, ein ausreichender Zusammenhang der in den Jahren 2008 bis 2011 entstandenen Kursgewinne und -verluste mit der Leistungserbringung darin zu sehen wäre - was allerdings in tatsächlicher Hinsicht festzustellen wäre -, dass die mit dem finanziellen Risiko von Kursverlusten verbundenen Fremdwährungsdarlehen zu vergleichsweise niedrigen und damit die Gebührenschriftsteller entlastenden Darlehenszinsen aufgenommen werden konnten, so lässt sich hieraus jedenfalls kein Fehler der Kalkulation herleiten. Denn die Beklagte hat die in den betreffenden Jahren 2008 bis 2011 im Ergebnis entstandenen Kursverluste jedenfalls zu Gunsten der Gebührenschriftsteller nicht berücksichtigt. Dies entspricht der von der Beklagten behaupteten restriktiven Vorgehensweise bei der Einstellung von Kostenpositionen zulasten der Gebührenschriftsteller, um Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.
- 114 Bezüglich des Jahres 2010 geht aus der Tabelle der Erläuterungen (Stand Mai 2018) eine Abweichung in Höhe von -242.862,55 EUR unter der Kostenposition „sonstige betriebliche Aufwendungen“ hervor. Diese Abweichung beruht nach den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens auf Gebührenrückerstattungen. Sie stimmt betragsmäßig mit der „Gebührenerst. L... gesplittete Gebühr“ überein, die auf der mit Schriftsatz der Beklagten vom 16.11.2017 vorgelegten einseitigen Kopie der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2010 handschriftlich vermerkt ist. In den Erläuterungen (Stand Mai 2018) heißt es hierzu, die Beklagte habe im Jahr 2010 die gesplittete Abwassergebühr eingeführt. Dies sei mit Rückwirkung bis zum Jahr 1994 erfolgt, da bis zu diesem Jahr noch offene Widerspruchsverfahren anhängig gewesen seien. Diese seien entsprechend der neuen Berechnung abgewickelt worden. Aufgrund der Neuberechnung habe sich für die Jahre 1994 bis 2004 ein Erstattungsanspruch eines Gebührenschriftstellers in Höhe von insgesamt 242.862,56 EUR ergeben. Da im Jahr 2010 die Ausgleichsfrist von fünf

Jahren für Unterdeckungen bereits abgelaufen gewesen sei, seien diese Ausgaben beim gebührenrechtlichen Ergebnis nicht zu berücksichtigen gewesen.

- 115 Den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens Stand Mai 2018 ist zusätzlich eine Tabelle beigefügt, aus der sich im Einzelnen die Erstattungsforderungen der Firma L... für die maßgeblichen Jahre 1994 bis 2004 ergeben, die sich auf insgesamt 242.862,55 EUR (und nicht, wie in der Tabelle handschriftlich vermerkt auf 242.862,56 EUR) belaufen. Diese Tabelle wurde nach der Stellungnahme der Beklagten vom 31.01.2020 im Rahmen eines damals anhängigen Gerichtsverfahrens von der zuständigen Sachbearbeiterin der Beklagten erstellt.
- 116 Soweit die Klägerin vorträgt, die Gebührenrückerstattung sei nicht im Jahr 2010, sondern im Jahr 2011 erfolgt, kommt es hierauf ebenso wenig an wie auf ihren Vortrag, die Erstattungen seien ohne Rechtspflicht erfolgt. Die Beklagte hat die bereits im Jahr 2010 erkannte Verbindlichkeit gemäß § 7 der Eigenbetriebsverordnung (EigBVO) i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zu Recht in den Jahresabschluss für das Jahr 2010 aufgenommen. Gebührenrechtlich war die Rückzahlungsverpflichtung weder im Jahr 2010 noch im Jahr 2011 zu berücksichtigen. Denn wegen des Grundsatzes, dass die Kosten periodengerecht abzugrenzen sind - also der Kalkulationsperiode zuzuordnen sind, in der der leistungsbedingte Werteverzehr entstanden ist - führt die bis zum Jahr 1994 rückwirkende Satzungsänderung zu einer Schmälerung des Gebührenaufkommens in den betreffenden Jahren 1994 bis 2004, denen die Rückzahlung wirtschaftlich zuzurechnen ist (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 13.12.2013 - 2 S 1977/13 -; Urteil vom 20.01.2010, aaO Rn. 42; Gössl, aaO, § 14, Anm. 4.1.3.). Die durch die rückwirkende Satzungsänderung bewirkte Reduzierung des Gebührenaufkommens, also die entstandene Kostenunterdeckung, konnte gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009 nur innerhalb der Fünfjahresfrist ausgeglichen werden, die für das Jahr 2004 bereits mit Ablauf des Jahres 2009 geendet hatte. Ein Ausgleich der entstandenen Kostenunterdeckungen war damit im Jahr 2010 und erst Recht im Jahr 2011 nicht mehr möglich. Die Beklagte hat die Gebührenerstattungen deshalb zu Recht weder im gebührenrechtlichen Ergebnis des Jahres 2010 noch in dem des Jahres 2011 berücksichtigt.
- 117 Die mit den Erläuterungen des Kommunalberatungsunternehmens Stand Mai 2018 vorgelegten Tabellen für die Jahre 2008 bis 2011 weisen darüber hinaus Auflösungen und Einstellungen von Gebührenausgleichsrückstellungen aus, die im gebührenrechtlichen Ergebnis zu Recht nicht berücksichtigt worden sind. Bei Eigenbetrieben sind im Fall von ausgleichspflichtigen Kostenüberdeckungen nach § 7 EigBVO i.V.m. § 249 Abs. 1 HGB aufwandswirksame Rückstellungen für (ungewisse) Verbindlichkeiten zu bilden, die bei einem späteren Ausgleich ertragswirksam aufgelöst werden. Sowohl die Bildung dieser Rückstellungen als auch die spätere Auflösung ist gebührenrechtlich nicht berücksichtigungsfähig (vgl. Hafner, aaO, Abschnitt 10.2 Anm. 4.6 und 4.7.1; GPA-Mitteilung 1/2020, S. 19; GPA-Mitteilung 18/2001, S. 12). Denn bei diesen Kosten und Erträgen handelt es sich nur um fiktive Buchungsvorgänge; sie bilden keinen Werteverzehr oder -zuwachs ab und sind deshalb bei betriebswirtschaftlicher Betrachtung unbeachtlich.
- 118 Aufgrund der nunmehr vorliegenden Unterlagen und Erläuterungen sind für den Senat die Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2011 und damit die in die streitgegenständliche Kalkulation eingestellten Kostenüber- und -unterdeckungen schlüssig und nachvollziehbar. Die Gebührenkalkulation genügt ihrer Funktion, eine transparente, verständliche, nachvollziehbare und in sich schlüssige Grundlage für die Ermessensentscheidung des Gemeinderats über den Gebührensatz zu bilden.
- 119 Weitere Unterlagen und Belege, insbesondere auch die Kalkulationen der Jahre 2008 bis 2011, sind für einen ordnungsgemäßen Gemeinderatsbeschluss nicht erforderlich, da sich die Kalkulation auf die eigenen Zahlen der Gemeinde stützt und gerade auch die Kenntnis der eigenen Haushaltsansätze beim „kundigen“ Mandatsträger als gegeben anzusehen ist. Eine detailliertere Aufschlüsselung der erfassten Kostenpositionen oder einen weiteren Nachweis oder Beleg dieser Kostenpositionen muss die Gebührenkalkulation entgegen der Auffassung der Klägerin nicht enthalten. Denn dies ginge über die Aufgabe der Gebührenkalkulation hinaus, dem Gemeinderat eine tragfähige Entscheidungsbasis zu vermitteln. Der Gemeinderat soll anhand der Kalkulation nämlich keine Rechnungs-, Kassen- oder Belegprüfung durchführen. Sollte es der Klägerin darum gehen, Einsicht in weitere Unterlagen zu nehmen, ist sie auf die ihr zustehenden Möglichkeiten des Informationszugangs, z.B. nach dem Landesinformationsfreiheitsgesetz, zu verweisen, die notfalls, sofern sich die Beklagte zu Unrecht weigert, ihre Informationspflichten zu erfüllen, gerichtlich durchzusetzen sind. Ob aus Sicht eines verständigen kundigen Gemeinderats eine weitergehende Nachprüfungs- und - damit verbunden - Dokumentations- sowie Ak-

tenvorlagepflicht besteht, wenn einzelne oder mehrere ihm vorliegende Kostenpositionen Anlass zu Zweifeln geben, weil sie nicht plausibel erscheinen, oder mangels Nachvollziehbarkeit ein begründetes Misstrauen wecken, kann dahinstehen, da hierfür aufgrund der nunmehr vorliegenden Unterlagen keine Anhaltspunkte bestehen und solche auch nicht substantiiert vorgetragen wurden. Vor diesem Hintergrund gebietet § 86 Abs. 1 VwGO keine weitere Sachaufklärung durch den Senat, etwa durch Beiziehung zusätzlicher Unterlagen (vgl. zum Ganzen VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016, aaO Rn. 32). Es ist nicht Aufgabe des Gerichts, „auf Fehlersuche“ zu gehen, wenn es an einem substantiierten Sachvortrag der Beteiligten fehlt und sich auch aus den Akten kein konkreter Anhaltspunkt für einen fehlerhaften Kostenansatz ergibt (vgl. BVerwG, Urteil vom 17.04.2002, aaO, juris Rn. 43; VGH Bad.-Württ., Urteil vom 10.02.2011, aaO Rn. 39).

- 120 Angesichts des von der Beklagten erhobenen Vorwurfs, die Gerichte hätten im vorliegenden Fall eine unzulässige „Ausforschungsermittlung“ betrieben, weist der Senat darauf hin, dass die vom Bundesverwaltungsgericht ausgesprochene „Mahnung“, Tatsachengerichte sollten nicht ungefragt auf Fehlersuche gehen, nur die Pflicht des Gerichts zur Klärung des Sachverhalts begrenzt, nicht aber die richterliche Befugnis zur Sachverhaltsermittlung (vgl. BVerwG, Beschluss vom 27.09.2012 - 4 BN 20.12 - juris Rn. 15 f.; Urteil vom 17.04.2002, aaO Rn. 43 f.). Im Übrigen ist nicht ersichtlich, inwiefern die Anforderung der Jahresabrechnungen eine ungefragte Fehlersuche darstellen soll, wenn seitens der Beklagten vorgetragen worden ist, die in Streit stehenden Betriebsabrechnungen seien aus den Jahresabrechnungen entwickelt worden.
- 121 (c) Da aufgrund der nunmehr vorliegenden Unterlagen und Erläuterungen nachvollziehbar ist, wie das im Rahmen der eingestellten Kostenunter- und -überdeckungen maßgebliche gebührenrechtliche Ergebnis der Jahre 2008 bis 2011 ermittelt wurde, besteht auch kein Anlass für die vom Verwaltungsgericht angestellte Vermutung, aufgrund fehlender Unterlagen und Erläuterungen sei nicht auszuschließen, dass hinsichtlich dieser Jahre bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses nicht alle nicht gebührenfähigen Kosten ausgeschieden worden seien.
- 122 (d) Im Zusammenhang mit dem in der Gebührenkalkulation 2014 für die Jahre 2008 bis 2011 vorgenommenen Kostenausgleich beanstandet die Klägerin zu Unrecht die Rechtswidrigkeit der rückwirkenden Änderung des ursprünglich dreijährigen Kalkulationszeitraums 2008-2010 in einen zweijährigen Kalkulationszeitraum 2008-2009 und in den einjährigen Kalkulationszeitraum 2010, weil es sich hierbei um eine echte Rückwirkung handele und sich der Beginn und damit auch das Ende der fünfjährigen Ausgleichsfrist hierdurch mit Wirkung für das streitgegenständliche Jahr 2014 geändert hätten.
- 123 Grundlage für den ursprünglich dreijährigen Kalkulationszeitraum war die damalige Erhebung der Abwassergebühren nach dem Frischwassermaßstab. Mit Urteil vom 11.03.2010 (aaO) entschied der Senat, dass allein der Frischwassermaßstab zur Berechnung der Abwassergebühren nicht herangezogen werden dürfe, sondern eine nach Schmutzwasserbeseitigung und Niederschlagswasserbeseitigung gesplittete Gebühr zu berechnen sei. Mit dieser Entscheidung sind die rechtlichen Grundlagen der damaligen Kalkulation hinfällig geworden, weshalb eine Neukalkulation durchzuführen war. Für die Gebührenjahre 2008 und 2009 war zu diesem Zeitpunkt die Gebührenerhebung bereits abgeschlossen. Es bestand damit nur die Möglichkeit, den dreijährigen Kalkulationszeitraum abzurechnen, für die Jahre 2008 und 2009 eine Nachberechnung auf der Grundlage der tatsächlichen Kosten und für das Jahr 2010 eine Neukalkulation durchzuführen. Auswirkungen auf den späteren Kostenausgleich der Jahre 2008 bis 2010 in der Kalkulation für das Jahr 2014 hatte die Veränderung des Kalkulationszeitraums nicht. Denn bei dem dreijährigen Kalkulationszeitraum 2008 bis 2010 lief die fünfjährige Ausgleichsfrist von 2011 bis einschließlich 2015. Nach der Änderung des Kalkulationszeitraums in einen zweijährigen Kalkulationszeitraum 2008/2009 und einen einjährigen Kalkulationszeitraum 2010 lief die Ausgleichsfrist für den zweijährigen Kalkulationszeitraum von 2010 bis einschließlich 2014 und für den einjährigen Kalkulationszeitraum von 2011 bis 2015. Das heißt in beiden Fällen waren die Ausgleichs bis spätestens 2015 durchzuführen. Wann und mit welchen Beträgen der Ausgleich durchgeführt werden würde, war im Jahr 2010 noch offen und hätte der Gemeinderat frühestens im Jahr 2011 für die Kalkulationen ab dem Jahr 2012 beschließen können.
- 124 (e) Entgegen dem Vortrag der Klägerin ist weder ersichtlich noch von ihr substantiiert dargelegt worden, dass die Beklagte ihr Ermessen bei der Einstellung der Kostenunterdeckungen und der Kostenüberdeckung in die Kalkulation 2014 nicht sachgerecht ausgeübt haben könnte. Die Beklagte hat die Kostenunterdeckung der Jahre 2008/2009 zu jeweils gleichen Anteilen - nämlich jeweils zu einem Drittel - in die Kalkulationen der Jahre 2012 bis 2014 eingestellt. Die Kostenun-

terdeckung des Jahres 2010 hat sie zu je einem Viertel in den Kalkulationen der Jahre 2012 bis 2014 und die Kostenüberdeckung des Jahres 2011 zu je einem Viertel in den Kalkulationen der Jahre 2013 und 2014 berücksichtigt. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden.

- 125 (g) Soweit die Klägerin schließlich im Zusammenhang mit dem Kostenausgleich Einwände gegen die Gebührenkalkulationen für die Jahre 2015 und 2016 erhebt, sind diese für das streitgegenständliche Jahr 2014 von vornherein ohne Relevanz.
- 126 bb) Zu Unrecht beanstandet die Klägerin, dass die Gebührenkalkulationen der Jahre 2008 bis 2011 und die streitgegenständliche Kalkulation 2014 Abschreibungen aus „überhöhten Anschaffungs- und Herstellungskosten“ berücksichtigten. Gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KAG 2009 gehören zu den ansatzfähigen Kosten auch angemessene Abschreibungen. Diese sind nach der Rechtsprechung des Senats (vgl. Urteile vom 27.01.2003, aaO Rn. 23 und vom 22.10.1998, aaO Rn. 109) grundsätzlich aus den (tatsächlichen) Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln.
- 127 Für die von der Klägerin geäußerte Vermutung, die streitgegenständliche Kalkulation sowie auch die Kalkulationen der Jahre 2008 bis 2011 berücksichtigten im Rahmen der Abschreibungen anstelle von tatsächlichen Herstellungskosten zu Unrecht hochgerechnete Herstellungskosten, sind Anhaltspunkte weder vorgetragen noch ersichtlich. So handelt es sich insbesondere bei dem von der Klägerin als Anlage 5 zum Schriftsatz vom 05.10.2018 vorgelegten Schreiben des Kommunalberatungsunternehmens S. & Z vom 07.12.1990 lediglich um ein „Angebot“ zur Überprüfung einer Globalberechnung für Abwasserbeseitigungsbeiträge. Ein solches Angebot sagt nichts über die Frage aus, welche Herstellungskosten der Anlagenachweis tatsächlich berücksichtigt. Auch aus dem von der Klägerin in Bezug genommenen Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 11.10.2017 ist entgegen ihrem Vortrag nichts dafür ersichtlich, dass anstelle tatsächlicher Herstellungskosten hochgerechnete Herstellungskosten berücksichtigt worden sein könnten. Die Behauptung der Klägerin stellt sich vor diesem Hintergrund als eine durch keinerlei Anhaltspunkte belegte Vermutung ins Blaue hinein dar.
- 128 cc) Die Klägerin rügt des Weiteren zu Unrecht, die Beklagte, die den „Eigenbetrieb Abwasserbeseitigung“ ohne Eigenkapital führt, habe in die Gebührenkalkulation überhöhte Fremdkapitalzinsen eingestellt. Ansatzfähig hinsichtlich des gesetzlichen Kostenausgleichs seien nur Zinsen, die tatsächlich entstanden und marktüblich seien. Unterstelle man die Richtigkeit des aus der Kalkulation 2014 ersichtlichen zu verzinsenden Kapitals in Höhe von 16.653.835,46 EUR ergebe sich im Hinblick auf vermeintlich in 2014 entstehende Zinsen in Höhe von 618.813,50 EUR ein Zinssatz in Höhe von 3,71 %. Dieser Zinssatz sei im Hinblick auf das seit Jahren niedrige allgemeine Zinsniveau offensichtlich überhöht. Nachweise zur Rechtfertigung dieses überhöhten Zinssatzes und damit zur Rechtfertigung der prognostizierten Zinsen habe die Beklagte nicht vorgelegt.
- 129 Mit diesem Vorbringen vermag die Klägerin nicht durchzudringen. Der Gemeinde ist bei der Ermittlung der in den Gebührensatz einzustellenden Kostenfaktoren überall dort ein Beurteilungsspielraum eingeräumt, wo sich diese Kosten nicht rein rechnerisch, sondern nur im Wege von Schätzungen oder finanzpolitischen Bewertungen ermitteln lassen (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 20.01.2010, aaO Rn. 30; Urteil vom 16.02.1989, aaO; BVerwG, Beschluss vom 30.12.2016, aaO Rn. 8; Urteil vom 17.04.2002, aaO, juris Rn. 20 ff.; Gössl, aaO, § 14 Anm. 3.1). Ein solcher Prognosespielraum besteht insbesondere auch bei der Ermittlung des „angemessenen“ Zinssatzes, und zwar nicht nur bezüglich der Eigenkapitalverzinsung, sondern auch hinsichtlich der Fremdkapitalzinsen, sofern sich diese nicht aufgrund der bereits vorhandenen Kredite exakt berechnen lassen (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 27.02.1996, aaO Rn. 59; Gössl, aaO, § 14 Anm. 3.1, 4.2.1.3). Im vorliegenden Fall ist im Hinblick auf die prognostizierten Fremdkapitalzinsen nicht ersichtlich, dass die Beklagte ihren Beurteilungsspielraum überschritten hat.
- 130 Die Beklagte hat hierzu mit Schriftsatz vom 13.12.2018 ausgeführt, die Berechnung der Fremdkapitalzinsen in der Gebührenkalkulation basiere auf den am 31.12.2013 tatsächlich vorhandenen Krediten. Auf dieser Grundlage sei eine Hochrechnung der Zinsen für das Jahr 2014 angestellt worden. Darüber hinaus seien die voraussichtlichen Zinsen, die aus einer geplanten Kreditaufnahme für das Jahr 2014 in Höhe von 2,464 Mio. EUR zu erwarten gewesen seien, mit einem Zinssatz von 3 % angesetzt worden. Die Finanzierung des Eigenbetriebs mit Krediten orientiere sich an der in der Regel sehr langen Nutzungsdauer der finanzierten Vermögensgegen-

stände. Soweit dies vom Kreditmarkt ermöglicht werde, würden auch Vereinbarungen zur längerfristigen Zinsfestschreibung getroffen.

- 131 Diesen Ausführungen der Beklagten hat die Klägerin keine substantiierten Einwendungen entgegengehalten. Aus den im Internet veröffentlichten Statistiken der Deutschen Bundesbank ist im Übrigen ersichtlich, dass der für den aufzunehmenden Kredit angesetzte Zinssatz von 3 % im Rahmen dessen liegt, was zum Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses marktüblich war. Die Deutsche Bundesbank führt Zinsstatistiken für private Haushalte einerseits und nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften andererseits. Zu den letzteren zählen ausdrücklich auch Eigenbetriebe der Gemeinden (vgl. Deutsche Bundesbank, Bankenstatistik Kundensystematik, Juli 2019, S. 11). Eine gesonderte Statistik für Kommunalkredite wird von der Deutschen Bundesbank nach deren Mitteilung nicht geführt.
- 132 Der Senat hat zur Beurteilung der Marktüblichkeit des Zinssatzes die Zeitreihen der Effektivzinssätze der Banken für das Neugeschäft in Bezug auf Kredite von mehr als 1 Mio. Euro an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften mit einer Zinsbindung von mehr als zehn Jahren herangezogen.
- 133 Aus diesen Zeitreihen ist ersichtlich, dass der Zinssatz im Falle besicherter Kredite im November 2013 bei 2,96 % lag, im Dezember bei 2,82 % und im Januar 2014 bei 3,09 %. Bei den Krediten insgesamt lag der Zinssatz im November 2013 bei 2,92 %, im Dezember bei 3,04 % und im Januar 2014 bei 3 %.
- 134 Hieraus ergibt sich, dass der von der Beklagten für das Jahr 2014 prognostizierte Zinssatz von 3 % in keiner Weise zu beanstanden ist, sondern sich vielmehr in dem zum Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses erkennbaren Rahmen des Marktüblichen hält.
- 135 Soweit die Klägerin geltend macht, die angesetzten Zinsen seien deshalb überhöht, weil das zu verzinsende Kapital zu hoch angesetzt worden sei, ist dieses Vorbringen bereits deshalb unbegründet, weil hier keine kalkulatorischen Zinsen in Frage stehen, sondern die aus den bestehenden Krediten tatsächlich anfallenden bzw. auf Grund der geplanten Kreditaufnahme prognostizierten Zinsen.
- 136 Hinsichtlich der Kalkulationen der Jahre 2008 bis 2011 sind die Einwände der Klägerin zu der Höhe der Fremdkapitalzinsen und des zu verzinsenden Kapitals zudem schon deshalb unbeachtlich, weil sie bezüglich dieser Jahre nichts Konkretes vorgetragen hat. Das Gericht hat deshalb auch keinen Anlass, ihren allgemein geäußerten Behauptungen nachzugehen und „ins Blaue hinein“ zu ermitteln.
- 137 dd) Die Klägerin rügt darüber hinaus ohne Erfolg, die Beklagte habe in ihren Kalkulationen den Straßenentwässerungskostenanteil unzutreffend bestimmt.
- 138 Nach § 17 Abs. 3 KAG 2009 bleiben die anteiligen Kosten, die auf die Entwässerung von öffentlichen Straßen, Wegen und Plätzen entfallen, bei den Kosten nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 außer Betracht. Diese Kosten sind bei der Kalkulation des Gebührensatzes nicht zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass der Straßenentwässerungskostenanteil von den Gesamtkosten der Abwasserbeseitigung abgezogen wird.
- 139 Nach der Rechtsprechung des Senats (vgl. Beschluss vom 20.09.2010 - 2 S 136/10 - juris Rn. 9; Urteil vom 07.10.2004 - 2 S 2806/02 - juris Rn. 48) darf der Straßenentwässerungskostenanteil, da dessen exakte Berechnung jedenfalls mit einem vertretbaren Verwaltungsaufwand nicht möglich ist, geschätzt werden. Bei dieser Schätzung, die unter Rückgriff auf allgemeine Erfahrungswerte erfolgen kann (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 07.10.2004, aaO), ist der Gemeinde ein mit den damit einhergehenden Unsicherheiten verbundener Spielraum einzuräumen, der nur dann überschritten ist, wenn bei der Schätzung wesentliche Umstände unberücksichtigt geblieben sind oder die Schätzung auf sach- oder wirklichkeitsfremden Überlegungen beruht (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 20.09.2010, aaO mwN; Faiß, aaO, § 17 Rn. 5).
- 140 Anhaltspunkte dafür, dass die Beklagte bei der Festlegung der auf die Straßenentwässerung entfallenden Kostenanteile ihren Schätzungsspielraum überschritten haben könnte, bestehen nicht. In ihrer Kalkulation für das Jahr 2014 wird bei der Aufteilung der Kosten zunächst zwischen den Kanalisationseinrichtungen einerseits und den Einrichtungen zur Abwasserreinigung (Kläranlagen) andererseits und bei den Kanalisationseinrichtungen weiter zwischen Mischwasserbeseitigungssystem, Niederschlagswasserbeseitigung im Trennsystem und Schmutzwasser-

beseitigung im Trennsystem unterschieden. Da die reine Schmutzwasserbeseitigung nicht mit der Straßenentwässerung im Zusammenhang steht, wird insoweit zu Recht kein Straßenentwässerungskostenanteil berücksichtigt. Die auf die Niederschlagswasserbeseitigung im Trennsystem entfallenden Kosten werden je zur Hälfte der Straßenentwässerung und der Niederschlagswasserbeseitigung der Grundstücke zugeordnet. Hinsichtlich des Mischwasserbeseitigungssystems wird der auf die Straßenentwässerung entfallende Anteil an den laufenden und den kalkulatorischen Kosten auf 25 % festgelegt. Bei den Kläranlagen wird der auf die Straßenentwässerung entfallende Anteil mit 5 % angenommen.

- 141 Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Die Aufteilung der auf die (reine) Niederschlagswasserbeseitigung entfallenden Kosten im Verhältnis 50:50 entspricht allgemeinen Erfahrungswerten (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 20.09.2010, aaO Rn. 11; OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 24.10.2007 - 2 LB 34/06 - juris Rn. 58; Schoch, Kaiser, Zerres, BWGZ 1998, 747, 748; Faiß, aaO, § 17 Rn. 5; Albrecht in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 6 Rn. 590a). Der Rückgriff auf diese Erfahrungswerte steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass die Verhältnisse im Gebiet der jeweiligen Gemeinde nicht durch Besonderheiten gekennzeichnet sind, die zu einer von diesen Werten abweichenden Beurteilung zwingen (VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 20.09.2010, aaO). Dass sich im Fall der Beklagten die maßgebenden Verhältnisse von den durchschnittlichen Verhältnissen in anderen Gemeinden wesentlich unterschieden, wird von der Klägerin nicht substantiiert geltend gemacht. Hierfür ist auch sonst nichts zu erkennen.
- 142 Da für die Ermittlung des Straßenentwässerungskostenanteils ein Rückgriff auf die genannten Erfahrungswerte im Ausgangspunkt zulässig ist, bedarf es entgegen dem Vorbringen der Klägerin gerade keines besonderen Nachweises der Vergleichbarkeit der Verhältnisse durch eine konkrete Ermittlung der versiegelten Flächen für die Berechnung des Straßenentwässerungskostenanteils. Der Rückgriff auf die genannten Erfahrungswerte ist vielmehr nur dann ausgeschlossen, wenn Besonderheiten der Gemeinde dies geboten erscheinen lassen. Hierfür ist im Fall der Beklagten jedoch nichts ersichtlich und wird von der Klägerin auch nicht substantiiert geltend gemacht.
- 143 Was die kalkulatorischen Kosten für die Mischwasserbeseitigung und die Kläranlagen betrifft, ist die Beklagte bei der Festlegung des auf die Straßenentwässerung entfallenden Anteils den ebenfalls in der Rechtsprechung des Senats gebilligten Schätzwerten gefolgt, die auf dem kostenorientierten Vergleichsmodell der VEDEWA (dazu Schoch, Kaiser, Zerres, BWGZ 1998, 747) beruhen. Danach kann der Anteil der Straßenentwässerung an den auf die Mischwasserkanalisation entfallenden kalkulatorischen Kosten regelmäßig mit 25 % und der Anteil der Straßenentwässerung an den auf die Kläranlage entfallenden kalkulatorischen Kosten mit 5 % veranschlagt werden (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 20.09.2010, aaO Rn. 12; Urteil vom 07.10.2004, aaO Rn. 48). Die Umstände des Einzelfalls können auch insoweit eine hiervon abweichende Aufteilung der Kosten erfordern (VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 20.09.2010, aaO). Für das Vorliegen solcher Umstände kann jedoch dem Vorbringen der Klägerin ebenfalls nichts entnommen werden. Vielmehr hat die Sachbearbeiterin des Kommunalberatungsunternehmens in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat angegeben, die auf das Mischsystem entfallenden Kosten seien in der Gemeinde in der Vergangenheit mittels eines Gutachtens anhand der kostenorientierten Vergleichsmethode konkret ermittelt worden, indem drei Baugebiete im Gemeindegebiet untersucht worden seien. Das Gutachten sei zu dem angesetzten Durchschnittswert von 25 % gelangt.
- 144 Die Beklagte hat bezüglich der Kläranlagen und der Mischwasserbeseitigung hinsichtlich der laufenden Kosten (Betriebskosten) die gleichen Anteile wie für die kalkulatorischen Kosten zugrunde gelegt. Insoweit ist sie vom Berechnungsmodell der VEDEWA abgewichen, das diesbezüglich differenziert und den Anteil der Straßenentwässerung an den auf die Mischwasserkanalisation entfallenden Betriebskosten auf nur 13,5 % und den Anteil der Straßenentwässerung an den auf die Kläranlage entfallenden Betriebskosten auf nur 1,2 % veranschlagt. Ob und inwieweit diese Differenzierung zwingend ist, kann dahinstehen, da die Beklagte mit ihrem Verzicht auf eine solche Unterscheidung den Straßenentwässerungskostenanteil allenfalls - im Rahmen einer vorsichtigen Schätzung zugunsten des Gebührenzahlers - zu hoch angesetzt hat. Auf die Rechtmäßigkeit der Gebührenkalkulationen und der auf diesen beruhenden Satzungen hat dies nach der Rechtsprechung des Senats keinen Einfluss (vgl. VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 20.09.2010, aaO Rn. 13).

- 145 Hinsichtlich des Straßenentwässerungskostenanteils macht die Klägerin zudem geltend, vor dem Hintergrund, dass es sich bei dem „D.-Graben“ nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Freiburg um einen Teil der öffentlichen Abwasserbeseitigungseinrichtung mit der Folge der Gebührenpflicht für die Einleitung von Niederschlagswasser von angrenzenden privaten Grundstücken handele, sei zu prüfen, ob in den Fällen der Ableitung von Niederschlagswasser von Straßen „außerorts“, die nicht der Baulast der Beklagten unterfielen, in den „D.-Graben“ - bei dem es sich um ein Gewässer zweiter Ordnung handele - die Absetzung gemäß § 17 Abs. 3 KAG 2009 sachgerecht berücksichtigt sei. Zwar könne für die Einleitung von Niederschlagswasser von nicht der Baulast der Beklagten unterliegenden Straßen keine Niederschlagswassergebühr erhoben werden, wie sich aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts Stuttgart vom 17.12.2015 (- 1 K 2683/14 - juris) ergebe. Die anteiligen Kosten blieben aber gemäß § 17 Abs. 3 KAG bei den Kosten gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KAG außer Betracht. Es liege insoweit in der Hand der Beklagten, mit dem Straßenbaulastträger der außerorts liegenden Straßen eine entsprechende Kostenvereinbarung zu treffen.
- 146 Soweit dieser Vortrag so zu verstehen sein sollte, dass die Klägerin hiermit rügt, die Beklagte habe Flächen von im Gemeindegebiet liegenden Straßen „außerorts“, also außerhalb der Ortsdurchfahrten, die nicht der Baulast der Beklagten unterfielen, zu Unrecht bei der Ermittlung des Straßenentwässerungskostenanteils nach § 17 Abs. 3 KAG 2009 unberücksichtigt gelassen, greift dieser Einwand nicht durch. Denn für die Straßen innerhalb des Gemeindegebiets wird nach § 17 Abs. 3 KAG 2009 der Straßenentwässerungskostenanteil pauschal abgezogen. § 17 Abs. 3 KAG 2009 bezieht sich - anders als § 43 Abs. 5 Satz 1 2. Halbsatz des Straßengesetzes (StrG) und § 45b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Wassergesetzes (WG) in der bis zum 31.12.2013 geltenden Fassung - auf sämtliche Straßen innerhalb des Gemeindegebiets und differenziert gerade nicht danach, ob es sich um Ortsdurchfahrten handelt oder nicht und wer Baulastträger ist (vgl. VG Stuttgart, Urteil vom 17.12.2015, aaO Rn. 22 f.; Gössl, aaO, § 14 Anm. 4.1.2.1; § 17 Anm. 2; Hafner, aaO, Abschnitt 12.01, Anm. 1.2.2).
- 147 Sollte die Klägerin mit der Bezugnahme auf die Straßen „außerorts“ Straßen außerhalb des Gemeindegebiets meinen, kommt eine Berücksichtigung dieser Straßen im Rahmen des Straßenentwässerungskostenanteils nach § 17 Abs. 3 KAG 2009 bereits deshalb nicht in Betracht, weil diese Regelung naturgemäß nur die innerhalb des Gemeindegebiets liegenden Straßen betrifft.
- 148 Falls die Klägerin meint, die Beklagte hätte fiktive Mehrerlöse, die sie durch eine Kostenvereinbarung mit dem Baulastträger der „außerorts“ liegenden Straßen hätte erzielen können, in die Kalkulation einstellen müssen, so ist dieser Vortrag bereits deshalb unsubstantiiert, weil die Klägerin - trotz Nachfrage des Senats in der mündlichen Verhandlung - nichts dazu vorgetragen hat, um welche Straßen es geht, wer insoweit Straßenbaulastträger ist und auf welche Art und Weise das Niederschlagswasser von den betreffenden Straßen in die öffentliche Abwasserbeseitigungseinrichtung eingeleitet wird.
- 149 Ungeachtet dessen kann sich die Klägerin als Gebührenzahlerin jedenfalls deshalb nicht mit Erfolg auf den nach ihrer Auffassung zu Unrecht unterbliebenen Abschluss einer vertraglichen Kostenvereinbarung mit dem jeweiligen Straßenbaulastträger berufen, weil die Kosten für die Entwässerung der betreffenden Straßen - sofern sie im Gemeindegebiet liegen - gemäß § 17 Abs. 3 KAG 2009 aus den gebührenfähigen Kosten ausgesondert und damit nicht den Gebührenzahlern, sondern dem allgemeinen Haushalt angelastet werden (vgl. Hafner, aaO, Abschnitt 12.01, Anm. 1.2.2). Damit könnten auch Erlöse aus einer entsprechenden Vereinbarung nicht den Gebührenzahlern zugutekommen, da ihnen keine gebührenfähigen Kosten gegenüberstehen und die Erlöse mithin kostenneutral erzielt würden. Einer Entscheidung der Frage, ob eine vertragliche Kostenvereinbarung mit dem jeweiligen Straßenbaulastträger möglich wäre (so VG Stuttgart, Urteil vom 17.12.2015, aaO Rn. 26), bedarf es vor diesem Hintergrund nicht.
- 150 Bezüglich des Straßenentwässerungskostenanteils trägt die Klägerin schließlich vor, es sei „zu prüfen“, ob bei der Absetzung gemäß § 17 Abs. 3 KAG für die Einleitung von Niederschlagswasser von Straßen „innerorts“, die der Baulast der Beklagten unterfielen, das über bzw. durch ein Kanal-Trennsystem nicht der Kläranlage, sondern einem Vorfluter zugeführt werde, die Kosten der Kläranlage in gleicher Weise berücksichtigt seien, wie die Beklagte dies in den Fällen der Beseitigung von Niederschlagswasser von privaten Grundstücken über bzw. durch ein öffentliches Kanal-Trennsystem in einen Vorfluter bei der Gebührenfestsetzung praktiziere. Dieser Vortrag ist für den Senat in keiner Weise verständlich und zielt jedenfalls auf eine unzulässige Aus-

- forschungsermittlung ab. Der Senat sieht sich deshalb nicht veranlasst, dem weiter nachzugehen.
- 151 ee) Nicht zu beanstanden ist auch, dass die Beklagte die durch Fremdwasser in ihrem Kanalnetz entstehenden Kosten nicht aus der Gebührenkalkulation ausgeschieden hat. Die Klägerin macht insoweit geltend, ausweislich einer Sitzungsvorlage an den Gemeinderat der Beklagten vom 27.12.2010 belaufe sich dieser Fremdwasseranteil auf etwa 70 % der Netzbelastung und sei damit sehr hoch.
- 152 Nach der Rechtsprechung des Senats können die Kosten für die Beseitigung von Fremdwasser, welches in die Abwasserbeseitigungseinrichtung gelangt, grundsätzlich als betriebsbedingte und damit gebührenfähige Kosten angesehen werden, weil sie als Kosten für betriebliche Erschwernisse im Zusammenhang mit dem Betrieb der jeweiligen Abwasserbeseitigungseinrichtung stehen; Fremdwasser, das niemandem zugeordnet werden kann, darf deshalb grundsätzlich auf alle Benutzer einer Schmutzwasserbeseitigungseinrichtung umgelegt werden (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016, aaO Rn. 41 mwN). Die genannten betrieblichen Erschwernisse beziehen sich einerseits darauf, dass Fremdwasserkosten nicht oder nur unter einem unverhältnismäßigen Aufwand vermieden werden können, und andererseits die kostenmäßigen Auswirkungen schwierig zu ermitteln sind (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016, aaO mwN; vgl. auch Gössl, aaO, § 17 Anm. 1.3.2).
- 153 Nach der Rechtsprechung des Senats hat der Einrichtungsträger allerdings darzulegen, dass der Fremdwasseranteil nicht auf einer unwirtschaftlichen Betriebsführung beruht und er die ihm zumutbaren Maßnahmen zur Fremdwasserreduzierung ergriffen hat. Anerkanntermaßen besteht für den Einrichtungsträger ein Planungs- und Ermessensspielraum bei der Entscheidung, ob und gegebenenfalls welche Maßnahmen er zur Reduzierung eines Fremdwasserzuflusses ergreift (zum Ganzen VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.09.2016, aaO Rn. 42 mwN; Gössl, aaO, § 17 Anm. 1.3.2).
- 154 Der Senat hat bereits im Urteil vom 22.09.2016 (aaO) bezüglich der von der Beklagten erhobenen Abwassergebühren für das Jahr 2011 ausgeführt, dass das Vorbringen der Beklagten zu den von ihr ergriffenen Maßnahmen diesen Anforderungen genügt. Diese hatte im damaligen Verfahren mitgeteilt, sie habe in der Vergangenheit zahlreiche Kanalsanierungsmaßnahmen zwecks Minimierung des Fremdwassereintrags durchgeführt und halte seit Jahren die Vorgaben der Eigenkontrollverordnung ein. Nach dem Vortrag der Beklagten im vorliegenden Verfahren arbeitet der Eigenbetrieb der Beklagten weiterhin an einer sukzessiven Reduzierung. Die Beklagte verweist insoweit darauf, dass in der Kalkulation 2014 Maßnahmen zur Fremdwasserbeseitigung im Umfang von mehr als 500.000,- EUR enthalten seien. Diesem Vorbringen ist die Klägerin nicht substantiiert entgegengetreten. Vielmehr belegt die von ihr zitierte Sitzungsvorlage für den Gemeinderat, dass sich die Beklagte der Problematik der Fremdwasserbelastung durchaus bewusst ist und diese im Rahmen ihrer Möglichkeiten angeht.
- 155 Unbegründet ist auch der Einwand der Klägerin, aus der Gebührenkalkulation seien die Kosten für das Wasser verschiedener Quellen auszuscheiden, welches in die öffentliche Einrichtung der Beklagten zur Abwasserbeseitigung eingeleitet werde, etwa durch eine entsprechende Berechnung von Abwassergebühren (vgl. § 16 KAG, Eigennutzung) oder durch eine Aussonderung dadurch entstehender Kosten analog den Fällen der Straßenentwässerung. In dem die Klägerin betreffenden Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 30.09.2015 - 1 K 1322/14 - zu den Abwassergebühren 2013 wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, die Vertreter der Beklagten hätten auch insoweit glaubhaft versichert, dass sie seit etwa sieben bis neun Jahren an diesem Problem arbeiteten und sukzessive für dieses Quellwasser Kanäle im Trennsystem angelegt würden. Die Richtigkeit dieser Angaben werde durch den Vortrag des Bevollmächtigten der Klägerin, ihm seien erstmals 2015 entsprechende Baumaßnahmen aufgefallen, nicht in Frage gestellt. Denn bevor konkrete Bauarbeiten durchgeführt werden könnten, müssten zunächst entsprechende Planungen erfolgen, die für Außenstehende nicht ohne Weiteres ersichtlich seien. Die Kammer sei daher der Auffassung, dass jedenfalls im hier streitbefangenen Jahr 2013 die wirtschaftlichen Auswirkungen des aus den verschiedenen Quellen stammenden Fremdwassers bei der Gebührenkalkulation hinzunehmen seien. Der Senat hat dieses Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg mit Beschluss vom 14.12.2016 - 2 S 2274/15 - bestätigt. Es ist nicht ersichtlich und von der Klägerin auch nicht substantiiert geltend gemacht worden, dass die Sach- und Rechtslage für das streitgegenständliche Jahr 2014 anders zu beurteilen sein könnte.

- 156 ff) Soweit die Klägerin die „Rechtmäßigkeit der nach der gesetzlichen Ausgleichsregelung (§ 14 Abs. 2 Satz 2 KAG) gebotenen Abgleiche von Gebühreneinnahmen und ansatzfähigen Gesamtkosten i.V.m. den vermeintlich tatsächlichen Ausgleichen in 2012 und 2013“ rügt, ist dieser Vortrag für den Senat nicht nachvollziehbar.
- 157 Das Ergebnis des Jahres 2012 konnte in der Prognose für 2014 bereits deshalb keine Berücksichtigung finden, weil dieses ausweislich der Kalkulation noch nicht bekannt war. Selbst wenn die gebührenrechtlichen Ergebnisse des Jahres 2012 im Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses bereits festgestanden hätten, wäre die Beklagte nicht verpflichtet gewesen, diese im Rahmen des Ausgleichs von Kostenunter- und -überdeckungen zu berücksichtigen, da die Fünfjahresfrist insoweit erst mit Ablauf des Jahres 2017 geendet hat.
- 158 Das Ergebnis des Jahres 2013 konnte in der streitgegenständlichen Kalkulation erst Recht nicht berücksichtigt werden, weil das Jahr 2013 zum Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses noch gar nicht beendet war und das Ergebnis dieses Jahres deshalb - wie die Klägerin selbst vorträgt - noch nicht festgestellt werden konnte.
- 159 Aus der von der Klägerin in diesem Zusammenhang „beispielhaft“ angestellten Argumentation für das Kalkulationsjahr 2011 - sofern diese überhaupt nachvollziehbar ist - können für das streitgegenständliche Jahr 2014 keine Rückschlüsse gezogen werden, da die zugrunde zu legenden Werte der beiden Jahre voneinander abweichen.
- 160 Im Schriftsatz vom 07.03.2019 hat der Prozessvertreter der Klägerin im Übrigen selbst eingeräumt, es sei im vorliegenden Fall nicht relevant, ob die gebührenrechtlichen Ergebnisse der Jahre 2012 und 2013 sachgerecht ermittelt worden seien, da ein Ausgleich der gebührenrechtlichen Ergebnisse dieser Jahre in die prognostische Abwassergebührekalkulation 2014 nicht eingegangen sei. Soweit der Prozessvertreter der Klägerin weiter ausführt, hiervon abzugrenzen sei die Frage, ob die Prognosen der Kostenausgleiche in 2012 und 2013 oder die wirklichen Ausgleiche in 2012 und 2013 der Prognose des Kostenausgleichs in 2014 zugrunde zu legen seien, und es bestünden Zweifel, ob die Prognose des Kostenausgleichs in 2012 und 2013 identisch mit dem wirklichen Kostenausgleich in 2012 und 2013 sei, vermag der Senat diesem Vorbringen nichts Sinnvolles zu entnehmen.
- 161 gg) Die Klägerin beanstandet im Hinblick auf den Gebührensatz zu Unrecht auch die Ansatzfähigkeit von Rechtsberatungs- und Gutachterkosten „anlässlich atypischer Fälle von Falschberatungen“. In der streitgegenständlichen Kalkulation sind Rechtsberatungs- und Gutachterkosten unter der Kostenposition „Sachverständigen- und Gerichtskosten“ berücksichtigt worden.
- 162 Rechtsberatungs- und Rechtsverfolgungskosten und damit auch Gutachterkosten gehören grundsätzlich zu den nach § 14 Abs. 3 Nr. 2 KAG 2009 berücksichtigungsfähigen Verwaltungskosten (vgl. für Kosten der Erstellung der Gebührekalkulation VGH Bad.-Württ., Urteil vom 11.03.2010, aaO Rn. 37; Faiß, aaO, § 14 Rn. 28). Sie sind durch den Betrieb der Einrichtung verursacht und sollen nach dem Willen des Gesetzgebers nicht vom Steuerzahler, sondern vom Gebührenzahler zu tragen sein. So wird in der Begründung des Gesetzentwurfs zur Neuregelung des Kommunalabgabengesetzes im Jahr 2005 (LT-Drucksache 13/3966, S. 47) ausdrücklich klargestellt, dass zu den ansatzfähigen Verwaltungskosten auch Prozesskosten und externe Rechtsberatungskosten zählen. Die frühere Rechtsprechung des Senats (vgl. Urteil vom 13.05.1997, aaO zu § 9 KAG a.F.) zur fehlenden Gebührenfähigkeit solcher Aufwendungen ist vor diesem Hintergrund gegenstandslos.
- 163 Anzusetzen sind grundsätzlich diejenigen Rechtsberatungs-, Rechtsverfolgungs- und Gutachterkosten, die tatsächlich angefallen bzw. in dem betreffenden Kalkulationszeitraum zu prognostizieren sind. Dies gilt auch dann, wenn diese Kosten auf einer Honorarvereinbarung beruhen (vgl. Faiß, aaO, § 14 Rn. 28). Die von der Klägerin vorgenommene Differenzierung zwischen „normal“ und „atypisch“ entstandenen Rechtsberatungs- und Gutachterkosten ist indes nicht möglich. Auch die von ihr in Bezug genommene Rechtsprechung zur Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Widerspruchsverfahren durch eine Gemeinde (vgl. § 162 Abs. 2 Satz 2 VwGO) kann hier nicht entsprechend herangezogen werden.
- 164 Allerdings wird die Ansatzfähigkeit von Rechtsberatungs-, Rechtsverfolgungs- und Gutachterkosten begrenzt durch den Grundsatz der Erforderlichkeit (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO Rn. 28 allgemein zu Kosten, die durch die Beauftragung Dritter mit betriebsbe-

dingten Leistungen entstehen). Der Grundsatz der Erforderlichkeit zielt dahin, dass die Gemeinden auch bei der Vergabe von Rechtsberatungs- und Begutachtungsaufträgen sowie bei der gerichtlichen Rechtsverfolgung das Gebot sparsamer und wirtschaftlicher Haushaltsführung beachten. Eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung (§ 77 Abs. 2 GemO) ist insbesondere dort geboten, wo kommunales Handeln Gebührenpflichten auslöst (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO). Bei der Beurteilung, ob eine Maßnahme dem Gebot der Erforderlichkeit genügt, steht der Gemeinde allerdings ein gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbarer Spielraum zu, weil hier auch planerische, prognostische, finanzpolitische und sonstige Zweckmäßigkeitserwägungen eine Rolle spielen (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO Rn. 30; Gössl, aaO, § 14 Anm. 4.1.2.1). Die Grenzen dieses Spielraums sind bei einer gebührenausschließenden Maßnahme erst dann überschritten, wenn der Einrichtungsträger keinerlei Erwägungen über deren Notwendigkeit angestellt hat, sich erkennbar von tatsächlich oder rechtlich unhaltbaren Annahmen oder Prognosen hat leiten lassen oder die Entscheidung auf sachfremden Überlegungen beruht (VGH Bad.-Württ., Urteil vom 31.05.2010, aaO Rn. 55; vgl. auch VGH Bad.-Württ., Urteil vom 22.10.1998 - 2 S 399/97 - VBIBW 1999, 219; Gössl, aaO, § 14 Anm. 4.1.2.1). Der Gestaltungsspielraum ist auch dann überschritten, wenn das für die Maßnahme bezahlte Entgelt erkennbar grob unangemessen und damit sachlich schlechthin unvertretbar ist (vgl. BVerwG, Beschluss vom 30.04.1997 - 8 B 105/97 - juris Rn. 6, OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.09.2001 - 12 A 10063/01 - juris Rn. 25; Gössl, aaO, Anm. 4.1.2.1 und 4.1.2.2).

- 165 Dafür, dass die Beklagte in Bezug auf entstandene und in die Kalkulation eingestellten Rechtsberatungs- und Gutachterkosten ihren Beurteilungsspielraum überschritten hätte, ergeben sich weder aus dem Vortrag der Klägerin noch aus sonstigen Umständen hinreichende Anhaltspunkte. Substantiierte Einwendungen gegen einzelne unter der Kostenposition „Sachverständigen- und Gerichtskosten“ eingestellte, grundsätzlich gebührenfähige Kosten hat die Klägerin nicht erhoben. Es ist deshalb auch nicht Aufgabe des Gerichts, insoweit auf Fehlersuche zu gehen.
- 166 hh) Mit ihrer erstinstanzlich vorgetragenen Rüge, in der Gebührenkalkulation für das Jahr 2014 beziffere die Beklagte den Betriebskostenanteil der Gemeinde W. prognostisch mit 42.000,- EUR, ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2014 habe der Betriebskostenanteil tatsächlich jedoch nur 39.426,64 EUR betragen, verkennt die Klägerin, dass in einem Bemessungszeitraum die tatsächlichen Kosten in der Regel von den prognostisch ermittelten und der Kalkulation zugrunde gelegten Werten abweichen. Abgesehen davon ist das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung, wie bereits dargelegt wurde, nicht mit dem allein maßgeblichen gebührenrechtlichen Ergebnis identisch. Bei einer Abweichung von lediglich etwas mehr als 2.000,- EUR drängt sich in keiner Weise auf, dass die von der Beklagten angestellte Prognose fehlerhaft gewesen sein könnte.
- 167 b) Soweit die Klägerin schließlich rügt, die Satzungsregelungen für das Niederschlagswasser von Grundstücken und für eingeleitetes Quellwasser in § 1 Abs. 2 i.V.m. § 2 AbwS verletzen im Hinblick auf die Begriffe „zentrale Abwasserbeseitigung“ und „dezentrale Abwasserbeseitigung“ den Bestimmtheitsgrundsatz, ist ihr Vorbringen in keiner Weise nachvollziehbar.
- 168 Das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot steht auch im Abgabenrecht der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht von vornherein entgegen; das Bestimmtheitsgebot ist erst dann verletzt, wenn es wegen der Unbestimmtheit der abgaberechtlichen Vorschrift auch mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden nicht mehr möglich ist, objektive Kriterien zu gewinnen, die eine willkürliche Handhabung durch die Behörden ausschließen; im Übrigen genügt eine dem jeweiligen Sachzusammenhang angemessene Bestimmtheit (vgl. zum Ganzen BVerwG, Beschlüsse vom 06.03.2014 - 9 B 66.13 - juris Rn. 2, vom 10.04.2000 - 11 B 61.99 - juris Rn. 10 und vom 15.11.1995 - 11 B 72.95 - juris Rn. 5).
- 169 Nach diesen Maßgaben ist ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz hier nicht erkennbar. Die Abwassersatzung der Beklagten definiert die Begriffe der zentralen und dezentralen Abwasserbeseitigung in Anlehnung an entsprechende Satzungsmuster (vgl. BWGZ 1998, 736; Hafner, aaO, Abschnitt 20.02). Nach § 1 Abs. 2 AbwS betrifft die zentrale Abwasserbeseitigung das Abwasser, das über eine Grundstücksentwässerungsanlage in die öffentliche Abwasseranlage eingeleitet wird (Buchstabe a) und die dezentrale Abwasserbeseitigung das Abwasser, das in Kleinkläranlagen und geschlossenen Gruben gesammelt wird (Buchstabe b). Nach § 2 Abs. 2 AbwS umfasst die zentrale Abwasserbeseitigung

- 170 „alle Abwasseranlagen mit dem Zweck, das im Gemeindegebiet angefallene Abwasser zu sammeln, den Abwasserbehandlungsanlagen zuzuleiten und zu reinigen. Öffentliche (zentrale) Abwasseranlagen sind insbesondere die öffentlichen Kanäle, Anlagen zur Ableitung von Grund- und Drainagewasser, durch die die öffentlichen Abwasseranlagen entlastet werden, Regenrückhaltebecken, Regenüberlauf- und Regenklärbecken, Abwasserpumpwerke, Kläranlagen und Versickerungs- und Rückhalteanlagen für Niederschlagswasser (u. a. Mulden- und Rigolensysteme, Sickermulden/ -teiche/ -schächte), soweit sie nicht Teil der Grundstücks-entwässerungsanlage sind sowie offene und geschlossene Gräben, soweit sie von der Stadt zur öffentlichen Abwasserbeseitigung benutzt werden. Die zentrale (öffentliche) Abwasserbeseitigung endet an der Grenze des zu entwässernden Grundstücks. Zu den zentralen öffentlichen Abwasseranlagen gehört auch der Teil der Hausanschlussleitungen, der im Bereich der öffentlichen Verkehrs- und Grünflächen verläuft (Grundstücksanschluss).“
- 171 Die dezentrale Abwasserbeseitigung umfasst nach § 2 Abs. 3 AbwS
- 172 „die Abfuhr und Beseitigung des Schlammes aus Kleinkläranlagen sowie des Inhalts von geschlossenen Gruben einschließlich der Überwachung des ordnungsgemäßen Betriebs dieser Anlagen durch die Gemeinde oder durch den von ihr nach § 45 b Abs. 1 Satz 3 WG beauftragten Dritten. Zu den öffentlichen (dezentralen) Abwasseranlagen gehören alle Vorkehrungen und Einrichtungen für die Abfuhr und die Behandlung von Abwasser aus geschlossenen Gruben und Fäkalschlamm aus Kleinkläranlagen (Hauskläranlagen) außerhalb des zu entwässernden Grundstücks.“
- 173 Für den Senat ist weder ersichtlich noch wurde von der Klägerin dargelegt, inwiefern diese Satzungsbestimmungen nicht hinreichend bestimmt bzw. nicht auslegungsfähig sein sollten (vgl. etwa zum Begriff „zentrale Abwasserbeseitigung“ in vergleichbaren Satzungsregelungen VGH Bad.-Württ., Urteil vom 14.12.2018 - 2 S 2096/18 - juris Rn. 31 ff.; zur „dezentralen Abwasserbeseitigung“ VGH Bad.-Württ., Beschluss vom 05.11.2007 - 2 S 2921/06 - juris).
- 174 Die Klägerin führt in diesem Zusammenhang Folgendes aus (Schriftsatz vom 05.10.2018, S. 12 f.):
- 175 „Jedenfalls im Hinblick auf das Gebot der Einführung der sog. gesplitteten Abwassergebühr verletzen die o.g. Vorschriften (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 2 AbwS) den Bestimmtheitsgrundsatz:
- 176 Es geht um die Begriffsbestimmungen „zentrale Abwasserbeseitigung“ und „dezentrale Abwasserbeseitigung“.
- 177 Dass es sich bei der Einleitung von Abwasser in öffentliche Kanäle i.V.m. dessen Klärung in der öffentlichen Kläranlage um eine zentrale Abwasserbeseitigung handelt (§ 2 Abs. 1 AbwS), ist unstrittig.
- 178 Streitig ist, dass es sich bei der Abfuhr (durch den sog. „rollenden“ Kanal) und Beseitigung des Schlammes aus Kleinkläranlagen sowie aus geschlossenen Gruben in der öffentlichen Kläranlage um eine **dezentrale** Abwasserbeseitigung handelt. Denn in beiden Fällen (zentrale wie vermeintliche **dezentrale** Abwasserbeseitigung) erfolgt die Abwasserbeseitigung letztlich in der zentralen öffentlichen Kläranlage und erfolgt eine Gebührenbelastung entsprechend der Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung (Kanal- <als Leitung bzw. als „rollender“ Kanal> und Klärgebühren). Einer Klarstellung bedurfte es nicht erst im Hinblick auf die heute allein gebotene sog. „gesplittete“ Abwassergebühr, sondern bereits früher im Hinblick auf die Einleitung von Quellwasser unterschiedlich über Mischwasserkanäle in die öffentliche Kläranlage als zentrale Entsorgung und über Kanäle im Trennsystem in verschiedene Vorfluter als dezentrale Entsorgung und im Hinblick auf die Einleitung von Niederschlagswasser das der Überlassungspflicht nach § 46 Abs. 1 Satz 2 WG nicht unterliegt, soweit § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 WG Niederschlagswasser, welches dezentral beseitigt wird, von der Abwasserbeseitigungspflicht der Gemeinde ausnimmt (vgl. VGH BW, Beschluss vom 27.10.2015 - 1 S 1130/15 -, Leitsatz Nr. 2. Satz 1).“
- 179 Für den Senat ist - trotz Erörterung dieses Einwands in der mündlichen Verhandlung - in keiner Weise ersichtlich, worauf dieser Vortrag abzielt. Insbesondere ist ein Zusammenhang mit der gerügten Verletzung des Bestimmtheitsgrundsatzes nicht erkennbar. Sollte die Klägerin meinen, der kommunale Normgeber hätte durch eine Ergänzung der satzungsrechtlichen Legaldefinitio-

nen bzw. eine nähere Erläuterung ein größeres Maß von Bestimmtheit bewirken können, folgt hieraus kein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz. Denn die Klägerin hat nicht aufgezeigt und es ist auch sonst nicht ersichtlich, dass eine Auslegung der satzungsrechtlichen Legaldefinitionen im Einzelfall nicht möglich wäre.

- 180 2. Der Abwassergebührenbescheid und der Widerspruchsbescheid leiden entgegen dem Vorbringen der Klägerin nicht an einem Verfahrensfehler, der zur Aufhebung dieser Bescheide führt. Dabei kann offenbleiben, ob der Klägerin im Verwaltungs- bzw. Widerspruchsverfahren, wie von ihr vorgetragen wurde, eine beantragte Akteneinsicht nur unzureichend gewährt wurde. Denn selbst wenn ihr die beantragte Akteneinsicht rechtswidrig verwehrt worden wäre, hätte dies jedenfalls nicht die Aufhebung der angegriffenen Bescheide zur Folge. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 3b KAG 2009 i.V.m. § 127 AO kann die Aufhebung eines Verwaltungsakts, der nicht nach § 125 AO nichtig ist, nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. Diese Voraussetzungen sind hier gegeben, da es sich bei der Festsetzung von Abwassergebühren um eine gebundene Entscheidung handelt, so dass eine andere Entscheidung in der Sache - auch im Widerspruchsverfahren - nicht hätte getroffen werden können (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 28.02.2019 - 2 S 929/17 - juris Rn. 43).
- 181 3. Gegen die Höhe der in Anwendung der wirksamen Satzungsregelungen festgesetzten Abwassergebühr hat die Klägerin keine Einwände erhoben. Fehler sind insoweit auch für den Senat nicht ersichtlich.
- 182 Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.
- 183 Die in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.
- 184 **Beschluss vom 18.02.2020**
- 185 Der Streitwert des Berufungsverfahrens wird auf 100,42 EUR festgesetzt (§ 47 Abs. 1, § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG).
- 186 Der Beschluss ist unanfechtbar.