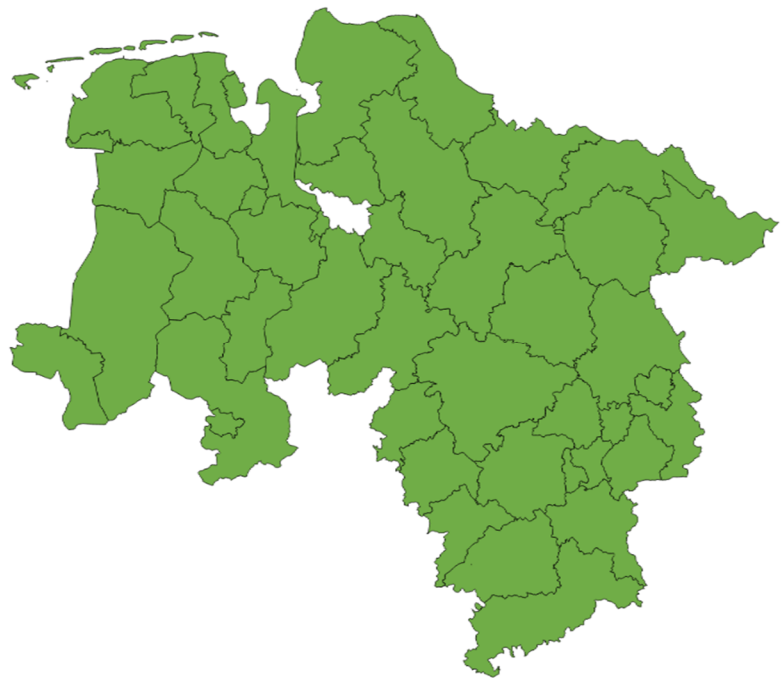


**Die Präsidentin des
Niedersächsischen Landesrechnungshofs**
- Überörtliche Kommunalprüfung -



Kommunalbericht 2018



Niedersachsen

**Kommunalbericht
der
Präsidentin
des Niedersächsischen Landesrechnungshofs
- Überörtliche Kommunalprüfung -
2018**

Übersandt an

- Nds. Landtag
- Nds. Landesregierung
- Nds. Landkreistag
- Nds. Städtetag
- Nds. Städte- und Gemeindebund

Herausgeberin:

Die Präsidentin des Nds. Landesrechnungshofs
Justus-Jonas-Str. 4
31137 Hildesheim
<http://www.lrh.niedersachsen.de>



Copyright

Die in diesem Bericht enthaltenen Texte, Grafiken und Tabellen unterliegen urheberrechtlichem Schutz und dürfen nur mit Einverständnis weiterverwendet werden. Die von mir erstellten Karten basieren auf den Geobasisdaten der Niedersächsischen Vermessungs- und Katasterverwaltung 2016 und 2018.

5.6 Kommunalwälder – Nur eine ausgewogene Nutzung bringt mindestens neutrale Betriebsergebnisse

Die Zielausrichtung eines Forstbetriebs beeinflusst seine wirtschaftliche Lage maßgeblich. Je mehr Raum die Erholungsfunktion des Waldes in der Bewirtschaftung einnimmt, desto schwieriger ist es, Forsterträge zu erzielen.

Hintergrund der Prüfung

In Niedersachsen macht der Körperschaftswald, der im Wesentlichen aus Kommunalwald²⁵ besteht, ca. 107.000 ha aus (8 % der Waldfläche). Da Wälder eine Nutzfunktion, eine Schutzfunktion und eine Erholungsfunktion haben (§ 1 Nr. 1 NWaldLG), stehen waldbesitzende Kommunen vor der Aufgabe, diese vor dem Gesetz gleichrangigen Funktionen innerhalb des gesetzlichen Rahmens (Nachhaltigkeit der Bewirtschaftung) miteinander in Einklang zu bringen.

Rechts- grundlagen

Für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Kommunalwald gelten die Vorschriften des NKomVG und die für die Waldbewirtschaftung geltenden besonderen Rechtsvorschriften (§ 124 Abs. 3 NKomVG). Der Maßstab ist die Nachhaltigkeit²⁶. Nach § 11 Abs. 1 NWaldLG hat die waldbesitzende Person eine ordnungsgemäße Forstwirtschaft zu betreiben. Das heißt, sie hat den Wald insbesondere nachhaltig zu bewirtschaften und dabei zugleich der Schutz- und Erholungsfunktion des Waldes Rechnung zu tragen.

Die Kommunen haben ihre Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten (§ 124 Abs. 2 NKomVG). Nach den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung haben sonstige Finanzmittel, wie z. B. Erträge aus der Forstbewirtschaftung, Vorrang vor Steuern und Abgaben (§ 111 Abs. 5 NKomVG).

Ziel der Prüfung

Die überörtliche Kommunalprüfung führte einen interkommunalen Ergebnisvergleich der Forstbetriebe²⁷ von sechs Städten²⁸ auf der Basis des „Produktplans Forst“ nach den Empfehlungen des Deutschen Forstwirtschaftsrats zur Vereinheitlichung des Forstlichen Rechnungswesens (DFWR 1998)²⁹ durch. Ziel war es, Erkenntnisse darüber zu gewinnen, wie die Kommunen ihre Aufgaben als Waldbesitzerinnen erfüllen und eventuelle Optimierungspotentiale aufzuzeigen.

²⁵ Wald im Alleineigentum einer Gemeinde, eines Gemeindeverbands, eines Zweckverbands oder einer sonstigen kommunalen Körperschaft (§ 3 Abs. 2 NWaldLG).

²⁶ Langfristig tragbares Bewirtschaftungsprinzip, bei dem durch planmäßiges Handeln die begrenzten Ressourcen und die damit verbundenen ökologischen, ökonomischen und sozialen Funktionen des Waldes so erhalten werden, dass künftige Generationen den gleichen Nutzen wie die heutige daraus ziehen können.

²⁷ Organisatorische Zusammenfassung von Personal und Betriebsmitteln zur planmäßigen Bewirtschaftung von eigenen, hier kommunalen, Wald- und sonstigen Flächen nach einer gegebenen Zielsetzung.

²⁸ Geprüft wurden die Städte Bad Pyrmont, Goslar, Göttingen, Hameln, Hann. Münden und Osterode am Harz.

²⁹ „Produktplan Forst“ nach den Empfehlungen des Deutschen Forstwirtschaftsrats zur Vereinheitlichung des Forstlichen Rechnungswesens (DFWR 1998); hierarchische Zusammenfassung von Produkten zu Produktgruppen und Produktbereichen, http://www.bmel-statistik.de/fileadmin/user_upload/monatsberichte/BFB-0113005-2016.pdf, abgerufen am 30.04.2018.

*Prüfungs-
vorgehen*

Für den interkommunalen Vergleich ordnete die überörtliche Kommunalprüfung die betreffenden Daten der – ggf. vorläufigen – Ergebnisrechnungen der Jahre 2013 bis 2015 den Produktbereichen (PB) dieses Produktplans zu. Der Produktbereich 1 umfasst die „klassischen“ Tätigkeiten bzw. Ertrags- und Aufwandsfelder eines Forstbetriebs, nämlich Holznutzung, Walderneuerung, Waldpflege, Waldschutz, Walderschließung, forstliche Nebenerzeugnisse, Liegenschaften, Jagd und Fischerei. Der Produktbereich 2 beinhaltet das Tätigkeitsfeld „Schutz und Sanierung“, der Produktbereich 3 das Tätigkeitsfeld „Erholung und Umweltbildung“, der Produktbereich 4 das Tätigkeitsfeld „Leistungen für Dritte“ und der Produktbereich 5 das Tätigkeitsfeld „Hoheitliche und sonstige behördliche Aufgaben“.

Die geprüften Städte verfügten über eine eigene Waldfläche (Betriebsfläche) von rd. 1.100 bis 3.000 ha. Drei der geprüften Forstbetriebe waren als Laubholzbetriebe und zwei Betriebe als Nadelholzbetriebe zu bezeichnen.³⁰ Bei einem weiteren Betrieb lag der Laubbaumanteil bei 64 %.

Alle geprüften Städte setzten eigenes fachkundiges Personal ein, um ihren Wald zu bewirtschaften.

*Personal-
struktur -
Betriebslei-
tung,
Revier- und
Bürodienst*

Der betrachtete Personalbestand³¹ für Betriebsleitung, Revier- und Bürodienst lag bei den geprüften Kommunen im Prüfungszeitraum zwischen 1 und 2,5 VZÄ je 1.000 ha Wald. Die Stadt mit dem niedrigsten Personalbestand (1 VZÄ je 1.000 ha) setzte als einzige Kommune keine Verwaltungskraft zur direkten Unterstützung des Forstfachpersonals ein.

Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt den Kommunen, die nur einen Mitarbeiter für die Betriebsleitung und den Revierdienst beschäftigen, eine Abwesenheitsvertretung auch unter Berücksichtigung der Möglichkeiten interkommunaler Zusammenarbeit zu prüfen. Möglich wäre auch ein Vertrag mit der Niedersächsischen Landesforsten Services GmbH, wie es eine der geprüften Städte praktizierte (vgl. § 16 Abs. 1 NWaldLG).

Bei den Stammbeschäftigten in der Waldarbeit betrug der Personalbestand zwischen 0,7 und 4,5 VZÄ je 1.000 ha. Der Personalbestand und der damit korrespondierende flächenbezogene Aufwand müssen im Zusammenhang mit den in Eigenregie oder durch Unternehmen durchgeführten Leistungen betrachtet werden. Die geprüften Städte führten vor der Fremdvergabe von Leistungen keine Wirtschaftlichkeitsvergleiche durch.

*Personal-
struktur –
Stammbe-
schäftigte in
der
Waldarbeit*

³⁰ Die überörtliche Kommunalprüfung klassifizierte die Betriebe nach der vorherrschenden Baumart hinsichtlich der Holzbodenfläche (> 60 %) und des Ertrags (> 50 %).

³¹ Dem Forstbetrieb direkt zugeordnete und tatsächlich besetzte Stellen zum Stichtag 01.10. des jeweiligen Jahres.

Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt den Kommunen, die Personalausstattung ihrer Forstbetriebe strategischen Bewirtschaftungszielen unterzuordnen und dabei die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit zu beachten. Dazu gehört auch, die Abhängigkeit vom Markt der entsprechenden Dienstleister und bei Selbstwerbung³² die Verkleinerung des Holzabnehmerkreises zu bewerten. Bei einem geringen eigenen Personalbestand müssen die Forstbetriebe Arbeitsspitzen häufiger durch Fremdvergaben abdecken.

Wirtschaftliche Einflussgrößen

Die wirtschaftlichen Grundvoraussetzungen von Forstbetrieben werden wesentlich durch verschiedene naturale Einflussgrößen bestimmt. Zu diesen Faktoren gehört der Waldaufbau nach Art, Alter, Struktur und (Holz-)Qualität, die standörtliche Ausstattung (insbesondere Bodenqualität und Geländeverhältnisse) sowie die Größe (Flächenumfang) und Ausformung (Flächenzusammenhang) des Forstbetriebs. Diese können die Forstbetriebe kaum beeinflussen. Auch planmäßig (zielgerichtet) ist ihnen eine Einflussnahme nicht kurz- oder mittelfristig (das heißt in einem Zeitraum von 20 Jahren) möglich. Neben der jeweiligen Baumartenzusammensetzung wirkt sich die jeweilige Altersstruktur auf das Ergebnis des Forstbetriebs aus. Idealerweise verfügt ein Forstbetrieb über eine ausgeglichene Altersstruktur, bei der für die Umtriebszeit³³ einer Baumart alle Altersstufen mit gleichen Flächenanteilen vorhanden sind. Dies ermöglicht u. a. eine langfristige Holznutzung in gleichbleibender Höhe.

Bei den geprüften Forstbetrieben waren die Altersklassenverhältnisse bei den Hauptwirtschaftsbaumarten in der Regel weitgehend ausgeglichen.

Ziele und Steuerung

Alle geprüften Forstbetriebe arbeiteten mit Elementen einer KLR wie Kostenstellen und Kostenträger. Sie hatten überwiegend ein Finanzcontrolling mit unterjährigem Berichtswesen eingerichtet.

Die Ziele, die die Kommunen für ihre Forstbetriebe im Kernhaushalt bzw. Wirtschaftsplan formuliert hatten, entsprachen nur vereinzelt den „SMART-Kriterien“³⁴. Sie waren nur selten mit geeigneten Kennzahlen hinterlegt. Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt, bei der Formulierung der Ziele die SMART-Kriterien zu beachten und zur Messung der Zielerreichung geeignete Kennzahlen zu bilden (§ 21 KomHKVO, für Eigenbetriebe: § 9 EigBetrVO i. V. m. § 21 KomHKVO). Als entsprechende Kennzahlen bieten sich z. B.

³² Diese Holzabnehmer fällen die Bäume und transportieren das Holz auf eigene Rechnung.

³³ Durchschnittlicher Zeitraum, in dem eine Baumart ihre wirtschaftlichen Zieldimensionen in der Regel erreicht hat. Die Umtriebszeit ist ein rechnerisches Hilfsmittel zur Herleitung bestimmter Modellgrößen (Soll-Vorräte, Nachhaltigkeitsweiser) und zur Bestimmung des Produktionszeitraums im Rahmen der Investitionsplanung (Investitionsrechnung). Die tatsächliche Nutzung von Beständen bzw. Bäumen ist von ihr unabhängig und wird allein von waldbaulichen und betrieblichen Zielen bestimmt.

³⁴ Sogenannte SMART-Kriterien: „Spezifisch“, „messbar“, „angemessen“, „realistisch“, „terminiert“.

Einschlagsoll (Fm³⁵/ha/Jahr), Betriebsertrag (€/ha/Jahr), Aufwand Holzernte (€/ha/Jahr), Deckungsbeitrag aus Holzernte (€/m³), Betriebsaufwand Erholung und Umweltbildung (€/ha) und Anteil Schutzgebiete (% Waldfläche) an. Bei einer Neuausrichtung bzw. Überprüfung der vorhandenen Kostenrechnung empfiehlt die überörtliche Kommunalprüfung eine Orientierung an den Kostenstellen und Kostenarten der „Buchführung der Testbetriebe (Forstwirtschaft)“³⁶, um eine einheitliche Kostenzuordnung zu den Waldnutzungsalternativen zu ermöglichen. Zudem würde so ein interkommunaler Vergleich mit anderen Forstbetrieben vereinfacht.

Die geprüften Kommunen kamen den Anforderungen an eine fachkundige Bewirtschaftung nach § 15 Abs. 2 und 3 NWaldLG allgemein nach. Sie bewirtschafteten ihre Forstbetriebe nach mehrjährigen Betriebsplänen und jährlichen Wirtschaftsplänen.

Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt, die Forsteinrichtungen³⁷ grundsätzlich als Planungsgrundlage für die Steuerung des Forstbetriebs auch im haushaltsrechtlichen Sinne zu nutzen und eine Verzahnung mit dem Teilhaushalt/Produkt bzw. Wirtschaftsplan herzustellen.

Bei fünf vorgelegten Forsteinrichtungswerken³⁸ definierten die entsprechenden Kommunen keine besonderen Schwerpunkte für einzelne Waldfunktionen, welche die jeweils anderen deutlich einschränken. Lediglich bei einer Kommune dominierten demgegenüber die Schutz- und Erholungsfunktion mit der Folge einer extensiven Holznutzung.

³⁵ Ein Festmeter (Fm) entspricht einem Kubikmeter fester Holzmasse. In der Forstwirtschaft wird dabei zwischen Vorratsfestmetern und Erntefestmetern unterschieden. Ein Erntefestmeter entspricht einem Kubikmeter Holz ohne Rinde und Ernteverluste. Er ist die Maßeinheit für Planung, Einschlag, Verkauf und Buchung des Holzes. Er wird errechnet, indem vom Vorrat (Vorratsfestmeter) des stehenden Bestands 20 % für Ernte- und Rindenverluste abgezogen werden. Im vorliegenden Text werden - soweit nicht anders erwähnt - mit der Abkürzung Fm Erntefestmeter beschrieben.

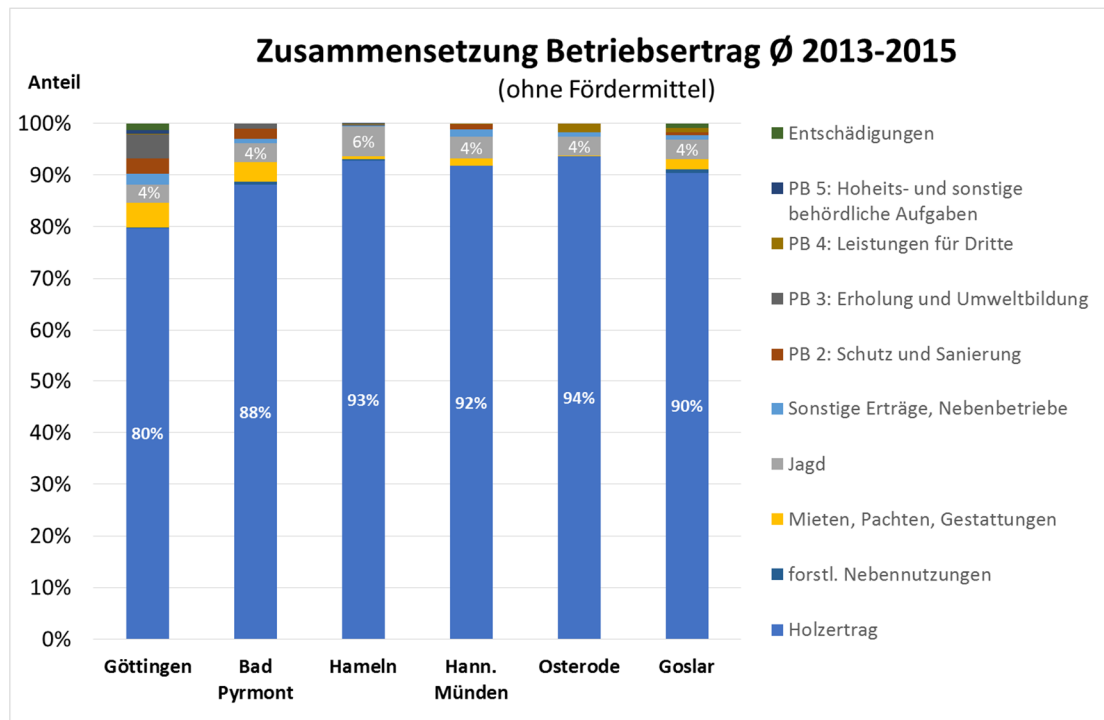
³⁶ http://www.bmel-statistik.de/fileadmin/user_upload/monatsberichte/BFB-0113005-2016.pdf, abgerufen am 30.04.2018.

³⁷ Periodische Planung im Forstbetrieb. In zehnjährigen Abständen wird der Zustand des Walds erfasst und beurteilt. Darauf aufbauend wird eine Planung für die nächsten zehn Jahre erstellt. Diese Planung bezieht sich auf jeden einzelnen Bestand sowie auf den gesamten Forstbetrieb. Ergebnis der Forsteinrichtung ist u. a. das Forsteinrichtungswerk (= Textteil, flächenbezogene Maßnahmenpläne, Datenbank, Kartenwerk, Flächennachweisung).

³⁸ S. Fußnote 37.

Holzernte beeinflusst das Betriebsergebnis maßgeblich

Die geprüften Forstbetriebe erzielten 80 % bis 94 % ihrer ordentlichen Erträge durch die Produktion von Rohholz im Rahmen der Waldnutzung (s. Ansicht 21).



Ansicht 21: Zusammensetzung des Betriebsertrags im Durchschnitt der Jahre 2013 bis 2015

Betriebserträge

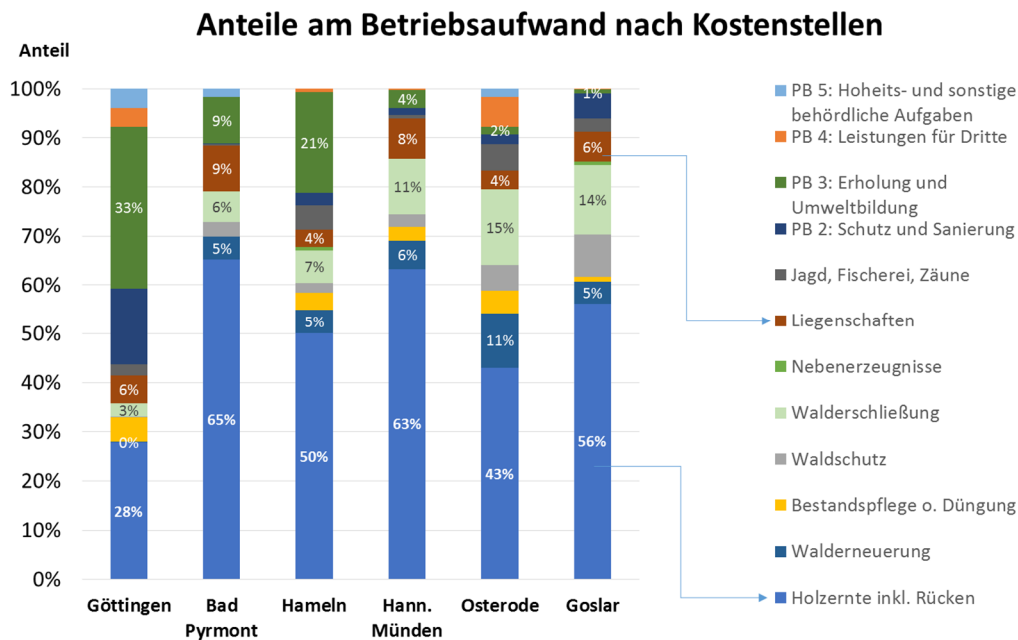
Die durchschnittlichen Betriebserträge der geprüften Kommunen lagen zwischen 289 € und 601 € je ha.

Die durchschnittlich erzielten Holzerlöse je geerntetem Festmeter differierten mit Werten von 59 € bis 68 € zwischen den Betrieben relativ gering. Somit können ggf. vorhandene holzartenspezifische oder dimensions- oder qualitätsbedingte Preisunterschiede die breite Spanne bei den Holzerträgen als Hauptbestandteil des forstbetrieblichen Ertrags nicht erklären. Insofern bleibt die Einschlagsmenge der maßgebliche Faktor für die Höhe der forstbetrieblichen Erträge und nicht die Holzqualität. Die Ausschöpfung des nachhaltig zur Verfügung stehenden Nutzungspotenzials gehört zu den wichtigen finanziell erfolgswirksamen Faktoren. Geschieht dies nicht, sind unweigerlich auch mittelfristig wegen sinkender Holzqualität entsprechende Ertragseinbußen zu erwarten.

Die von den Zielen der anderen Forstbetriebe abweichende Ausrichtung einer Kommune mit dem Schwerpunkt bei der Schutz- und Erholungsfunktion wirkte sich auf die Höhe der Holzernteerträge und die Verteilung der Aufwendungen auf die Produktbereiche aus. Die Kommune erzielte die niedrigsten ordentlichen Erträge je ha. Ihr Holzeinschlag lag

deutlich unter dem nachhaltigen Nutzungspotenzial unter Berücksichtigung forstlich gängiger Indikatoren. Insofern verzichtete die Stadt bewusst auf die Erzielung von Erlösen in qualifiziert geschätzter Höhe von 280.000 € jährlich³⁹.

Korrespondierend zu den Erträgen setzte sich der Betriebsaufwand maßgeblich aus den Kostenstellen des Produktbereichs 1 (Produktion von Holz und anderen Erzeugnissen) zusammen (s. Ansicht 22).



Ansicht 22: Anteile am Betriebsaufwand nach Kostenstellen im Durchschnitt der Jahre 2013 bis 2015

Die Aufwendungen im größten Teilbereich „Holzernte inkl. Rücken“ waren von der tatsächlichen Holznutzung abhängig. Sie betrugen im Jahr 2015 zwischen 150 € und 300 € je ha (durchschnittlich ca. 51 % der Gesamtaufwendungen).

Aufwendungen

Die Kommune mit dem Schwerpunkt auf den Funktionen Schutz und Erholung hatte die geringsten Aufwendungen im Bereich „Holzernte inkl. Rücken“. Bei ihr machten die Aufwendungen im Bereich Erholung und Umweltbildung (Produktbereich 3) den höchsten Anteil (33 %) aus. Dies lag u. a. daran, dass der Forstbetrieb ein Wildgehege und einen Aussichtsturm verwaltete. Zwei weitere Kommunen verzeichneten nennenswerte Anteile von 21 % bzw. 9 % (z. B. für die Unterhaltung von Wanderwegen). Diese drei Kommunen hatten auch den höchsten Aufwand je Fläche in diesem Bereich. Die Aufwendungen

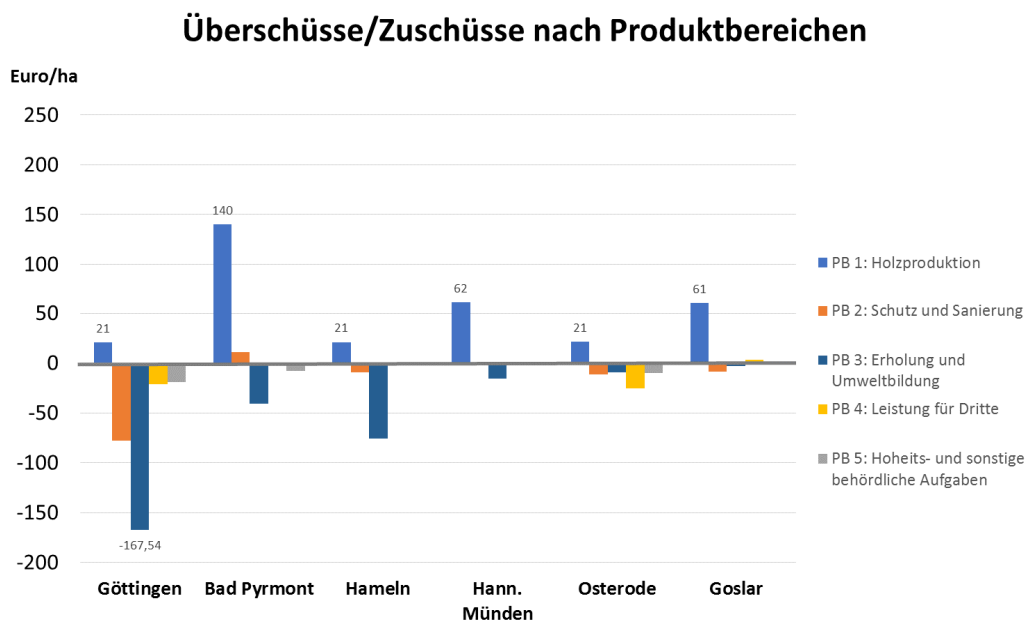
³⁹ Bei vorsichtiger Schätzung anhand der durchschnittlichen Holzerlöse der Stadt je Fm im Prüfungszeitraum und einer Erhöhung des Einschlags um 3 Fm/ha, womit das nachhaltige Nutzungspotenzial (gemessen am Durchschnitt der Hiebsatzweiser „laufender Zuwachs“, „durchschnittlicher Gesamtzuwachs“ und der Formel nach Gerhardt) noch um 0,8 Fm/ha unterschritten würde.

im Bereich Erholung und Umweltbildung lagen bei den geprüften Kommunen im Durchschnitt zwischen 4 € und 182 € je ha.

Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt, Erholungseinrichtungen, die nicht im Zusammenhang mit der allgemeinen Waldnutzung stehen, wie Wildgehege und Aussichtstürme, bei einem gesonderten Kostenträger zu führen. Dieses diene der Transparenz und ließe eine direkte Steuerung zu.

Nur die Hälfte der Kommunen konnten mit Überschüssen in der Holzproduktion ihre Unterdeckungen in den anderen Produktbereichen ausgleichen. Die durchschnittlichen Ergebnisse für die Produktbereiche im Prüfungszeitraum sind nachstehend abgebildet.⁴⁰

Ertrags-
potenzial



Ansicht 23: Überschüsse/Zuschüsse (einschließlich Fördermittel) in den Produktbereichen im Durchschnitt der Jahre 2013 bis 2015

Entsprechend unterschiedlich fielen die Jahresergebnisse bezogen auf die Holzbodenfläche aus. Während sich drei Kommunen im „positiven Bereich“ befanden, erforderte der Forstbetrieb in den anderen Kommunen weitgehend Zuschussleistungen aus dem allgemeinen Haushalt.

Die Kommunen, die Überschüsse erzielten, gehörten zu den vier Kommunen mit dem höchsten Einschlag. Bei den beiden Kommunen, die in allen drei Prüfungsjahren größere

⁴⁰ Etwaige staatliche Förderprogramme und/oder Nutzungseinschränkungen fanden keine Berücksichtigung. Die Einflüsse waren ggf. offensichtlich nicht so stark, dass die Kommunen sie in Ihren Stellungnahmen für erwähnenswert gehalten hätten.

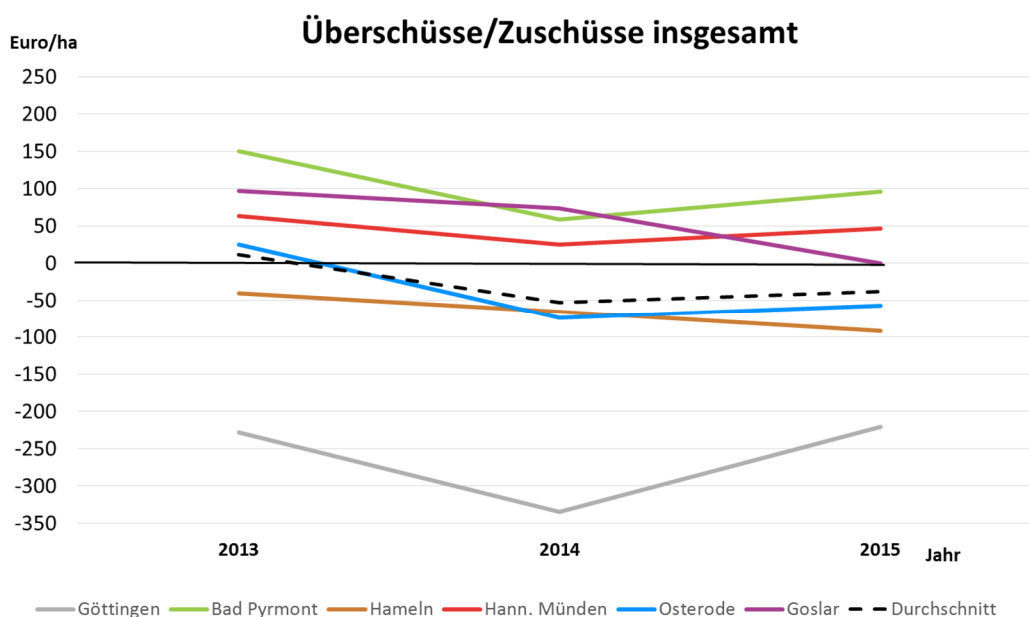
Überschüsse erzielen, handelte es sich um Betriebe mit überwiegendem Laubholzanteil. Dies ist bemerkenswert, da die Holzernte und Holzvermarktung bei Laubholzbetrieben im Allgemeinen einen höheren Aufwand als bei Nadelholzbetrieben erfordert.

Die Kommune mit dem höchsten Einschlag in den Jahren 2014 und 2015, ein Nadelholzbetrieb, konnte die Gesamtaufwendungen in diesen beiden Jahren dennoch nicht ausgleichen. Sie hatte bereits Maßnahmen getroffen, um die hohen Personalaufwendungen zu reduzieren.

Die Kommune, deren Zuschussbedarf zwischen 40 € und 90 € je ha betrug, hatte im Prüfungszeitraum nur etwa die Hälfte des geplanten Einschlagvolumens realisiert. Nach den vorläufigen Jahresergebnissen ergaben sich Zuschussbedarfe von 48.000 € (2013) bis 109.000 € (2015).

Bei der Kommune mit dem höchsten Zuschussbedarf, zwischen 220 € und 330 € je ha, lag der Bewirtschaftungsschwerpunkt auf den Funktionen Schutz und Erholung mit dem oben bezifferten Ertragsverzicht. Nach den Jahresergebnissen im Prüfungszeitraum ergaben sich somit Zuschussbedarfe aus dem allgemeinen Haushalt zwischen 347.000 € und 525.000 € jährlich.

Aus Sicht der überörtlichen Kommunalprüfung sollten diese finanziellen Auswirkungen bei den Zielsetzungen des Forstbetriebs berücksichtigt werden. Dies gilt umso mehr, wenn ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist (§ 110 Abs. 8 NKomVG) oder noch Alt-Fehlbeträge abzubauen sind.



Ansicht 24: Entwicklung der Betriebsergebnisse - Überschüsse/Zuschussbedarfe -

Hinsichtlich der Umsatzbesteuerung nutzten vier der sechs Forstbetriebe die originär für Land- und Forstbetriebe geltenden pauschalen Regelungen des § 24 Abs. 1 UStG. Diese bewirken, dass für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 24 Abs. 2 UStG in der Regel keine Umsatzsteuer zu entrichten ist.

Zwei Forstbetriebe nutzten davon abweichend die Möglichkeit des § 24 Abs. 4 UStG. Danach kann ein Land- und Forstbetrieb die sonst für gewerbliche Betriebe gelten Regelungen der Umsatzbesteuerung wählen (Regelbesteuerung).

*Wechsel
des Besteu-
erungsver-
fahrens
kann sinn-
voll sein*

Eine überschlagsweise Betrachtung des Umsatzsteuersaldos auf Grundlage der umsatzsteuerpflichtigen Erlöse (insbesondere Holzeinnahmen) und umsatzsteuerbelasteten Aufwendungen (insbesondere Unternehmerleistungen) wies bei zwei Betrieben, davon ein „pauschalierender“, darauf hin, dass das gewählte Besteuerungsverfahren Verluste entstehen lässt. Vorteilhaft wäre für diese Betriebe entweder – bei Beibehaltung der bisherigen betrieblichen Produktionsstrukturen – ein Wechsel des Besteuerungsverfahrens oder – zur Vermeidung von Ertragsverlusten im Rahmen der Umsatzbesteuerung – eine Änderung der Produktionsstrukturen.

Fazit

Die Ertragssituation eines Forstbetriebs wird weit überwiegend von der Nutzung und dem Verkauf von Rohholz bestimmt. Insofern ist die Ausschöpfung der nachhaltigen Holznutzungsmöglichkeiten eine wesentliche Möglichkeit zur positiven Gestaltung des Betriebsergebnisses. Im Sinne einer betrieblich notwendigen Opportunitätskostenbetrachtung belastet ein Ertragsverzicht in diesem Bereich zugunsten anderer betrieblicher Zielsetzungen, wie „Erholung“, diese mit Kosten in gleicher Höhe.