

GPA-Mitteilung 18/2001

Az. 969.40

01.12.2001

Ausgleich von Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen nach § 9 Abs. 2 Satz 4 KAG¹

Bereits in den GPA-Mitteilungen 8/1990 und 9/1993 haben wir erste grundsätzliche Hinweise zum Ausgleich von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen bei der Erhebung von Benutzungsgebühren gegeben. Infolge der vielfältigen Anwendungsmöglichkeiten und der fortgeschrittenen Rechtsentwicklung bestehen im Umgang mit der Ausgleichsvorschrift aber weiterhin erhebliche Unsicherheiten. Deshalb zeigen wir nachfolgend nochmals ihre Systematik auf und geben weitere Hinweise zur rechtssicheren Anwendung:

1 Rechtslage

Der Ausgleich von Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen bei der Erhebung von Benutzungsgebühren ist erstmals durch das KAG-ÄndG vom 15.12.1986 (GBl. 465) eingeführt worden. Damals wurde bestimmt, dass Kostenüberdeckungen, die sich am Ende eines Haushaltsjahres ergeben, innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen sind und Kostenunterdeckungen in diesem Zeitraum ausgeglichen werden können (§ 9 Abs. 2 Satz 3 KAG a.F.). Diese Ausgleichsvorschrift war erstmals auf die Ergebnisse des Haushaltsjahres 1987 anzuwenden.

Auf Grund von Auslegungsproblemen ist durch das KAG-ÄndG vom 12.02.1996 (GBl. S. 104) klargestellt worden, dass die Ausgleichsvorschrift sowohl bei ein- als auch bei mehrjährigen Gebührenkalkulationen gilt und für die Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses anstelle des Haushaltsjahres der (ein- oder bis fünfjährige) Bemessungszeitraum maßgebend ist (§ 9 Abs. 2 Satz 4 KAG n.F.).

Bei Versorgungseinrichtungen und wirtschaftlichen Unternehmen i.S.v. § 102 Abs. 3 GemO, die ausdrücklich vom Kostenüberschreitungsverbot ausgenommen sind (§ 9 Abs. 2 Satz 2

¹ Diese GPA-Mitteilung ersetzt die GPA-Mitteilungen 8/1990 und 9/1993 Az. 969.00, 700.30 und 720.30.

KAG), läuft die Ausgleichsvorschrift ins Leere. Daran ändert auch ein gerade bei der Wasserversorgung häufig vorkommender Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht nichts, der nur gewerbesteuerliche Auswirkungen hat. Vorjahresverluste können bei diesen Unternehmen über den fünfjährigen Ausgleichszeitraum und den Verlustvortrag hinaus über Gewinnzuschläge abgedeckt werden.

Kostenüberdeckungen sind nicht zugunsten und Kostenunterdeckungen dürfen nicht zulasten der Gebührenzahler verzinst werden (a.A. Bay-VGH Normenkontroll-Urteil vom 20.10.1997 - 4 N 95.3631). Bei der beabsichtigten Änderung des KAG soll dies ausdrücklich klargestellt werden.

§ 9 Abs. 2 Satz 4 KAG enthält zwar keine Einschränkung des Umfangs der ausgleichsfähigen Kostenunterdeckungen. Das Äquivalenzprinzip kann aber als Grenze für eine durch den Ausgleich von Kostenunterdeckungen zusätzlich entstehende Gebührenbelastung bedeutsam sein; es ist allerdings erst bei einer groben Störung des Ausgleichsverhältnisses zwischen der Gebühr und dem Wert der Leistung für den Empfänger verletzt (VGH BW, Normenkontrollbeschluss vom 26.09.1996, BWGZ 1997, 339).

2 Vollzug des Ausgleichs und Ausgleichsfrist

Der Ausgleich von Kostenüber- und -unterdeckungen wird grundsätzlich durch die Einstellung der Ausgleichsbeträge in eine Gebührenkalkulation innerhalb des fünfjährigen Ausgleichszeitraums vollzogen, kann aber auch durch Verrechnung mit Kostenüber- und -unterdeckungen anderer Zeiträume erfolgen. Maßgebend für den wirksamen Ausgleich ist die Beschlussfassung des Gemeinderats oder des Kreistags im Rahmen der Gebührensatzung oder Verrechnung. Eine Verrechnungsautomatik gibt es nicht, da der Gemeinderat oder Kreistag für Gebührenentscheidungen allein zuständig ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 15 GemO) und ihm dabei Ermessensspielräume offen stehen (bei Kostenunterdeckungen: ob überhaupt bzw. in welchem Umfang; bei Kostenüberdeckungen: wie innerhalb der Fünfjahresfrist).

Beispiel:	Kostenunterdeckung 1994	100.000 € ¹
	Kostenüberdeckung 1995	100.000 €

¹ Infolge der Währungsumstellung werden nur noch Euro-Beträge angegeben.

Ist die Kostenunterdeckung 1994 nicht bis spätestens 1999 durch Einstellung in eine Gebührenkalkulation oder durch einen bis zum 31.12.1999 zu fassenden Beschluss über die Verrechnung mit der Kostenüberdeckung 1995 ausgeglichen worden, wäre sie darüber hinaus nicht mehr ausgleichsfähig. Dagegen bleibt die Kostenüberdeckung 1995 weiterhin ausgleichspflichtig.

Unzulässig ist der Ausgleich von Kostenunterdeckungen nach Ablauf der fünfjährigen Ausgleichsfrist. Werden sie trotzdem ausgeglichen, hat dies die Unwirksamkeit des betreffenden Gebührensatzes zur Folge (VGH BW, Normenkontrollbeschluss vom 26.09.1996 a.a.O.). Dagegen bleiben Kostenüberdeckungen auch über die fünfjährige Ausgleichsfrist hinaus ausgleichspflichtig. Bei nicht rechtzeitigem Ausgleich wird der betreffende Gebührensatz ungültig (VGH BW, Beschluss vom 12.09.2000 - 2 S 1707/00).

Maßgebend für den Gebührenaussgleich sind die sich am Ende eines Bemessungszeitraums ergebenden Kostenüber- und -unterdeckungen. Das erste auf den Bemessungszeitraum folgende Jahr steht für den Ausgleich i.d.R. nicht zur Verfügung, da zum Zeitpunkt des Gebührenbeschlusses das gebührenrechtliche Ergebnis noch nicht feststeht (so auch VGH BW, Normenkontrollurteil vom 27.01.2000, Gemeindegasse 2000/48). Die teilweise vertretene Auffassung, der Ausgleich müsse deshalb erst im sechsten auf den Bemessungszeitraum folgenden Jahr vollzogen sein, widerspricht dem eindeutigen Gesetzeswortlaut. Ebenso unzutreffend ist die Meinung, für den Ausgleich genüge ein entsprechender Gebührenbeschluss innerhalb des Fünfjahreszeitraums, auch wenn der tatsächliche Ausgleich später erfolge (vgl. VGH BW Normenkontrollbeschluss vom 26.09.1996 a.a.O.).

Grundlage einer mehrjährigen Gebührenkalkulation sind die voraussichtlichen Kosten und Bemessungseinheiten des gewählten Bemessungszeitraums. Der Ausgleich erfolgt somit über den mehrjährigen Bemessungszeitraum verteilt. Deshalb ist darauf zu achten, dass das letzte Jahr des Bemessungszeitraums noch innerhalb der fünfjährigen Ausgleichsfrist der ältesten eingestellten Kostenüber- oder -unterdeckung liegt.

Beispiel: Die Kostenunterdeckungen der Jahre 1997 - 1999 sollen in die Gebühren für die Jahre ab 2001 einbezogen werden. Für die Kostenunterdeckung 1997 läuft die Ausgleichsfrist im Jahre 2002 ab, so dass höchstens eine zweijährige Gebührenbemessung gewählt werden kann (für die Jahre 2001 und 2002).

3 Bestimmung der Ausgleichsbeträge

Die Ausgleichsbeträge und ihr Entstehungszeitraum sind aus Rechtssicherheitsgründen eindeutig zu bestimmen. Ein saldierter Ausgleichsbetrag (z.B. Kostenunterdeckungen 1996 bis 2000) und pauschale Gebührenaufschläge (z.B. 0,20 €) auf den kostendeckenden Gebührensatz genügen diesen Anforderungen nicht (VGH Normenkontrollbeschluss vom 26.09.1996, a.a.O.).

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2002

gebührenfähige Kosten		2.000.000 €
Bemessungseinheiten		1.000.000 m ³
Kostenunterdeckungen	1996	50.000 €
	1997	150.000 €
	1998	70.000 €
	1999	180.000 €
	2000	<u>200.000 €</u>
Zusammen		650.000 €

Ein Gebührensatz von 2,20 €/m³ würde zur Deckung der voraussichtlichen laufenden Kosten und zum Ausgleich einer Kostenunterdeckung von 200.000 € reichen. Dabei ist zur Vermeidung von Gebührennachteilen zu beachten, dass die Kostenunterdeckung des Jahres 1996 wegen Ablaufs der Ausgleichsfrist nicht mehr ausgleichsfähig ist und deshalb nicht mehr in die Gebührenkalkulation hätte eingestellt werden dürfen. Außerdem wäre beim Gebührenbeschluss der Ausgleichsbetrag zu konkretisieren (z.B. 1997 150.000 €, 1998 Teilbetrag von 50.000 €). Beim Ansatz eines unkonkretisierten Teilbetrags von 200.000 € (1/3 des ausgleichsfähigen Betrags von 600.000 €) wäre von jeder einzelnen Kostenunterdeckung der Jahre 1997 - 2000 jeweils nur 1/3 ausgeglichen. Das hätte zur Folge, dass die verbleibende Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 100.000 € wegen der dann abgelaufenen Ausgleichsfrist später nicht mehr ausgeglichen werden könnte. Allenfalls wäre noch ein Ausgleich durch einen im Jahr 2002 zu fassenden Verrechnungsbeschluss mit einer etwaigen Kostenüberdeckung des Jahres 2001 möglich.

Wird aber trotz der konkretisierten und zum Ausgleich vorgesehenen Kostenunterdeckungen von 200.000 € (1997 150.000 €, 1998 50.000 €) nur ein Gebührensatz von 2,15 €/m³ beschlossen, reicht das nur zur Deckung einer Kostenunterdeckung von 150.000 € aus. Im Blick auf die fünfjährige Ausgleichsfrist sollte deshalb beim Gebührenbeschluss eindeutig zum Ausdruck gebracht werden,

dass damit nur die Kostenunterdeckung des Jahres 1997 auszugleichen ist. Ansonsten wäre von den Kostenunterdeckungen der beiden Jahre nur jeweils $\frac{3}{4}$ ausgeglichen. Die restliche Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 37.500 € könnte wiederum nur noch durch einen im Jahr 2002 zu fassenden Verrechnungsbeschluss mit einer etwaigen Kostenüberdeckung des Jahres 2001 ausgeglichen werden.

4 Kein Ausgleich bei in Kauf genommenen Kostenunterdeckungen

Die Ausgleichsvorschrift soll nach ihrem Sinn und Zweck neben der Verpflichtung zum Ausgleich von Kostenüberdeckungen auch die nachträgliche Finanzierung der einer Kalkulationsprognose immanenten ungenauen und unvorhersehbaren Kosten des Bemessungszeitraums über Benutzungsgebühren ermöglichen. Deshalb sind die bei der Beschlussfassung über den Gebührensatz vom Gemeinderat oder Kreistag bewusst in Kauf genommenen Kostenunterdeckungen später nicht mehr ausgleichsfähig (so auch VGH BW, Normenkontrollurteil vom 22.10.1998, Gemeindegasse 1999/12). Der Ausgleich einer Kostenunterdeckung durch Einstellung in eine spätere Gebührenkalkulation käme einer nachträglichen Gebührenerhöhung gleich.

Vertretbar erscheint aber ein Ausgleich einer in Kauf genommenen Kostenunterdeckung durch spätere Verrechnung mit einer Kostenüberdeckung, da dies zu keiner späteren Erhöhung eines kostendeckenden Gebührensatzes führt. Zudem dürfte die Inkaufnahme einer Kostenunterdeckung nicht so weit gehen, dass eine spätere Kostenüberdeckung eines anderen Bemessungszeitraums den Gebührenzahlern in voller Höhe gutzubringen ist, wenn bei einer saldierten Betrachtung und unveränderten Gebührensätzen insgesamt nicht zu viel Gebühren eingenommen wurden. Über diese Ausgleichsvariante hat die Rechtsprechung bisher noch nicht entschieden. Deshalb wird aus Gründen der Rechtssicherheit empfohlen, bei der Beschlussfassung nicht kostendeckender Gebührensätze die spätere Verrechnungen mit etwaigen Kostenüberdeckungen vorzubehalten.

Soweit am Ende des Bemessungszeitraums tatsächlich eine höhere Kostenunterdeckung eintritt als bei der Gebührenfestsetzung in Kauf genommen wurde, ist der Unterschiedsbetrag ausgleichsfähig, der sich nach den Prognosedaten der Gebührenkalkulation auf der Grundlage des beschlossenen Gebührensatzes voraussichtlich ergeben wird.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2002

Gebührenfähige Kosten	2.500.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Gebührensatzobergrenze	2,50 €

Bei einem Gebührensatz von 2,40 €/m³ ergibt sich voraussichtlich eine in Kauf genommene Kostenunterdeckung von 100.000 €. Beträgt sie tatsächlich aber 150.000 €, könnten 50.000 € zum Ausgleich in eine spätere Gebührenkalkulation eingestellt werden.

Eine (voraussichtliche) Kostenunterdeckung durch eine notwendige Abrundung des Gebührensatzes ist nicht in Kauf genommen.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2002

Gebührenfähige Kosten	2.006.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Gebührensatzobergrenze	2,006 €/m ³

Der Gebührensatz ist auf 2,00 €/m³ abzurunden, da ein Gebührensatz von 2,01 €/m³ wegen Überschreitung der (kalkulierten) Gebührensatzobergrenze die Unwirksamkeit des Gebührensatzes zur Folge hätte (vgl. VGH BW, Urteil vom 05.09.1990, Gemeindegasse 1990/115). Dadurch entsteht voraussichtlich eine Kostenunterdeckung von 6.000 €, die später ausgleichsfähig ist. Wird dagegen ein Gebührensatz von lediglich 1,90 €/m³ beschlossen, entsteht voraussichtlich zwar eine Kostenunterdeckung von 106.000 €, die aber lediglich in Höhe von 100.000 € in Kauf genommen ist. Eine Kostenunterdeckung von 6.000 € würde auch bei Ausschöpfung des höchstzulässigen Gebührensatzes entstehen.

Bleibt eine Kostenunterdeckung tatsächlich hinter der beim Gebührenbeschluss in Kauf genommen zurück, handelt es sich bei dem Differenzbetrag nicht (wie teilweise angenommen) um eine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung. Eine solche liegt erst vor, wenn und soweit die erzielten Einnahmen höher sind als die Kosten.

5 Vollzug des Ausgleichs durch Einstellung in eine Gebührenkalkulation

5.1 Kostendeckender Gebührensatz

Der Ausgleich einer Kostenüberdeckung oder einer Kostenunterdeckung erfolgt beim Ansatz in einer Gebührenkalkulation durch entsprechenden Gebührensatzbeschluss. Ein davon abweichendes Ergebnis des Ausgleichsjahres vermag nichts mehr daran zu ändern, da dies ausschließlich auf die Entwicklung der Einnahmen und Kosten des Ausgleichsjahres zurückzuführen ist. Bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Ausgleichsjahres ist dessen Ergebnis in einer Nebenrechnung um die Ausgleichsbeträge zu bereinigen (so auch OVG Bremen, Normenkontrollurteil vom 19.11.1996 - 1 N 2/95).

Beispiele: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2001

Gebührenfähige Kosten	2.000.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Kostenunterdeckung 1996	100.000 €

Ergibt sich bei einem Gebührensatz von 2,10 €/m³ (lfd. Kosten zzgl. Kostenunterdeckung 1996) voraussichtlich im Jahr 2001 ein Überschuss von 100.000 €, wäre der Ausgleich der Kostenunterdeckung 1996 „erwirtschaftet“. Gebührenrechtlich ergibt sich aber ein ausgeglichenes Ergebnis, das in einer Nebenrechnung folgendermaßen zu ermitteln ist:

Gebühreneinnahmen	2.100.000 €
Kosten	- 2.000.000 €
Kostenunterdeckung 1996	- <u>100.000 €</u>
Gebührenrechtliches Ergebnis 2001	0 €

Ergibt das Rechnungsergebnis 2001 bei gleichen Einnahmen infolge um 200.000 € höherer Kosten einen Zuschussbedarf/Verlust von 100.000 €, ist die Kostenunterdeckung des Jahres 1996 ebenfalls ausgeglichen. Das gebührenrechtliche Ergebnis des Jahres 2001 ist folgendermaßen zu ermitteln:

Gebühreneinnahmen	2.100.000 €
Kosten	- 2.200.000 €
Kostenunterdeckung 1996	- <u>100.000 €</u>
Gebührenrechtliches Ergebnis 2001	- 200.000 €



Diese Kostenunterdeckung ist verursacht durch die Entwicklung des Jahres 2001 (200.000 € höhere Kosten). Ohne Einbeziehung der Kostenunterdeckung 1996 in die Gebührenkalkulation 2001 hätte der Gebührensatz höchstens 2,00 €/m³ betragen, so dass bei Gebühreneinnahmen von 2.000.000 € ebenfalls eine Kostenunterdeckung von 200.000 € entstanden wäre.

Wird trotz Einbeziehung von Kostenüber- und -unterdeckungen in eine Gebührenkalkulation (unter Ausschöpfung der Gebührenobergrenze) der bisherige Gebührensatz beibehalten, genügt zum Ausgleich hierfür ein einfacher Gemeinderats- oder Kreistagsbeschluss.

5.2 Abweichender Gebührensatz

Wird ein von der durch den Ausgleichsbetrag modifizierten Gebührensatzobergrenze abweichender Gebührensatz beschlossen, kann der Ausgleich einer Kostenüber- oder -unterdeckung nur teilweise oder gar nicht erfolgt sein. Der Ausgleich erfordert bei einer Kostenunterdeckung, dass der Gebührensatz entsprechend höher als der rein kostendeckende Gebührensatz festgesetzt wird, bei einer Kostenüberdeckung entsprechend niedriger.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2002

Gebührenfähige Kosten	2.000.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Kostenunterdeckung 1998	200.000 €
Gebührensatzobergrenze	2,20 €/m ³

Bei einem Gebührensatz von 2,00 €/m³ können voraussichtlich nur die Kosten des Jahres 2002 gedeckt werden. Die Kostenunterdeckung des Jahres 1998 wäre somit nicht ausgeglichen und könnte noch bis ins Jahr 2003 ausgeglichen werden. Bei einem Gebührensatz von 2,10 €/m³ wäre lediglich ein Teilbetrag der Kostenunterdeckung des Jahres 1998 von 100.000 € ausgeglichen.

Soweit Abweichungen vom kalkulierten Gebührensatz auf notwendige Abrundungen des Gebührensatzes zurückzuführen sind, tangiert dies den Ausgleich nicht.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2002

Gebührenfähige Kosten	2.006.000 €
-----------------------	-------------

Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Kostenunterdeckung 1998	200.000 €
Gebührenobergrenze	2,206 €/m ³ (abgerundet auf 2,20 €/m ³)

Wird ein Gebührensatz von 2,20 € beschlossen, ist die Kostenunterdeckung 1998 ausgeglichen, obwohl voraussichtlich die Gebühreneinnahmen um 6.000 € unter der Summe der Kosten des Jahres 2002 und der Kostenunterdeckung 1998 liegen werden. Der Differenzbetrag in Höhe von 6.000 € entsteht zwangsläufig wegen der notwendigen Abrundung des Gebührensatzes.

Bei einem Gebührensatz von 2,10 € ist die Kostenunterdeckung 1998 von 100.000 € ausgeglichen, obwohl voraussichtlich die Gebühreneinnahmen die Kosten nur um 94.000 € übersteigen. Der Differenzbetrag von 6.000 € würde auch bei einer vollen Ausschöpfung der Gebührensatzobergrenze wegen der dann notwendigen Abrundung anfallen.

Werden gleichzeitig Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen zum Ausgleich in eine Gebührenkalkulation eingestellt und der Gebührensatz abweichend von der Gebührensatzobergrenze beschlossen, können verschiedene Ausgleichsvarianten in Frage kommen.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2002

Gebührenfähige Kosten	2.000.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Kostenunterdeckung 1998	300.000 €
Kostenüberdeckung 1999	500.000 €
Gebührensatzobergrenze	1,80 €/m ³

Bei einem Gebührensatz von 1,50 €/m³ könnte angenommen werden, dass die Kostenunterdeckung 1998 und die Kostenüberdeckung 1999 ausgeglichen sind und infolge der Gebührenfestsetzung unterhalb der kostendeckenden Gebührensatzobergrenze eine neue Kostenunterdeckung von 300.000 € in Kauf genommen worden ist, die nicht mehr oder allenfalls im Wege der Verrechnung mit einer etwaigen Kostenüberdeckung ausgeglichen werden könnte. Günstiger wäre aber zunächst ein Ausgleich der Kostenüberdeckung 1999. Die Kostenunterdeckung 1998 wäre dann noch bis einschließlich 2003 ausgleichsfähig. Für das Jahr 2002 müsste keine neue Kostenunterdeckung in Kauf



genommen werden. Deshalb sollte beim Gebührenbeschluss festgehalten werden, dass damit nur die Überdeckung 1999 ausgeglichen ist.

5.3 Gebührenfestsetzung im Laufe des Kalkulationszeitraums

Werden Kostenüber- bzw. -unterdeckungen zum Ausgleich in eine Kalkulation eingestellt und der neue Gebührensatz nur für einen Teil des Kalkulationszeitraums beschlossen, ist der Ausgleich nur teilweise vollzogen.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2001

Gebührenfähige Kosten	2.000.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Kostenunterdeckung 1998	200.000 €
Gebührensatzobergrenze	2,20 €/m ³
Gebührensatz ab 01.07.2001	2,20 €/m ³

Da der neue Gebührensatz erst ab 01.07.2001 gilt, kann nur ein Teilbetrag der Kostenunterdeckung des Jahres 1998 ausgeglichen werden. Systemgerecht wäre deswegen die Ermittlung des auszugleichenden Teilbetrags durch Multiplikation der zum Ausgleich vorgesehene Kostenunterdeckung mit der voraussichtlichen Abwassermenge in der Zeit vom 01.07.2001 bis 31.12.2001 und Division durch die voraussichtliche Gesamtabwassermenge des Jahres 2001.

Erfahrungsgemäß werden aber regelmäßig die Bemessungseinheiten für den gesamten Kalenderzeitraum prognostiziert. Der ausgeglichene Teilbetrag kann somit nur auf Grund der tatsächlichen veranlagten Abwassermenge nach der vorgenannten Formel ermittelt werden. Wenn z.B. die tatsächliche Abwassermenge 2001 1.110.000 m³ beträgt und davon 610.500 m³ auf die Zeit vom 01.07.2001 bis 31.12.2001 entfallen, wäre die Kostenunterdeckung des Jahres 1998 nur in Höhe von 110.000 € ausgeglichen ($200.000 \text{ €} \times 610.500 \text{ m}^3 : 1.110.000 \text{ m}^3$).

6 Rechnungstechnische Behandlung des Ausgleichs

Bei Einrichtungen, die im Haushalt der Kommune geführt werden (Regiebetrieb), führen Kostenüber- und Kostenunterdeckungen weder im Jahr ihres Entstehens noch im Jahr ihres Ausgleichs zu einem Buchungsvorgang. Davon zu unterscheiden sind die bei einem mehr-

jährigen Gebührenbemessungszeitraum bei kontinuierlicher Kostensteigerung in der Anfangsphase i.d.R. jährlich anfallenden Überschüsse, die nach § 20 Abs. 4 Satz 2 GemHVO einer Sonderrücklage zugeführt werden können (Gemeindekasse 1989/79).

Bei Eigenbetrieben sind bei ausgleichspflichtigen Kostenüberdeckungen nach § 249 Abs. 1 HGB aufwandswirksame Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (Stellungnahme des IDW gegenüber dem IM-NRW) und beim späteren Ausgleich wieder ertragswirksam aufzulösen. Dadurch wird eine weitestgehende Angleichung des jeweiligen Jahresergebnisses des Eigenbetriebs an das gebührenrechtliche Ergebnis des Ausgleichsjahres erreicht. Dagegen kommt bei Kostenunterdeckungen der Ansatz eines Aktivpostens nicht in Betracht. Sie führen im Wirtschaftsjahr des Entstehens i.d.R. zu einem Jahresverlust und im Ausgleichsjahr tendenziell (wenn die Prognosen der Gebührenkalkulation zutreffen) zu einem Jahresgewinn, der mit dem Verlustvortrag zu verrechnen ist.

7 Ermittlung der gebührenrechtlichen Ergebnisse

7.1 Rechnungsergebnisse als Ausgangsposition

Die gebührenrechtlichen Ergebnisse sind grundsätzlich bei Regiebetrieben aus den Rechnungsergebnissen des jeweiligen Haushaltsabschnitts bzw. Haushaltsunterabschnitts des Verwaltungshaushalts (Soll-Spalte ohne Haushaltsreste) und bei Eigenbetrieben aus der Gewinn- und Verlustrechnung abzuleiten. Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Bei mehrjähriger Gebührenbemessung ist nicht das Ergebnis des einzelnen Jahres, sondern das Ergebnis des gesamten Bemessungszeitraums maßgebend. Keine mehrjährige Gebührenbemessung liegt vor, wenn zwar die Kosten und Bemessungseinheiten mehrerer Jahre in einer Gebührenkalkulation berücksichtigt, die Gebührensätze aber getrennt für die einzelnen Jahre ermittelt worden sind.
- Bei gebührenrechtlich verselbständigten Teileinrichtungen (z.B. Hausmüllentsorgung/Erddeponien, zentrale/dezentrale Abwasserbeseitigung, Abwasserableitung/Abwasserreinigung) sind die Ergebnisse der jeweiligen Teileinrichtung maßgebend, da das Kostenüberschreitungsverbot für jede Teileinrichtung gilt (VGH BW, Normenkontrollbeschluss vom 07.09.1987 - 2 S 998/86).
- Soll von Kostenfaktoren der Gebührenkalkulation, die im Wege einer finanzpolitischen Bewertung vom Gemeinderat bzw. Kreistag beschlossen worden sind (z.B. kalkulatorischer Zinssatz, vgl. VGH BW, Normenkontrollbeschluss vom 27.02.1996, Gemeindekasse

1996/93) infolge anders verlaufender Entwicklung abgewichen werden, ist darüber eine erneute Beschlussfassung herbeizuführen.

7.2 Bereinigung von Rechnungsergebnissen

7.2.1 Grundsätzliches

Auszugleichen sind die sich am Ende eines Bemessungszeitraums ergebenden tatsächlichen Kostenüber- und -unterdeckungen. Sofern die zugrunde zu legenden Rechnungsergebnisse nicht den gebührenrechtlichen Vorgaben entsprechen, ist eine Ergebnisbereinigung notwendig (VGH BW, Normenkontrollurteil vom 13.05.1997, Gemeindegasse 1997/80). Das ist insbesondere der Fall, wenn

- einschlägige Rechnungslegungsvorschriften nicht beachtet worden sind,
- nicht gebührenfähige (nicht betriebsbedingte oder periodenfremde) Aufwendungen enthalten sind,
- nicht alle gebührenfähigen Kosten gebucht werden können (z.B. bei Eigenbetrieben, Eigenkapitalzinsen und mitgeteilte Abschreibungen für Zweckverbandsanlagen, s. GPA-Mitt. 10/2000 Az. 801.053),
- aus allgemeinen Haushaltsmitteln zu tragende Gebührenauffälle (z.B. aufgrund von Billigkeitserlassen) vorhanden sind (vgl. VGH BW, Urteil vom 31.08.1989, BWGZ 1990, 394),
- für die Inanspruchnahme der Einrichtung durch den Einrichtungsträger selbst keine interne Gebührenverrechnung nach § 9 Abs. 5 KAG vorgenommen wurde,
- in die Kalkulation für den betreffenden Bemessungszeitraum Kostenunterdeckungen aus Vorjahren eingestellt waren, bei Regiebetrieben auch Kostenüberdeckungen (vgl. Nr. 6). Kostenüberdeckungen sind wie Einnahmen, Kostenunterdeckungen wie Kosten zu behandeln. Die eingestellten Ausgleichsbeträge sind nur maßgebend, wenn sie der Höhe nach zutreffend und im Falle von Kostenunterdeckungen noch ausgleichsfähig sind und der Gebührensatz auch entsprechend beschlossen wurde.

7.2.2 Unzutreffender oder unvollständiger Ergebnisausgleich

Werden bei der Gebührenbemessung in die Gebührenkalkulation Kostenüber- und/oder -unterdeckungen eingestellt, die sich später als unzutreffend erweisen (z.B. fehlerhafte, vorläufige), ist bei der Bereinigung des Rechnungsergebnisses des Ausgleichsjahres differenziert vorzugehen. Hierzu sind insbesondere folgende Fallgestaltungen denkbar:

a) Die tatsächliche Kostenüber- bzw. -unterdeckung ist niedriger:

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 1999 wurde eine Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 200.000 € eingestellt. Beträgt die Kostenunterdeckung tatsächlich nur 100.000 €, ist das Rechnungsergebnis 1999 zur Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses nur um 100.000 € zu bereinigen. Ist 1997 tatsächlich eine Kostenüberdeckung entstanden, wäre überhaupt keine Ergebnisbereinigung vorzunehmen und die Kostenüberdeckung später noch auszugleichen.

b) Die tatsächliche Kostenüber- bzw. -unterdeckung ist höher:

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 1999 wurde eine Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 100.000 € eingestellt. Beträgt die Kostenunterdeckung tatsächlich 200.000 €, ist das Rechnungsergebnis des Jahres 1999 trotzdem nur um 100.000 € zu bereinigen. Der restliche (noch nicht ausgeglichene) Teilbetrag von 100.000 € ist noch bis einschließlich 2002 ausgleichsfähig.

c) Eine eingestellte Kostenunterdeckung war nicht oder nicht mehr ausgleichsfähig:

Beispiele: In die Gebührenkalkulation 1999 ist eine Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 200.000 € eingestellt worden. 1997 wurde aber aufgrund eines nicht kostendeckend beschlossenen Gebührensatzes eine Kostenunterdeckung in Höhe von 150.000 € in Kauf genommen. Das Rechnungsergebnis 1999 ist nur um den ausgleichsfähigen, nicht in Kauf genommenen Teilbetrag von 50.000 € zu bereinigen.

In die Gebührenkalkulation 1999 ist eine Kostenunterdeckung des Jahres 1993 von 200.000 € zum Ausgleich eingestellt worden, die wegen Ablauf der fünfjährigen Ausgleichsfrist nicht mehr ausgleichsfähig war. Es erfolgt keine Bereinigung des Rechnungsergebnisses 1999.

Die Kostenunterdeckung des Jahres 1995 von 200.000 € wurde in die Gebührenkalkulation 1997 eingestellt. Da das Rechnungsergebnis 1997 erneut eine Unterdeckung ergeben hat, ist die Verwaltung unzutreffend davon ausgegangen, dass der Ausgleich nicht gelungen ist und hat die bereits ausgeglichene Kostenunterdeckung nochmals in die Gebührenkalkulation 1999 eingestellt. Weil der Ausgleich tatsächlich 1997 vollzogen wurde, findet nur eine Bereinigung des Rechnungsergebnisses 1997 statt (nicht mehr 1999).

d) Teilweiser Ausgleich bei abweichendem Gebührenbeschluss:

Der Gebührensatz weicht von der durch die in die Kalkulation eingestellten Kostenüber-/
-unterdeckungen modifizierten Gebührensatzobergrenze ab oder gilt nur für einen Teil des
Kalkulationszeitraums.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 1999

Gebührenfähige Kosten	2.000.000 €
Bemessungseinheiten	1.000.000 m ³
Kostenunterdeckung 1997	200.000 €
Gebührensatzobergrenze	2,20 €/m ³

Bei einem Gebührensatz von 2,10 €/m³ ist die Kostenunterdeckung nur in Höhe
von 100.000 € ausgeglichen (vgl. Nr. 5.2). Das Rechnungsergebnis 1999 ist des-
halb nur um diesen Betrag zu bereinigen.

e) Teilweiser Ergebnisausgleich bei abgebrochener mehrjähriger Gebührenkalkulation:

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für die Jahre 1998 bis 2000

Gebührenfähige Kosten	1998	2.000.000 €
	1999	2.100.000 €
	2000	2.200.000 €
Kostenunterdeckung	1996	200.000 €
Bemessungseinheiten	1998	937.500 m ³
	1999	1.000.000 m ³
	2000	1.162.500 m ³
beschlossener Gebührensatz		2,00 €/m ³

Später wurde der Gebührensatz für das Jahr 2000 neu beschlossen und da-
durch der ursprünglich dreijährige Bemessungszeitraum nachträglich auf zwei
Jahre verkürzt. Da nach der ursprünglichen Gebührenkalkulation im gesamten
Bemessungszeitraum aufgrund des einheitlichen Gebührensatzes ein einheitli-
cher Ausgleichsbetrag angesetzt wurde, ist der dem nachträglich verkürzten
Bemessungszeitraum zuzuordnende Ausgleichsbetrag nach dem Verhältnis der
Bemessungseinheiten zu ermitteln. Im Zeitraum 1998 bis 1999 ist somit nur ein



Teilbetrag der Kostenunterdeckung des Jahres 1996 von 125.000 € ausgeglichen worden ($200.000 \text{ €} \times 1.937.500 \text{ m}^3 : 3.100.000 \text{ m}^3$). Um diesen Ausgleichsbetrag ist die Summe der Rechnungsergebnisse der Jahre 1998 und 1999 zu bereinigen. Die restliche Kostenunterdeckung von 75.000 € wäre noch bis einschließlich 2001 ausgleichsfähig gewesen.

f) Teilweiser und unzutreffender Ausgleich:

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 1999 wurde eine Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 200.000 € eingestellt. Tatsächlich betrug diese Kostenunterdeckung aber nur 100.000 €.

Wurde der Gebührensatz so beschlossen, dass ein Ausgleich in Höhe von 150.000 € erfolgte, ist das Rechnungsergebnis 1999 nur um die tatsächliche Kostenunterdeckung von 100.000 € zu bereinigen.

Ist dagegen der Gebührensatz für das Jahr 1999 so beschlossen worden, dass ein Ausgleich von 50.000 € erfolgte, wäre eine Ergebnisbereinigung nur in Höhe des tatsächlich ausgeglichenen Teilbetrags von 50.000 € vorzunehmen.

7.3 Folgewirkungen eines unzutreffenden Ergebnisausgleichs

Ein unzutreffender Ausgleich von Kostenüber-/unterdeckungen kann sich auf mehrere Folgejahre auswirken.

Beispiel: Durch die Gebührenkalkulation 1997 ist eine Kostenunterdeckung des Jahres 1995 von 200.000 € ausgeglichen worden. Nach dem Rechnungsergebnis ist 1997 eine Unterdeckung in Höhe von 100.000 € entstanden. In einer Nebenrechnung wurde das Rechnungsergebnis um den Ausgleichsbetrag von 200.000 € bereinigt, was zu einer gebührenrechtlichen Kostenunterdeckung des Jahres 1997 von 300.000 € geführt hat. Diese ist zum Ausgleich in die Kalkulation für das Jahr 1999 eingestellt worden. Nachträglich stellt sich aber heraus, dass die Kostenunterdeckung des Jahres 1995 tatsächlich nur 100.000 € betragen hat. Dies hat zur Folge, dass bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Jahres 1997 das Rechnungsergebnis nur um diese 100.000 € zu bereinigen gewesen wäre und die Kostenunterdeckung 1997 nur 200.000 € betragen hat. Das Rechnungsergebnis 1999 ist somit nur um 200.000 € zu bereinigen.