



Gemeindeprüfungsanstalt
Baden-Württemberg

GPA-Mitteilung 1/2020

05.02.2020

Der gebührenrechtliche Ausgleich von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG

Diese Mitteilung beruht auf der entsprechenden Abhandlung im Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2019 (Kapitel 3.5.5) und gibt, mit Beispielen ergänzt, einen umfassenden grundlegenden Überblick über den gebührenrechtlichen Ausgleich sowie die damit im Zusammenhang stehende rechnungstechnische Behandlung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen. Die GPA-Mitteilung 18/2001 und die verschiedenen Einzelbeiträge der vergangenen Geschäfts- und Kommunalfinanzberichte werden hierdurch ersetzt. Die Anpassungen berücksichtigen insbesondere die zwischenzeitliche Entwicklung der Rechtsprechung.

1 Grundsätzliches zum Ausgleich nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG

Der Gemeinderat bzw. der Kreistag beschließt die Gebührensätze innerhalb der gesetzlichen Schranken nach pflichtgemäßem Ermessen auf der Grundlage einer Gebührenkalkulation (§§ 24 Abs. 1 Satz 1, 39 Abs. 2 Nr. 15 GemO bzw. §§ 19 Abs. 1 Satz 1, 34 Abs. 2 Nr. 13 LKrO). Erfahrungsgemäß weichen die gebührenfähigen Kosten der Einrichtung und der tatsächliche Umfang ihrer Benutzung innerhalb eines Bemessungszeitraums von den prognostisch ermittelten und der Kalkulation zugrunde gelegten Werten ab. Um diese Unsicherheiten bei den Prognoseentscheidungen vergangener Bemessungszeiträume zu kompensieren, regelt § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG den gebührenrechtlichen Ausgleich:

„Übersteigt am Ende des Bemessungszeitraums das tatsächliche Gebührenaufkommen die ansatzfähigen Gesamtkosten, sind die Kostenüberdeckungen bei ein- oder mehrjähriger Gebührensatzbemessung innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen; Kostenunterdeckungen können in diesem Zeitraum ausgeglichen werden.“

Während Kostenüberdeckungen ausgleichspflichtig sind und innerhalb der Ausgleichsfrist den Gebührenzahlern wieder gutgebracht werden müssen, besteht für ausgleichsfähige Kostenunterdeckungen zwar die Möglichkeit, aber nicht die Pflicht des nachträglichen Ausgleichs.

Durch das System der Berücksichtigung gebührenrechtlicher Kostenüber- und Kostenunterdeckungen soll das zunächst auf den jeweiligen Bemessungszeitraum begrenzte Kostendeckungsprinzip zugunsten und zu Lasten von Gebührenpflichtigen und Kommune „nachlaufend“ präzise umgesetzt werden bzw. umgesetzt werden können (vgl. VGH, Urteil vom 15.02.2008, Az. 2 S 2559/05). Überdies dient die Ausgleichsregelung der Korrektur fehlerhafter Gebührenkalkulationen (vgl. VGH, Urteil vom 11.03.2010, Az. 2 S 2938/08). § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG lässt damit eine Durchbrechung des Grundsatzes der Periodengerechtigkeit, wonach die Gebührenpflichtigen nur mit Kosten belastet werden dürfen, die den Nutzungen der jeweiligen Rechnungsperiode entsprechen, zu.

Ob eine Kostenunterdeckung ausgeglichen und wie der Ausgleich einer Kostenüber- oder Kostenunterdeckung herbeigeführt wird, steht im Ermessens des Gemeinderats bzw. des Kreistags (§§ 24 Abs. 1 Satz 1, 39 Abs. 2 Nr. 15 GemO bzw. §§ 19 Abs. 1 Satz 1, 34 Abs. 2 Nr. 13 LKrO). Ein wirksamer Ausgleich erfordert daher stets einen entsprechenden Beschluss des Gemeinderats bzw. des Kreistags.

§ 14 Abs. 2 Satz 2 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. Dieses Prinzip ist allerdings erst bei einer groben Störung des Ausgleichsverhältnisses zwischen der Gebühr und dem Wert der Leistung für den Empfänger verletzt (vgl. VGH, Normenkontrollbeschluss vom 26.09.1996, Az. 2 S 3310/94).

In der Fachliteratur wird vereinzelt die Weitergabe von Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen an künftige Gebührenpflichtige dann als problematisch angesehen, wenn keine Dauerbenutzungsverhältnisse und somit keine weitgehenden Übereinstimmungen der bisherigen mit den künftigen Gebührenpflichtigen gegeben sind. Überzeugend ist dies nicht, § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG sieht keine entsprechende Einschränkung vor.

2 Möglichkeit der Gewinnerzielung bei Versorgungseinrichtungen und wirtschaftlichen Unternehmen

Versorgungseinrichtungen und wirtschaftliche Unternehmen i.S.v. § 102 Abs. 3 GemO können einen angemessenen Ertrag für den Haushalt der Gemeinde abwerfen (§ 14 Abs. 1 Satz 2 KAG). Da der Kostendeckungsgrundsatz für diese Einrichtungen folglich nicht gilt, findet die daran anknüpfende Ausgleichsregelung in § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG keine Anwendung, die Kommunen sind nicht zu einem Ausgleich von Kostenüberdeckungen verpflichtet.

Daran ändert auch ein gerade bei der Wasserversorgung aus steuerlichen Gründen bisweilen vorkommender Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht nichts. Eine solche satzungsrechtliche und damit im formell-materiellen Sinne untergesetzlich getroffene Regelung kann keine gebührenrechtliche Bindungswirkung entfalten (s. VGH, Urteil vom 11.11.2004, Az. 2 S 706/04).

Die Kommunen sind in der Folge gebührenrechtlich nicht daran gehindert, Überschüsse zu erzielen. Das Entstehen einer Kostenüberdeckung verpflichtet die Kommunen zudem nicht, im Zusammenhang mit der Kalkulation der Gebühren für einen späteren Zeitraum eine Ermessensentscheidung über einen Ausgleich der Überdeckung zu treffen, wenngleich diese (gebührenrechtlich) auch nicht daran gehindert ist, die im Bereich einer Versorgungseinrichtung oder eines wirtschaftlichen Unternehmens in früheren Bemessungszeiträumen entstandenen Kostenüberdeckungen freiwillig auszugleichen. An die sich aus § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG ergebenden Vorgaben für einen gebührenrechtlichen Ausgleich sind die Kommunen dann nicht gebunden (s. VGH, Beschluss vom 28.07.2010, Az. 2 S 2548/09). So können z. B. auch Kostenunterdeckungen über den fünfjährigen Ausgleichszeitraum sowie deren tatsächliche Höhe hinaus über Gewinnzuschläge abgedeckt werden. In die Kalkulation wären diese dann als Ertrag für den Haushalt, nicht jedoch als ausgleichsfähige Kostenunterdeckungen aufzunehmen.

3 Kein Ausgleich in Kauf genommener Kostenunterdeckungen

Die Durchbrechung des Grundsatzes der Periodengerechtigkeit durch einen Ausgleich nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG findet ihre Rechtfertigung in der Tatsache, dass nur auf diese Weise den Unwägbarkeiten der im Rahmen der Gebührenkalkulation zu treffenden Prognoseentscheidungen begegnet werden kann und das zunächst auf den jeweiligen Bemessungszeitraum begrenzte Kostendeckungsprinzip mittelfristig tatsächlich realisiert wird bzw. - soweit es um den Ausgleich von Kostenunterdeckungen geht - realisiert werden kann. Treten trotz sorgfältiger Kalkulation Kostenunterdeckungen ein, weil entweder die tatsächlichen von den prognostizierten Kosten oder die tatsächliche Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung von den prognostizierten Bemessungseinheiten abweicht, können diese Kostenunterdeckungen innerhalb der Fünfjahresfrist ausgeglichen werden.

§ 14 Abs. 2 Satz 2 KAG erlaubt jedoch nur den Ausgleich von Kostenunterdeckungen, die sich erst am Ende des Bemessungszeitraums ergeben, nicht aber von Kostenunterdeckungen, die der Gebührengläubiger bereits bei der Gebührenfestsetzung bewusst in Kauf genommen hat. Hieran ändert auch ein bei der Beschlussfassung über nicht kostendeckende Gebührensätze formulierter Vorbehalt des späteren Ausgleichs durch Einstellung in Gebührenkalkulationen oder durch Verrechnung mit Kostenüberdeckungen nichts (vgl. VGH, Urteil vom 20.01.2010, Az. 2 S 1171/09). Kostenunterdeckungen, die (politisch) gewollt sind oder jedenfalls bewusst in Kauf genommen wurden, dürfen in den Folgejahren weder durch Einstellung in Gebührenkalkulationen noch durch Verrechnung mit Kostenüberdeckungen ausgeglichen werden und sind folgerichtig stets aus allgemeinen Haushaltsmitteln zu tragen.

In diesem Kontext ist schließlich auch die Ausgleichsfähigkeit von Kostenunterdeckungen zu beurteilen, die in Zeiträumen entstanden sind, für die Kalkulationen überhaupt fehlten. Soweit ersichtlich, war eine solche Fallkonstellation zwar bislang nicht Gegenstand der Rechtsprechung in Baden-Württemberg. Man kann aber davon ausgehen, dass auch diese Kostenunterdeckungen nicht ausgleichsfähig sind. Weil diese Unterdeckungen aufgrund fehlender Kalkulationen nicht auf Unwägbarkeiten von Prognoseentscheidungen beruhen, sondern der Gebührengläubiger vielmehr davon abgesehen hat, für den fraglichen Zeitraum eine Kalkulation mit dem Ziel zu er-

stellen, eine dem Kostendeckungsgebot genügende Gebührenanpassung herbeizuführen, handelt es sich faktisch ebenfalls um in Kauf genommene Kostenunterdeckungen (vgl. hierzu auch Quaas, NVwZ 2007, 757 ff., 760).

Entsteht am Ende des Bemessungszeitraums eine Kostenunterdeckung, die geringer ist als die im Zusammenhang mit dem Gebührensatzbeschluss in Kauf genommene, so ergibt der Differenzbetrag keine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung, weil definitionsgemäß Kostenüberdeckungen erst dann bestehen, wenn das Gebührenaufkommen die ansatzfähigen Gesamtkosten übersteigt.

Soweit am Ende des Bemessungszeitraums tatsächlich eine höhere Kostenunterdeckung eintritt, als bei der Gebührensatzfestsetzung in Kauf genommen wurde, ist der Unterschiedsbetrag ausgleichsfähig.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2021
hier Schmutzwasserbeseitigung

Gebührenfähige Kosten	2.500.000,00 €
Bemessungseinheiten	<u>1.000.000,00 m³</u>
Gebührensatzobergrenze	2,50 €/m ³

Bei einem Gebührensatz von 2,40 €/m³ ergibt sich voraussichtlich eine in Kauf genommene Kostenunterdeckung von 100.000 €. Beträgt diese jedoch tatsächlich nur 30.000 €, liegt keine Kostenüberdeckung in Höhe von 70.000 € vor. Beträgt sie aber tatsächlich 150.000 €, könnten 50.000 € zum Ausgleich in eine spätere Gebührenerkalkulation eingestellt werden.

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

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2021
hier Schmutzwasserbeseitigung

Gebührenfähige Kosten	2.006.000,000 €
Bemessungseinheiten	<u>1.000.000,000 m³</u>
Gebührensatzobergrenze	2,006 €/m ³

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

4 Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses

4.1 Gegenüberstellung von Gebührenaufkommen und ansatzfähigen Gesamtkosten

Zur Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses, d.h. der Kostenüber- oder Kostenunterdeckung, in einem bestimmten Bemessungszeitraum, ist am Ende dieses Bemessungszeitraums das tatsächliche Gebührenaufkommen den nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen insgesamt ansatzfähigen Kosten (Gesamtkosten) der Einrichtung gegenüberzustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 KAG).

Grundsätzlich können die gebührenrechtlichen Ergebnisse bei Anwendung der Kommunalen Doppik aus den Ergebnissen der jeweiligen Produktgruppe bzw. des jeweiligen Produkts und bei Eigenbetrieben aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet werden. Sofern die zugrunde zu legenden Rechnungsergebnisse nicht den gebührenrechtlichen Vorgaben entsprechen, ist eine Ergebnisbereinigung notwendig. Das ist insbesondere der Fall, wenn nicht gebührenfähige (nicht betriebsbedingte oder periodenfremde) Aufwendungen enthalten sind oder nicht alle gebührenfähigen Kosten gebucht wurden (z.B. kalkulatorische Verzinsung, kalkulatorische Kosten der Zweckverbandsanlagen).

Bei der Berechnung des Gebührenaufkommens nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG ist das „tatsächliche Gebührenaufkommen“ maßgebend.¹ Gebührenauffälle, z. B. durch Erlass oder Niederschlagung, sind daher nicht (mehr) aus allgemeinen Haushaltsmitteln aufzubringen, sondern von den übrigen Gebührenschauldern zu tragen.

Neben dem Gebührenaufkommen sind nur solche Einnahmen / Erträge zu berücksichtigen, die mit der durch die öffentliche Einrichtung vorgesehenen Leistungserbringung in einem Zusammenhang stehen und deren Erzielung einen leistungsbedingten Werteverzehr an Gütern oder Dienstleistungen verursacht hat. Kostenneutral erzielte Einnahmen / Erträge können dagegen außer Acht gelassen werden (vgl. VG Stuttgart, Urteil vom 10.01.2008, Az. 1 K 1259/06).

Soweit in die Gebührenkalkulation Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen aus vorangegangenen Bemessungszeiträumen eingestellt worden sind, muss im Weiteren eine Berücksichtigung dieser Ausgleichsbeträge erfolgen. Dabei sind Kostenüberdeckungen wie Gebührenaufkommen und Kostenunterdeckungen wie Kosten zu behandeln. Die eingestellten Ausgleichsbeträge sind dabei nur maßgebend, wenn sie der Höhe nach zutreffend und noch ausgleichsfähig sind und der Gebührensatz auch entsprechend beschlossen wurde. Wurden Ausgleichsbeträge aus vorangegangenen Bemessungszeiträumen nicht in die Gebührenkalkulation des Bemessungszeitraums, dessen gebührenrechtliches Ergebnis ermittelt wird, eingestellt, so sind diese Beträge auch nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung zu berücksichtigen, selbst wenn es sich um das letzte Jahr der Ausgleichsfrist handelt.

¹ Vgl. LT-Drs. 15/7610, 60 zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes durch Art. 9 des Gesetzes vom 15.12.2015 (GBl. S. 1147 ff.).

Die Ergebnisse der Vorjahre spielen daher nur insoweit eine Rolle, als sie tatsächlich zur Einstellung von Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen in die Kalkulation geführt haben. Ob dies zu Recht geschehen oder zu Unrecht unterblieben ist, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (s. VGH, Beschlüsse vom 20.09.2010, Az. 2 S 136/10 und Az. 2 S 138/10 sowie vom 17.04.2013, Az. 2 S 511/13 und 25.11.2013, Az. 2 S 1972/13).

Bereits aus dem Wortlaut der Regelung zur Ermittlung der Ausgleichsbeträge ergibt sich, dass keine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung vorliegt, wenn bei nicht kostendeckend kalkulierten Gebühren die tatsächlich eingegangenen (weiterhin aber nicht kostendeckenden) Gebühren nur den sich rechnerisch aus der Gebührenkalkulation ergebenden Kostendeckungsgrad übersteigen (s. LT-Drs. 13/3966, 47).

4.2 Getrennte gebührenrechtliche Ergebnisse für Teilleistungsbereiche

Sind für Teilleistungen Teilgebühren nach unterschiedlichen Gebührenmaßstäben vorgesehen¹, so liegt gebührenrechtlich eine Trennung in mehrere Teilleistungsbereiche vor.

In der Folge sind nicht nur die jeweiligen Teilgebühren getrennt zu kalkulieren, sondern auch die gebührenrechtlichen Ergebnisse für die jeweiligen Teilleistungsbereiche zwingend gesondert zu ermitteln, fortzuschreiben und auszugleichen, da nur so eine konsequente Trennung erreicht wird. Dies ist beispielsweise bei den Teilleistungsbereichen Schmutz-/ Niederschlagswasserbeseitigung oder Hausmüllentsorgung / Erddeponien zu beachten.

4.3 Nur ein gebührenrechtliches Ergebnis bei mehrjährigem Bemessungszeitraum

Von einer echten mehrjährigen Gebührenkalkulation, im Sinne von § 14 Abs. 2 Satz 1 KAG ist auszugehen, wenn diese die ansatzfähigen Gesamtkosten wie auch die Bemessungseinheiten des gesamten Zeitraums berücksichtigt und dabei zu einem einheitlichen Gebührensatz für den gesamten Gebührenbemessungszeitraum führt.

Oftmals ermitteln Kommunen auch bei mehrjährigen Bemessungszeiträumen gebührenrechtliche Ergebnisse für die einzelnen Jahre innerhalb des Bemessungszeitraums. Für den Gebührenaussgleich nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG sind jedoch einzig die sich am Ende eines Bemessungszeitraums für diesen gesamten Zeitraum ergebenden Kostenüber- und Kostenunterdeckungen maßgebend. Die Vorschrift stellt nicht auf einzelne Jahresergebnisse, sondern auf das gebührenrechtliche Ergebnis für den gesamten Bemessungszeitraum ab (s. VGH, Beschluss vom 25.11.2013, Az. 2 S 1972/13).

¹ Insbesondere wenn Teileinrichtungen von unterschiedlichen Benutzerkreisen in Anspruch genommen werden und auch wesentliche Leistungsunterscheide bestehen, sind wegen des Gleichbehandlungsgrundsatzes und des Äquivalenzprinzips getrennte Gebührensätze zu ermitteln.

Bei einer echten mehrjährigen Gebührenbemessung ergibt sich damit stets nur ein gebührenrechtliches Ergebnis; ein Ausgleich vorläufiger einzelner Jahresergebnisse ist gebührenrechtlich ausgeschlossen.

Beispiel: Bei einer mehrjährigen Gebührenkalkulation für die Jahre 2021-2023 ist ein gebührenrechtliches Ergebnis für den gesamten Bemessungszeitraum 2021-2023 zu ermitteln. Diese Ermittlung kann frühestens im Jahr 2024 erfolgen. Die fünfjährige Ausgleichsfrist für dieses eine gebührenrechtliche Ergebnis 2021-2023 läuft bis 2028.

Von einer echten mehrjährigen Gebührenkalkulation ist eine solche zu unterscheiden, die zwar die Kosten und Bemessungseinheiten mehrerer Jahre in einer Kalkulation berücksichtigt, die Gebührensätze aber getrennt für die einzelnen Jahre ermittelt. In diesen Fällen ist jährlich ein gebührenrechtliches Ergebnis festzustellen.

5 Durchführung des gebührenrechtlichen Ausgleichs

5.1 Wege des Ausgleichs

Der Ausgleich von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen kann entweder durch die Einstellung der Ausgleichsbeträge in eine Gebührenkalkulation und den Beschluss des sich daraus ergebenden Gebührensatzes oder durch Verrechnung von Kostenüber- mit Kostenunterdeckungen anderer Zeiträume innerhalb der fünfjährigen Ausgleichsfrist erfolgen. Maßgebend für den wirksamen Ausgleich ist die Beschlussfassung des Gemeinderats oder des Kreistags im Rahmen der Gebührenfestsetzung oder Verrechnung.

Eine vielfach angenommene Verrechnungsautomatik gibt es nicht, da der Gemeinderat oder Kreistag für Gebührenentscheidungen allein zuständig ist (§§ 24 Abs. 1 Satz 1, 39 Abs. 2 Nr. 15 GemO bzw. §§ 19 Abs. 1 Satz 1, 34 Abs. 2 Nr. 13 LKrO) und ihm dabei Ermessensspielräume offenstehen. Es liegt im Ermessen des kommunalen Hauptorgans, ob und in welchem Umfang Kostenunterdeckungen und wie Kostenüberdeckungen innerhalb der Fünfjahresfrist ausgeglichen werden.

Eine saldierende Fortschreibung der Ausgleichsbeträge ist nicht geeignet, einen rechtmäßigen Ausgleich sicherzustellen. Die Ausgleichsbeträge und ihr Entstehungszeitraum sind vielmehr aus Rechtssicherheitsgründen eindeutig zu bestimmen (s. VGH, Normenkontrollbeschluss vom 26.09.1996, Az. 2 S 3310/94). Ebenso genügen pauschale Gebührenaufschläge (z.B. 0,20 €/Bemessungseinheit) auf den kostendeckenden Gebührensatz diesen Anforderungen nicht.

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2021 - Schmutzwasserbeseitigung

Gebührenfähige Kosten		2.000.000 €
Bemessungseinheiten		1.000.000 m ³
Kostenunterdeckungen	2015	50.000 €
	2016	150.000 €
	2017	70.000 €
	2018	180.000 €
	<u>2019</u>	<u>200.000 €</u>
	Zus.	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 zu beachten, dass die Kostenunterdeckung des Jahres 2015, wegen Ablaufs der Ausgleichsfrist, nicht mehr ausgleichsfähig ist und deshalb nicht in die Gebührenkalkulation 2021 eingestellt werden darf. Außerdem wäre der Ausgleichsbetrag bei der Beschlussfassung zu konkretisieren (z.B. 2016 150.000 €, 2017 Teilbetrag von 50.000 €). Beim Ansatz eines nicht konkretisierten Teilbetrags von 200.000 € (1/3 des ausgleichsfähigen Betrags von 600.000 €) wäre von jeder einzelnen Kostenunterdeckung der Jahre 2016 bis 2019 jeweils nur ein Drittel ausgeglichen. Das hätte zur Folge, dass die verbleibende Kostenunterdeckung des Jahres 2016 von 100.000 € wegen der dann abgelaufenen Ausgleichsfrist später nicht mehr ausgeglichen werden könnte. Allenfalls wäre noch ein Ausgleich durch einen im Jahr 2021 zu fassenden Verrechnungsbeschluss mit einer etwaigen Kostenüberdeckung des Jahres 2020 möglich.

5.2 Einstellen in die Gebührenkalkulation

In der kommunalen Praxis werden Kostenüber- und Kostenunterdeckungen zumeist durch Einstellung in Gebührenkalkulationen künftiger Bemessungszeiträume und Beschluss des sich daraus ergebenden Gebührensatzes ausgeglichen. Ein Ausgleich kann dabei auch über die einzelnen Jahre der Ausgleichsfrist verteilt erfolgen.

Beispiel: Die Kostenüberdeckung des einjährigen Bemessungszeitraums 2020, in Höhe von 180.000 €, ist innerhalb der fünfjährigen Ausgleichsfrist bis 2025 auszugleichen. Dieser Ausgleich kann beispielsweise durch Einstellung der nachfolgenden Beträge in die jeweiligen Gebührenkalkulationen mehrerer Bemessungszeiträume erfolgen:

Einjähriger Bemessungszeitraum	2022	40.000 €
Mehrjähriger Bemessungszeitraum	2023-2024	100.000 €
Einjähriger Bemessungszeitraum	2025	40.000 €

Eingestellte Kostenüberdeckungen führen im Vergleich zu dem ohne Ausgleich kostendeckenden Gebührensatz zu niedrigeren Gebühren, eingestellte Kostenunterdeckungen zu höheren Gebühren. Der Ausgleich erfolgt somit über den Gebührensatz.

5.2.2 Abweichender Gebührensatz

Wird ein von der durch den Ausgleichsbetrag modifizierten Gebührensatzobergrenze abweichender Gebührensatz beschlossen, kann der Ausgleich einer Kostenüber- oder Kostenunterdeckung 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 2021 - Schmutzwasserbeseitigung

Gebührenfähige Kosten		2.000.000,00 €
Bemessungseinheiten		1.000.000,00 m ³
Kostenunterdeckung	2017	<u>200.000,00 €</u>
Gebührensatzobergrenze		2,20 €/m ³

Bei einem Gebührensatz von 2,00 €/m³ können voraussichtlich nur die Kosten des Jahres 2021 gedeckt werden. Die Kostenunterdeckung des Jahres 2017 wäre nicht ausgeglichen und könnte noch bis 2022 ausgeglichen werden. Bei einem Gebührensatz von 2,10 €/m³ wäre lediglich ein Teilbetrag der Kostenunterdeckung des Jahres 2017 von 100.000 € ausgeglichen.

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

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für das Jahr 2021 - Schmutzwasserbeseitigung

Gebührenfähige Kosten		2.000.000,00 €
Bemessungseinheiten		1.000.000,00 m ³
Kostenunterdeckung	2017	300.000,00 €
Kostenüberdeckung	2018	<u>500.000,00 €</u>
Gebührensatzobergrenze		1,80 €/m ³

Bei einem Gebührensatz von 1,50 €/m³ könnte angenommen werden, dass die Kostenunterdeckung 2017 und die Kostenüberdeckung 2018 ausgeglichen seien und infolge der Gebührenfestsetzung unterhalb der kostendeckenden Gebührensatzobergrenze eine neue Kostenunterdeckung von 300.000 € in Kauf genommen worden sei, die nicht mehr ausgeglichen werden dürfte. Günstiger wäre aber zunächst ein Ausgleich der Kostenüberdeckung 2018. Die Kostenunterdeckung 2017 wäre dann noch bis einschließlich 2022 ausgleichsfähig. Für das Jahr 2021 müsste keine neue Kostenunterdeckung in Kauf genommen werden. Deshalb sollte beim Gebührenbeschluss festgehalten werden, dass damit nur die Kostenüberdeckung 2018 ausgeglichen ist.

5.3 Verrechnungsbeschluss

Zur Verrechnung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen bedarf es stets eines ausdrücklichen Verrechnungsbeschlusses des Gemeinderats oder des Kreistags. Dabei sind die miteinander zu verrechnenden Kostenüber- und Kostenunterdeckungen hinsichtlich des auszugleichenden (Teil-)Betrags sowie des Bemessungszeitraums, in dem sie entstanden sind, zu konkretisieren.

Beispiel:	Kostenunterdeckung	2018	70.000 €
	Kostenüberdeckung	2019	120.000 €

Die Kostenunterdeckung des Bemessungszeitraums 2018, in Höhe von 70.000 €, wird mit einem Teilbetrag der Kostenüberdeckung des Jahres 2019 in Höhe von 70.000 € verrechnet. Es verbleibt eine noch bis 2024 auszugleichende Kostenüberdeckung aus 2019 von 50.000 €.

Eine von der Verwaltung durchgeführte und fortgeschriebene Saldierung der Ausgleichsbeträge genügt den rechtlichen Anforderungen nicht (§§ 24 Abs. 1 Satz 1, 39 Abs. 2 Nr. 15 GemO bzw. §§ 19 Abs. 1 Satz 1, 34 Abs. 2 Nr. 13 LKrO). Ebenso wenig reicht die eigenbetriebsrechtliche Feststellung über die Verwendung des Jahresgewinns bzw. des Jahresverlusts für die Annahme eines gebührenrechtlichen Verrechnungsbeschlusses aus.

5.4 Ausgleichsfrist des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG

Kostenüberdeckungen sind innerhalb der auf den Bemessungszeitraum, in dem sie entstanden sind, folgenden fünf Jahre auszugleichen, Kostenunterdeckungen können in eben dieser Zeitspanne ausgeglichen werden (§ 14 Abs. 2 Satz 2 KAG). Die Frist beginnt nach Ablauf des (ggf. mehrjährigen) Bemessungszeitraums und damit nicht zwangsläufig nach Ablauf eines Haushaltsjahres; im Falle eines Abbruchs eines (meist mehrjährigen) Bemessungszeitraums zu dem Zeitpunkt, zu dem die Kalkulation abgebrochen wurde.

Das erste auf den Bemessungszeitraum folgende Jahr steht für den Ausgleich i.d.R. nicht zur Verfügung, da zum Zeitpunkt des Gebührensatzbeschlusses das gebührenrechtliche Ergebnis noch nicht feststeht. Eine Berücksichtigung vorläufiger oder prognostizierter Ergebnisse ist ausgeschlossen (vgl. VGH, Urteil vom 27.01.2000, Az. 2 S 1621/97).

Weil ein Ausgleich durch Einstellen in eine Gebührenkalkulation erst im Laufe des Bemessungszeitraums wirksam wird, muss der gesamte Kalkulationszeitraum innerhalb der Ausgleichsfrist liegen. Unzutreffend ist die Meinung, für einen fristgerechten Ausgleich genüge es, dass die betreffende Gebührenkalkulation und der Beschluss über den Gebührensatz innerhalb der fünfjährigen Ausgleichsfrist des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG erfolgt (s. VGH, Urteil vom 15.02.2008, Az. 2 S 2559/05).

Besonders der Ausgleich durch Einstellen in eine mehrjährige Gebührenkalkulation ist fehleranfällig. Da der Ausgleich über den mehrjährigen Bemessungszeitraum verteilt erfolgt, ist sicherzustellen, dass auch das letzte Jahr des Bemessungszeitraums noch innerhalb der fünfjährigen

Ausgleichsfrist der ältesten eingestellten Kostenüber- oder Kostenunterdeckung liegt. Soweit der Kalkulationszeitraum nicht in Gänze innerhalb der Ausgleichsfrist liegt, ist kein wirksamer Ausgleich der eingestellten Kostenunterdeckung erreicht worden.

Beispiel: Die Kostenunterdeckungen der jeweils einjährig kalkulierten Jahre 2017 bis 2019 sollen in die Gebührenkalkulationen für die Jahre ab 2021 einbezogen werden. Für die Kostenunterdeckung 2017 läuft die Ausgleichsfrist im Jahr 2022 ab, so dass, beginnend ab dem Jahr 2021, höchstens ein zweijähriger Gebührenbemessungszeitraum gewählt werden kann.

Auch im Falle eines Ausgleichs durch Verrechnungsbeschluss ist zwingend erforderlich, dass der Beschluss innerhalb der jeweils für die Kostenüber- bzw. Kostenunterdeckung geltenden Ausgleichsfrist erfolgt.

Beispiel:	Kostenunterdeckung	2017	100.000 €
	Kostenüberdeckung	2019	100.000 €

Ist die Kostenunterdeckung 2017 nicht durch Einstellung in eine Gebührenkalkulation, deren Bemessungszeitraum spätestens zum 31.12.2022 endet, oder durch einen bis zum 31.12.2022 zu fassenden Beschluss über die Verrechnung mit der Kostenüberdeckung 2019 ausgeglichen worden, wäre sie darüber hinaus nicht mehr ausgleichsfähig.

Zur Sicherstellung eines fristgerechten Ausgleichs ist eine Fortschreibung der Ausgleichsbeträge ohne Bezeichnung ihres Entstehungsjahres, wie auch eine unzulässige Saldierung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen ohne Verrechnungsbeschluss nicht geeignet.

6 Unzutreffender oder unvollständiger Ausgleich

Werden bei der Gebührenbemessung in die Gebührenkalkulation Kostenüber- und / oder Kostenunterdeckungen eingestellt, die sich später als unzutreffend erweisen (z.B. fehlerhafte, vorläufige), ist bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Ausgleichsjahres differenziert vorzugehen.

Hierzu sind insbesondere folgende Fallgestaltungen denkbar:

6.1 Die tatsächliche Kostenüber- bzw. Kostenunterdeckung ist höher:

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 2019 wurde eine Kostenunterdeckung des Jahres 2017 von 100.000 € eingestellt. Beträgt die Kostenunterdeckung tatsächlich 200.000 €, ist im Jahr 2019 trotzdem nur eine Kostenunterdeckung von 100.000 € ausgeglichen worden. Der restliche (noch nicht ausgeglichene) Teilbetrag von 100.000 € ist noch bis einschließlich 2022 ausgleichsfähig.

Gleiches gilt für eine tatsächlich höhere Kostenüberdeckung.

6.2 Die tatsächliche Kostenüber- bzw. Kostenunterdeckung ist niedriger:

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 2019 wurde eine Kostenunterdeckung des Jahres 2017 von 200.000 € eingestellt. Beträgt die Kostenunterdeckung tatsächlich aber nur 100.000 €, ist bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses 2019 nur die tatsächliche Kostenunterdeckung in Höhe von 100.000 € zu berücksichtigen. Ist 2017 tatsächlich eine Kostenüberdeckung anstelle einer Kostenunterdeckung entstanden, wäre überhaupt keine Berücksichtigung vorzunehmen und die Kostenüberdeckung später noch auszugleichen.

Gleiches gilt für den Fall einer niedrigeren Kostenüberdeckung bzw. einer tatsächlichen Kostenunterdeckung anstelle einer Kostenüberdeckung.

6.3 Eine eingestellte Kostenunterdeckung war nicht oder nicht mehr ausgleichsfähig:

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 2019 ist eine Kostenunterdeckung des Jahres 2017 von 200.000 € eingestellt worden. 2017 wurde aber aufgrund eines nicht kostendeckend beschlossenen Gebührensatzes eine Kostenunterdeckung in Höhe von 150.000 € in Kauf genommen. Bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Jahres 2019 ist nur der ausgleichsfähige, nicht in Kauf genommene Teilbetrag von 50.000 € zu berücksichtigen.

Beispiel: In die Gebührenkalkulation 2019 ist eine Kostenunterdeckung des Jahres 2013 von 200.000 € zum Ausgleich eingestellt worden, die wegen Ablaufs der fünfjährigen Ausgleichsfrist nicht mehr ausgleichsfähig war. Bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Jahres 2019 ist die eingestellte Kostenunterdeckung nicht zu berücksichtigen.

Beispiel: Die Kostenunterdeckung des Jahres 2017 von 200.000 € wurde in die Gebührenkalkulation 2019 eingestellt. Da das gebührenrechtliche Ergebnis 2019 erneut eine Unterdeckung ergeben hat, ist die Verwaltung unzutreffend davon ausgegangen, dass der Ausgleich nicht gelungen sei und hat die bereits ausgeglichene Kostenunterdeckung nochmals in die Gebührenkalkulation 2021 eingestellt. Weil der Ausgleich tatsächlich 2019 vollzogen wurde, findet nur eine Berücksichtigung bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses 2019 statt (nicht mehr 2021).

6.4 Teilweiser Ausgleich bei abgebrochener, mehrjähriger Gebührenkalkulation:

Beispiel: Abwassergebührenkalkulation für die Jahre 2017 bis 2019 - Schmutzwasserbeseitigung

Gebührenfähige Kosten 2017	1.900.000,00 €
Gebührenfähige Kosten 2018	2.000.000,00 €
Gebührenfähige Kosten 2019	2.100.000,00 €
<u>Kostenunterdeckung 2015</u>	<u>200.000,00 €</u>
Gesamt	6.200.000,00 €
Bemessungseinheiten 2017	937.500,00 m ³
Bemessungseinheiten 2018	1.000.000,00 m ³
<u>Bemessungseinheiten 2019</u>	<u>1.162.500,00 m³</u>
Gesamt	3.100.000,00 m ³
Beschlossener Gebührensatz	2,00 €/m ³

Später wurde der Gebührensatz für das Jahr 2019 neu beschlossen und dadurch der ursprüngliche, dreijährige Bemessungszeitraum nachträglich auf zwei Jahre verkürzt. Da nach der ursprünglichen Gebührenkalkulation im gesamten Bemessungszeitraum aufgrund des einheitlichen Gebührensatzes ein einheitlicher Ausgleichsbetrag angesetzt wurde, ist der dem nachträglich verkürzten Bemessungszeitraum zuzuordnende Ausgleichsbetrag nach dem Verhältnis der für die einzelnen Jahre prognostizierten Bemessungseinheiten zu ermitteln. Im Zeitraum 2017 bis 2018 ist somit nur ein Teilbetrag der Kostenunterdeckung des Jahres 2015 von 125.000 € ausgeglichen worden ($200.000 \text{ €} \times 1.937.500 \text{ m}^3 / 3.100.000 \text{ m}^3$). Dieser Ausgleichsbetrag ist bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Bemessungszeitraums 2017 bis 2018 zu berücksichtigen. Die restliche Kostenunterdeckung von 75.000 € wäre noch bis einschließlich 2020 ausgleichsfähig.

6.5 Folgewirkungen eines unzutreffenden Ausgleichs

Ein unzutreffender Ausgleich von Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen kann sich auf mehrere Folgejahre auswirken.

Beispiel: Durch die Gebührenkalkulation 2018 ist eine Kostenunterdeckung des Jahres 2016 von 200.000 € ausgeglichen worden. Unter Berücksichtigung dieses Ausgleichsbetrags wurde eine gebührenrechtliche Kostenunterdeckung des Jahres 2018 von 300.000 € ermittelt. Diese ist zum Ausgleich in die Kalkulation für das Jahr 2020 eingestellt worden. Nachträglich stellte sich allerdings heraus, dass die Kostenunterdeckung des Jahres 2016 tatsächlich nur 100.000 € betragen hat. Dies hat zur Folge, dass bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des Jahres 2018 nur diese 100.000 € zu berücksichtigen gewesen wären, so dass die Kostenunterdeckung 2018 nur 200.000 € betragen hat. Bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses 2020 ist somit nur die tatsächliche Kostenunterdeckung von 200.000 € zu berücksichtigen.

7 Versäumter Ausgleich

7.1 Kein Recht (mehr) auf Ausgleich einer Kostenunterdeckung

Kostenunterdeckungen sind nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG innerhalb der Fünfjahresfrist ohnehin nur ausgleichsfähig; es besteht keine (gebührenrechtliche) Pflicht zu deren Ausgleich.

Nach Ablauf der fünfjährigen Ausgleichsfrist ist der Ausgleich von Kostenunterdeckungen unzulässig, was sowohl für die Kommune, als auch die Gebührenpflichtigen Rechtsklarheit und Rechtssicherheit schafft. Spätere Nachholungen sind ausgeschlossen, der entstandene Fehlbetrag ist dann endgültig aus allgemeinen Deckungsmitteln zu finanzieren (s. VGH, Urteil vom 11.03.2010, Az. 2 S 2938/08). Der Ausgleich ist auch dann unzulässig, wenn die Unterdeckung überhaupt (oder mit einem höheren Betrag) erst nach Ablauf des genannten Zeitraums erkannt wird (s. VGH, Urteil vom 15.02.2008, Az. 2 S 2559/05). Werden Kostenunterdeckungen trotzdem ausgeglichen, hat dies, vorbehaltlich des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG ¹, die Unwirksamkeit des betreffenden Gebührensatzes zur Folge.

Beispiel:	Kostenunterdeckung 2016	100.000 €
	Kostenüberdeckung 2017	100.000 €

Die Kostenüberdeckung 2017 ist bis 2022 auszugleichen. Die Kostenunterdeckung 2016 kann bis spätestens 2021 ausgeglichen werden. Ein Beschluss über die Verrechnung mit der Kostenüberdeckung 2017 müsste bis zum 31.12.2021 gefasst werden, ansonsten wäre die Kostenunterdeckung nicht mehr ausgleichsfähig. Die Kostenüberdeckung wäre jedoch zwingend im folgenden Jahr 2022 auszugleichen.

7.2 Keine Pflicht (mehr) zum Ausgleich einer Kostenüberdeckung

Kostenüberdeckungen bleiben bis zum Ablauf der fünfjährigen Ausgleichsfrist ausgleichspflichtig. Ein für den letzten Bemessungszeitraum innerhalb dieser Ausgleichsfrist beschlossener Gebührensatz ist im Falle eines versäumten Ausgleichs der Kostenüberdeckung, vorbehaltlich des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG ¹, unwirksam.

Wird der Ausgleich nicht fristgerecht vorgenommen, liegt stets ein Rechtsverstoß vor. Gleichwohl sind Kostenüberdeckungen, die nicht innerhalb der gesetzlichen Ausgleichsfrist ausgeglichen wurden, nicht weiterhin ausgleichspflichtig. Innerhalb der Ausgleichsfrist nicht abgewickelte Überdeckungen sind bei Kalkulationen in den Bemessungszeiträumen nach Ablauf der Fünfjahresfrist daher nicht mehr zu berücksichtigen (s. VGH, Urteil vom 11.03.2010, Az. 2 S 2938/08, Beschlüsse vom 20.09.2010, Az. 2 S 136/10 sowie Az. 2 S 138/10).

¹ Mängel bei der Beschlussfassung über Abgabensätze, die nur zu einer geringfügigen Kostenüberdeckung führen, sind nach § 2 Abs. 2 KAG unbeachtlich. Geringfügig dürfte eine Kostenüberdeckung in diesem Sinne sein, wenn das prognostizierte Abgabenaufkommen die prognostizierten ansatzfähigen Kosten um nicht mehr als 5 vom Hundert übersteigt (LT-Drs. 13/3966, 41).

Die Rechtsaufsichtsbehörden und die überörtliche Prüfung können demzufolge zwar nach Ablauf der Ausgleichsfrist keinen Gebührenaussgleich mehr verlangen, wohl aber die Rechtswidrigkeit des unterlassenen Ausgleichs feststellen, damit möglichst in Zukunft rechtmäßig verfahren wird. Daher kann ein versäumter Ausgleich einer Kostenüberdeckung auch zu einer Einschränkung der Bestätigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde nach § 114 Abs. 5 GemO führen.

Darin, dass nach Ablauf der Fünfjahresfrist kein Ausgleich von Überdeckungen mehr erfolgen muss, ist kein Verstoß gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit zu sehen. Eine solche Frist dient vielmehr gerade dem Belang der Rechtssicherheit (s. VGH, Beschluss vom 25.11.2013, Az. 2 S 1972/13).

Auf freiwilliger Basis ist ein Ausgleich von Kostenüberdeckungen hingegen auch nach Ablauf der Frist weiterhin möglich (vgl. VGH, Beschluss vom 17.04.2013, Az. 2 S 511/13).

7.3 Folgewirkungen eines versäumten Ausgleichs

In den vergangenen Jahren hat sich der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg in diversen Entscheidungen mit der Fragestellung befasst, ob Gebührenschuldner einen Anspruch darauf haben, dass Kostenüberdeckungen, deren fristgerechter Ausgleich versäumt wurde, bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des letzten Bemessungszeitraums innerhalb der Ausgleichsfrist trotz fehlender Einstellung in die Gebührenkalkulation berücksichtigt werden müssen. Fraglich war dabei auch, ob ein gebührenrechtliches Ergebnis, das diese Ausgleichsbeträge unberücksichtigt lässt, bei Einstellung in eine Gebührenkalkulation zu deren Rechtswidrigkeit führt (vgl. VGH, Beschlüsse vom 20.09.2010, Az. 2 S 136/10 sowie Az. 2 S 138/10).

Im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg ist auf Folgendes hinzuweisen:

Es besteht keine Pflicht, Kostenüberdeckungen nach Ablauf von fünf Jahren in folgenden Gebührenbemessungszeiträumen zu berücksichtigen. Ebenso wenig besteht ein Recht auf Ausgleich von Kostenunterdeckungen nach Ablauf dieser Frist.

Eine Nachholung versäumter Ausgleichs durch Berücksichtigung der Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen aus Vorjahren bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses des letzten Bemessungszeitraums innerhalb der Ausgleichsfrist, trotz unterlassener Einstellung in die zugehörige Gebührenkalkulation, ist ausgeschlossen.

Eine Berücksichtigung der Ausgleichsbeträge von Vorjahren bei der Ermittlung eines gebührenrechtlichen Ergebnisses ist nur dann erforderlich bzw. zulässig, wenn in die jeweilige Kalkulation für diese Bemessungszeiträume Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen aus Vorjahren eingestellt waren. Ob dies zu Recht geschehen oder zu Unrecht unterblieben ist, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Ist diese Einstellung nicht erfolgt, sind etwaige Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen nicht, auch nicht im letzten Bemessungszeitraum innerhalb der Ausgleichsfrist, im Rahmen der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses zu berücksichtigen (s. VGH, Beschlüsse vom 20.09.2010, Az. 2 S 138/10 und Az. 2 S 136/10 sowie Beschluss vom

25.11.2013, Az. 2 S 1972/13). Es kommt demnach nicht darauf an, ob in dem Bemessungszeitraum, dessen Ergebnis ermittelt wird, ein Ausgleich des Ergebnisses des fünf Jahre zurückliegenden Bemessungszeitraums hätte erfolgen müssen und dies aber versäumt wurde.

Überdies lässt die Einstellung eines auf diese Weise ermittelten gebührenrechtlichen Ergebnisses die Rechtmäßigkeit einer Gebührenkalkulation unberührt. Die im Urteil vom 11.03.2010 (Az. 2 S 2938/08) dargelegte Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs, nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG könnten Gebührensatzungen auch durch lange in der Vergangenheit liegende Fehler bei früheren Gebührenkalkulationen „infiziert“ werden, gilt, wie das Gericht selbst mit Beschluss vom 25.11.2013, Az. 2 S 1972/13 klarstellt, nicht für das Unterlassen eines Ausgleichs von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen aus länger als fünf Jahre zurückliegenden Zeiträumen. Somit gibt es keine „Infizierung“ nachfolgender Kalkulationszeiträume bei versäumtem Ausgleich der Ergebnisse vorangegangener Zeiträume.

Beispiel: Die Kostenüberdeckung des einjährigen Bemessungszeitraums 2012 wurde nicht ausgeglichen. Da im einjährigen Bemessungszeitraum 2017 ein Ausgleich des Vorjahresergebnisses 2012 durch Einstellen in die Gebührenkalkulation nicht stattgefunden hat, wird die Kostenüberdeckung 2012 bei der Ermittlung des gebührenrechtlichen Ergebnisses 2017 nicht berücksichtigt. Die sich danach ergebende Kostenüberdeckung 2017 wurde in die Gebührenkalkulation 2019 zum Ausgleich eingestellt. Darauf, ob ein Ausgleich der Kostenüberdeckung 2012 in 2017 hätte erfolgen müssen, kommt es nicht an. Die Gebührensatzhöhe 2019 wurde insoweit rechtmäßig festgesetzt.

Wie der Staatsgerichtshof in seinem Beschluss vom 17.07.2014 (Az. 1 VB 128/13) ausführt, ist es landesverfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass eine fehlerhafte Nichtberücksichtigung von Kostenüberdeckungen in einem Zeitraum, nicht zeitlich unbegrenzt für nachfolgende Gebührenzeiträume geltend gemacht werden kann. Der Nichtausgleich von Kostenüberdeckungen führt nicht zwangsläufig zu einer Verletzung des Äquivalenzprinzips bzw. des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Vielmehr dient die Fünfjahresfrist des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG, deren Ablauf die Pflicht zum Ausgleich von Kostenüberdeckungen und das Recht zum Ausgleich von Kostenunterdeckungen entfallen lässt, dem Grundsatz der Rechtssicherheit, weil sie sowohl der Kommune als auch dem Gebührenpflichtigen Rechtsklarheit verschafft (vgl. VGH, Urteil vom 11.03.2010, Az. 2 S 2938/08). Eine unbegrenzte Pflicht zum Ausgleich von früheren Kostenüberdeckungen in späteren Gebührenzeiträumen würde zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen.

Abgemildert wird die Wirkung der Frist des § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG dadurch, dass der Verwaltungsgerichtshof diese nicht als rein zeitliche Ausschlussfrist versteht, sondern auf die Gebührenbemessung der folgenden fünf Jahre bezieht. Das heißt, bei einer rückwirkenden Änderung einer Gebührensatzung ist auf die zum Zeitpunkt der Änderung bekannten Umstände abzustellen (vgl. VGH, Beschluss vom 20.09.2010, Az. 2 S 136/10 sowie Beschluss vom 17.04.2013, Az. 2 S 511/13). Dabei sind auch mittlerweile erkannte Kostenüber- oder Kostenunterdeckungen aus dem Fünfjahreszeitraum vor dem betreffenden Gebührenjahr zu berücksichtigen (vgl. VGH, Beschluss vom 08.11.2013, Az. 2 S 1636/13).

8 Rechnungstechnische Behandlung von Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen

Seit der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens auf die Kommunale Doppik wird die Verpflichtung aus § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG zum Ausgleich von **Kostenüberdeckungen** nicht mehr nur allein in der handelsrechtlich geprägten Rechnungslegung bei Eigenbetrieben berücksichtigt. Ungeachtet der nunmehr weitgehend deckungsgleichen Behandlung wird nachfolgend die rechnungstechnische Vorgehensweise getrennt dargestellt.

Zu **Kostenunterdeckungen** bleibt anzumerken, dass eine Vorwegnahme evtl. künftiger Mehrerträge nach dem Realisationsprinzip in beiden Rechnungsstilen (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO bzw. § 7 EigBVO i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) grundsätzlich ausscheidet. Der bilanzielle Ausweis eines Aktivpostens kommt nicht in Betracht.

8.1 Rechnungslegung nach Kommunalen Doppik

Das Ressourcenverbrauchskonzept der Kommunalen Doppik sieht grundsätzlich die transparente Darstellung aller wirtschaftlichen Belastungen vor. Nach § 90 Abs. 2 Satz 1 GemO i.V.m. § 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO sind für den „Ausgleich von ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüssen“, die sich am Ende von ein- oder mehrjährigen Gebührenbemessungszeiträumen ergeben, Rückstellungen zu bilden (Gebührenausgleichsrückstellungen). Diese sind nach § 91 Abs. 4 GemO i.V.m. § 44 Abs. 4 Satz 1 GemHVO in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung zur Erfüllung der Verpflichtung aufgebracht werden muss (Erfüllungsbetrag). Der Ausweis der Rückstellungen erfolgt auf dem Bilanzposten 3.4 der Passivseite (§ 52 Abs. 4 Nr. 3.4 GemHVO).

8.1.1 Höhe der Gebührenausgleichsrückstellungen

Maßgebend für die Höhe der Gebührenausgleichsrückstellung zum jeweiligen Bilanzstichtag ist der zu diesem Zeitpunkt noch ausgleichspflichtige Restbetrag.

Da sowohl beim ein- als auch beim mehrjährigen Bemessungszeitraum das gebührenrechtliche Ergebnis erst am Ende dieses Zeitraumes feststeht, ist entsprechend dem Realisationsprinzip (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) die Bildung der Rückstellungen am Ende desselben vorzunehmen, weil zuvor noch keine Ausgleichspflicht besteht. In Konsequenz wirken sich ausgleichspflichtige Kostenüberdeckungen erst am Ende des Bemessungszeitraums durch die Rückstellungsbildung ergebniswirksam aus und nicht bereits in den davorliegenden Haushaltsjahren.

Die Ausgleichsverpflichtung wird in der Regel in einem Betrag ausgewiesen. Soweit für einzelne Teilleistungsbereiche einer Einrichtung (z.B. der Einrichtung Abwasserbeseitigung mit den Teilleistungsbereichen Schmutzwasser- und Niederschlagswasserbeseitigung) getrennte gebührenrechtliche Ergebnisse zu ermitteln und auszugleichen sind, ist nur die Summe etwaiger Kostenüberdeckungen der betreffenden Teilleistungsbereiche, ohne Berücksichtigung etwaiger Kostenunterdeckungen in anderen Teilleistungsbereichen, maßgebend (keine Saldierung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen).

Soweit Kostenüberdeckungen aus Vorjahren wegen zwischenzeitlichem Ausgleich oder infolge Zeitablaufs nicht mehr ausgleichspflichtig sind, können diese nicht mehr bei der Ermittlung des in der Bilanz auszuweisenden Rückstellungsbetrags berücksichtigt werden.

8.1.2 Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen

Gebührenausgleichsrückstellungen sind zu reduzieren, wenn die zugrundeliegende ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung nicht mehr in der ausgewiesenen Höhe besteht.

Wegen dem Grundsatz der Jährlichkeit (§ 79 Abs. 4 GemO), der periodengerechten Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen (§§ 10 Abs. 1, 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO) sowie der Verpflichtung zum zutreffenden Ausweis der Rückstellungen (§§ 37 Abs. 1 Satz 1, 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO), ist die Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen im Übrigen sachgerecht jahresbezogen abzubilden.

Durch die Berücksichtigung der Kostenüberdeckung in einer mehrjährigen Gebührenkalkulation und den deshalb beschlossenen, reduzierten Gebührensatz, gilt haushaltsrechtlich die Inanspruchnahme der Kostenüberdeckung bereits in den einzelnen Haushaltsjahren anteilig als bewirkt. Dies ist im jeweiligen Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Die Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen erfolgt im Gegensatz zu anderen Rückstellungsarten nicht zahlungswirksam, sondern ergebniswirksam über ein Ertragskonto der Kontengruppe 33.¹ Von der Inanspruchnahme ist die Auflösung der Rückstellungen (§ 90 Abs. 2 Satz 2 GemO) zu unterscheiden. Auflösungen werden nach der VwV Produkt- und Kontenrahmen² über das Konto 3582 abgewickelt.

Im Übrigen ist zu beachten, dass die Inanspruchnahme oder Auflösung einer Gebührenausgleichsrückstellung nicht mit der Bildung einer neuen Gebührenausgleichsrückstellung saldiert werden darf (Bruttogrundsatz nach § 40 Abs. 2 GemHVO).

8.2 Rechnungslegung nach Handelsrecht (bei Eigenbetrieben)

Die Ausgleichsverpflichtung in § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG fällt unter den handelsrechtlichen Begriff der Schulden und ist daher nach dem Grundsatz der Vollständigkeit in der Bilanz des Jahres, in dem sie entstanden bzw. wirtschaftlich verursacht worden ist, zu passivieren (§ 7 EigBVO i.V.m. § 246 Abs. 1 HGB). Da § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG auf die sich am Ende des Gebührenbemessungszeitraums ergebenden Kostenüberdeckungen abstellt, kann sich im Fall einer mehrjährigen Gebührenbemessung (auch) erst am Ende des letzten Jahres des Gebührenbemessungszeitraums für diesen ggf. eine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung und somit eine zu passivierende Ausgleichsverpflichtung ergeben.

¹ Vgl. Kapitel 8.7 Leitfaden zur Buchführung, 3. Auflage von Januar 2019.

² Vgl. § 145 Nr. 5 GemO i. V. m. Anlage 31.2 der VwV Produkt- und Kontenrahmen vom 30.08.2018.

Bei der Passivierung kommen folgende Varianten in Betracht:

- Ausweis als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 7 EigBVO i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (s. Schubert in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB, Rn. 100 und BFH, Urteil vom 06.02.2013 – I R 62/11)
oder
- Ausweis als Verbindlichkeit (s. IDWLIFE//04.2016//218, 219).

8.2.1 Höhe des auszuweisenden Passivpostens

In der Bilanz sind Verbindlichkeiten zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 7 EigBVO i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Erfüllungsbetrag ist der Betrag, der zur Erfüllung der Verpflichtung aufgebracht werden muss. Die zu passivierende Ausgleichsverpflichtung entspricht somit grundsätzlich¹ den zum jeweiligen Bilanzstichtag insgesamt noch auszugleichenden Kostenüberdeckungen. Da es sich bei den ausgleichspflichtigen Kostenüberdeckungen nicht um (Einzel-)Schuldverhältnisse handelt, ist der Einzelbewertungsgrundsatz nicht einschlägig. Die Ausgleichsverpflichtung kann daher insgesamt in einem Betrag ausgewiesen werden. Dieser Betrag ergibt sich in den Fällen, in denen für einzelne Teilleistungsbereiche einer Einrichtung getrennte gebührenrechtliche Ergebnisse zu ermitteln und auszugleichen sind, aus der Summe etwaiger Kostenüberdeckungen der betreffenden Teilleistungsbereiche (keine Saldierung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen).

Soweit Kostenüberdeckungen aus Vorjahren wegen zwischenzeitlichem Ausgleich oder infolge Zeitablaufs nicht mehr ausgleichspflichtig sind, dürfen sie auch nicht mehr bei der Ermittlung des in der Bilanz auszuweisenden Betrags berücksichtigt werden. Wenn Kostenüberdeckungen durch Einstellung in eine mehrjährige Gebührenkalkulation ausgeglichen werden, erfolgt der Ausgleich durch einen verminderten Gebührensatz, verteilt über den gesamten Bemessungszeitraum. Die mit der Erfüllung der passivierten Ausgleichsverpflichtung einhergehende Verpflichtung zur Verminderung künftiger Einnahmen (BFH, Urteil vom 06.02.2013, Az. I R 62/11) reduziert sich dadurch. Das ist in der Bilanz des jeweils betroffenen Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen. Die Kostenüberdeckungen sind zwar erst am Ende des mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums vollständig ausgeglichen. Bei der Bilanzierung kommt es aber ausschließlich auf den zum jeweiligen Bilanzstichtag zur Erfüllung der Verpflichtung noch aufzubringenden und somit auf den noch ausstehenden Restbetrag an.

¹ Nach § 7 EigBVO i.V.m. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sind zwar Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Bei der geplanten Änderung des Eigenbetriebsrechts soll aber geregelt werden, dass auf eine Abzinsung des Erfüllungsbetrags verzichtet werden kann. Für selbständige Kommunalanstalten ist eine derartige Änderung bisher nicht vorgesehen. Bei diesen entfällt eine Abzinsung daher nur, wenn in der Bilanz anstelle von Rückstellungen Verbindlichkeiten ausgewiesen werden.

8.2.2 Zu- und Abgänge

Je nachdem, ob die bisher passivierte Ausgleichsverpflichtung niedriger bzw. höher ist, als der zum Bilanzstichtag anzusetzende Betrag, ist in Höhe der Differenz eine Zuführung bzw. eine Auflösung vorzunehmen. Da es nur um die Anpassung eines Bilanzpostens und die daraus resultierenden Auswirkungen in der Gewinn- und Verlustrechnung geht, besteht keine Notwendigkeit, in ein und demselben Jahr ggf. sowohl Auflösungen und Zuführungen vorzunehmen. Das Saldierungsverbot von Aufwendungen und Erträgen ist insofern nicht tangiert.

Evtl. Zuführungen sind im Übrigen betragsmäßig nicht zwangsläufig mit neu entstandenen Kostenüberdeckungen identisch. Dies gilt insbesondere, wenn im betreffenden Jahr Kostenüberdeckungen aus Vorjahren ausgeglichen wurden und neue Kostenüberdeckungen entstanden sind bzw. wenn die Ausgleichsverpflichtung bisher in unzutreffender Höhe ausgewiesen worden ist.

Die passivierte Ausgleichsverpflichtung soll im Interesse eines periodengerechten Gewinnausweises gewährleisten, dass am Bilanzstichtag verursachte, potentiell gewinnmindernde Faktoren in der Bilanz berücksichtigt werden (BFH, Urteil vom 06.02.2013, Az. I R 62/11). Die Zuführungen bzw. Auflösungen sind daher grundsätzlich erfolgswirksam zu behandeln, damit die Ausgleichsverpflichtung zutreffend der Periode zugeordnet wird, in der sie wirtschaftlich verursacht worden ist.

In der Gewinn- und Verlustrechnung kommen dabei folgende Varianten in Betracht:

- Ausweis der Zuführungen bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen und Ausweis der Auflösungen bei den sonstigen betrieblichen Erträgen
oder
- Abzug der Zuführungen bei den Umsatzerlösen als Erlösschmälerung nach § 7 EigBVO i.V.m. § 277 Abs. 1 HGB und Ausweis der Auflösungen bei den Umsatzerlösen (s. Poulie in Bolsenkötter, Öffentlich-rechtliche Unternehmen der Gemeinden, 6. Auflage, Rn. 1354).

Wenn bei Kostenüberdeckungen in zurückliegenden Perioden die erforderliche Passivierung unterblieben ist und stattdessen Gewinne ausgewiesen worden sind, erscheint bei einer späteren Korrektur insofern auch eine erfolgsneutrale Umgliederung aus dem Gewinnvortrag vertretbar. Die Ausgleichsverpflichtung kann in diesen Fällen ohnehin nicht mehr der Periode zugeordnet werden, in der sie wirtschaftlich verursacht worden ist.