

Koblenz, __.01.2022

Lo/LL

3563/Sondervo/3563 Ausarbeitung zum Thema Rücklagen

Entsorgungs- und Wirtschaftsbetrieb Landau (EWL) - Anstalt des öffentlichen Rechts Verwendung von Rücklagen

A. Grundsätzliches

Der EWL weist in der zuletzt vorliegenden Bilanz zum 31.12.2020 unter den „Allgemeinen Rücklagen“ sog. „Erhaltungsrücklagen“, „Ausgleichsrücklagen“ und „Übrige allgemeine Rücklagen“ aus.

Hierzu sind zwei Fragen der EWL zu klären:

- Kann die Rücklage über 15 Jahre aufgelöst werden oder ist hier ein kürzerer Zeitraum anzunehmen? - Berücksichtigung Vorgaben des KAG
- Besteht die Möglichkeit, dass eine anteilige gebührenfähige Auflösung der Rücklage sowohl im Bereich Holservice (Mülltonnen Haushalte etc.) als auch für Gebühren für den Bringservice (Anlieferung Bürger Wertstoffhof) berechnet werden kann?

B. Allgemeines zum Thema Kostenüberdeckungen

Ein Ausgleich von Kostenüber- oder -unterdeckungen hat gem. § 8 Abs. 1 Satz 5 KAG innerhalb angemessener Zeit zu erfolgen. Eine feste zeitliche Vorgabe enthält das rheinland-pfälzische KAG nicht. Üblich und rechtlich nicht zu beanstanden ist ein Zeitraum von bis zu 3 Jahren. Der einschlägigen Rechtsprechung sind dabei nachstehende Grundsätze zu entnehmen.

Zuvorderst ist somit der Beginn des Ausgleichszeitraums zu bestimmen. Dieser fängt am Ende des jeweiligen Kalkulationszeitraums an zu laufen (vgl. z .B. VGH Mannheim, Beschl. V. 25.11.2013 – 2 S 1972/13).

Die letzten Gebührensatzungen des EWL stammen vom:

- 19.12.2019 für die Gebühren der Jahre 2020 und 2021,
- 15.12.2021 für die Gebühren 2022.

Kostenüber- oder -unterdeckungen wären somit längstens ausgleichsfähig bis:

- für 2020 und 2021 bis Ende 2024 (2021 + 3 Jahre),
- für 2022 bis Ende 2025 (2022 + 3 Jahre).

Dabei ist allerdings nur auf das eigentliche gebührenrechtliche Ergebnis abzustellen (VGH Mannheim, Beschl. V. 25.11.2013 – 2 S 1972/13). Danach bedarf es zur Feststellung des gebührenrechtlichen Ergebnisses eines bestimmten Bemessungszeitraums eines Vergleichs zwischen dem tatsächlichen Gebührenaufkommen des betreffenden Zeitraums und den tatsächlichen Gesamtkosten des EWL, die in dem gleichen Zeitraum entstanden sind.

Der Ausgleich von Kostenüber- oder -unterdeckungen ist nach Ablauf des Ausgleichszeitraums (z. B. wie vorstehend 3 Jahre) auch dann ausgeschlossen, wenn diese überhaupt (oder mit einem höheren Betrag) erkannt werden. Der Ablauf der Ausgleichsfrist schafft für den Aufgabenträger Rechtsklarheit und Rechtssicherheit. Spätere Nachholungen sind ausgeschlossen (vgl. z. B. VGH Mannheim, Urteil vom 11.03.2010 – 2 S 2938/08).

Soweit bislang ein Nichtausgleich von Kostenüberdeckungen erfolgte, führt dies jedoch nicht zwangsläufig zu einer Verletzung des Äquivalenzprinzips bzw. des Verhältnismäßigkeitsprinzips (BWStGH, Beschl. V. 17.07.2014 – 1 VB 128/13).

Die Ermittlung der Kostenüber- bzw. -unterdeckung hat durch den Vergleich der tatsächlichen mit den kalkulierten Kosten bzw. Maßstabseinheiten zu erfolgen. Damit kommt nicht nur der Gebührenkalkulation, sondern insbesondere auch der Betriebsabrechnung für den Kalkulationszeitraum eine besondere Bedeutung zu. Nur eine Abweichung der in die Gebührenkalkulation eingestellten Kosten und Maßstabspositionen mit deren tatsächlichen Betriebsergebnis begründet eine Kostenüber- bzw. -unterdeckung. Sinn und Zweck der gebührenrechtlichen Betriebsabrechnung ist es insoweit, die Prognoseabweichungen gegenüber der Gebührenvoraus kalkulation festzustellen, und nicht eine „Gebührennachkalkulation“ zu erstellen. Bei der Betriebsabrechnung müssen insoweit dieselben Grundsätze (Leitentscheidungen) zugrunde gelegt werden, wie dies bei der Vorauskalkulation der Fall war (wie hier OVG SH, Urt. vom 15.5.2017 – 2 KN 1/16 –, NordÖR 2017 S. 486, 487).

Kostenunter- oder -überdeckungen in diesem Sinne sind kalkulationsbedingte Differenzen zwischen Soll- und Ist-Ergebnissen.

Da jeder Gebührentatbestand getrennt kostendeckend zu kalkulieren ist, muss auch die jeweilige Betriebsabrechnung als Grundlage für die Feststellung einer Kostenüber- oder -unterdeckung – als Abweichung der veranschlagten Kosten und Maßstabseinheiten von

den tatsächlichen Kosten und Maßstabseinheiten – für jeden Gebührentatbestand getrennt erfolgen (vgl. VG Göttingen, Urteile vom 23.02.2011 – 3 A 170/09 und 3 A 169/09).

Bei Voraus- und Nachkalkulationen sind die gebührenrechtlichen Grundsätze zu beachten. Was zu den ansatzfähigen Kosten gehört, ist nicht im Wege einer finanzwirtschaftlichen Rechnungsweise zu ermitteln, sondern richtet sich nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und damit nach dem sogenannten wertmäßigen Kostenbegriff (vgl. BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 - 3 C 29.08).

Sofern das zugrunde zu legende Rechnungsergebnis nicht den gebührenrechtlichen Vorgaben entspricht, ist eine Ergebnisbereinigung notwendig. Dies ist insbesondere der Fall, wenn im Rechnungsergebnis nicht gebührenfähige (nicht betriebsbedingte oder periodenfremde Aufwendungen) enthalten sind oder nicht alle gebührenfähigen Kosten (beispielsweise im Fall der kalkulatorischen Verzinsung) gebucht wurden (vgl. hierzu beispielhaft GPA-Mitteilung 1/2020, zitiert in einem Urteil des VGH Mannheim vom 18.02.2020 – 2 S 1504/18).

Es gilt hier der Grundsatz, dass Kosten und Erträge periodengerecht abzugrenzen sind – also der Kalkulationsperiode zuzuordnen sind, in der der leistungsbedingte Werteverzehr entstanden ist. Insoweit erhöhen/reduzieren sie den Gebührenbedarf des Jahres, welches bei periodengerechter Zuordnung zutreffend wäre. Insoweit ergibt sich eine direkte Auswirkung auf die Höhe der Kostenüber- oder -unterdeckungen dieser Jahre. Ein Ausgleich wiederum ist nur innerhalb angemessener Zeit gem. § 8 Abs. 1 Satz 5 KAG RLP möglich.

Zum bilanziellen Ausweis hat sich das IDW im März 2016 geäußert (IDW Life 4-2016, S. 218 f).

Demnach liegt hinsichtlich des ermittelten Gebührenüberschusses kein schwebendes Geschäft vor. Vielmehr ist für den Fall, dass ein im Vorhinein bestimmter Gebührensatz nachträglich zu einem Gebührenüberschuss führt, davon auszugehen, dass der Leistungserbringer dieses Ungleichgewicht zu beseitigen hat. Eine Kostenüberdeckung bedingt folglich in den Folgeperioden die rechtliche Verpflichtung zur Erhebung nicht kostendeckender Gebühren, wobei – entsprechend dem Charakter des Sukzessivlieferungsvertrags – das Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung und damit die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung der abgelaufenen Periode zuzuordnen ist. Diese ist in der Handelsbilanz in Höhe des zukünftigen Aufwandsüberschusses, der in der Vergangenheit realisierten Erträgen zugeordnet werden kann, zu passivieren.

Weiterhin stellt sich die Frage des Ausweises als Verbindlichkeit oder Rückstellung. Ein Ausweis als Verbindlichkeit setzt voraus, dass die Verpflichtung zum Ausgleich der Kosten-

überdeckung dem Grunde und der Höhe nach feststeht. Dies ist dann der Fall, wenn im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses eine Abrechnung auf das Ende des Kalkulationszeitraums (der für die Feststellung der Kostenüberdeckung maßgeblich ist) vorliegt. Überdeckungen, die in Geschäftsjahren entstehen, die innerhalb eines mehrjährigen Kalkulationszeitraums enden, sind dagegen als Rückstellung auszuweisen.

C. Folgerungen aus den vorstehenden Ausführungen

- Die bislang im Rahmen der Vorkalkulation für 2022 vorgenommene Einrechnung eines „Verlustvortrags“ ist unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen spätestens im Rahmen einer Nachkalkulation zu korrigieren.
- Kostenüber- und -unterdeckungen sind auch für die Jahre 2020 und 2021 im Rahmen von Nachkalkulationen „gebührentatbestandsbezogen“ zu ermitteln und unter Berücksichtigung der oben dargestellten Ausgleichszeiträume zu verteilen.
- Der bilanzielle Ausweis ab dem 31.12.2021 sollte unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen geändert werden.
- Eine „freiwillige Einpreisung“ aus vergangenheitsbezogenen Rücklagen kann unter Beachtung nachstehender Ausführungen und der Ausarbeitung zum Thema „Verwendung Erlös Auflösung ZAS“ erfolgen.

D. Freiwillige Einpreisung aus vergangenheitsbezogenen Rücklagen

Kluge in PdK Br E-4a unter 4.2.2.2 Verstoß gegen das Kostendeckungsgebot folgend ließe sich eine „freiwillige Einpreisung“ aus der Auflösung vergangenheitsbezogener Rücklagen in die Gebührennachkalkulation 2022 und die Gebührensatzfestsetzungen ab 2023 wie folgt argumentieren.

Eine Unterschreitung der berücksichtigungsfähigen Kosten im Rahmen einer Gebührenbedarfsermittlung verstößt gegen keinen Kalkulationsgrundsatz, der subjektive Rechtspositionen betroffener Abgabenschuldner wahren soll. Durch zu niedrige Sätze werden die Gebührenpflichtigen daher nicht (i. S. d. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO) in ihren Rechten verletzt.

Eine unter Verstoß gegen das Kostendeckungsprinzip des KAG einkalkulierte Unterdeckung, die auch nicht durch die tatsächliche Entwicklung ausgeglichen wird, mag zwar das Allgemeininteresse verletzen und Anlass zu kommunalaufsichtlichen Maßnahmen geben. Sie führt aber nicht zur Rechtswidrigkeit und damit Nichtigkeit der Gebührensatzregelung

in der Satzung und damit auch nicht dazu, dass die Satzungsregelung insgesamt keine gültige Rechtsgrundlage für die Heranziehung der Gebührenpflichtigen sein kann.

Erschöpfen sich die Schutzwirkungen einer gesetzlichen Norm darin, die Höhe der Abgabe zu begrenzen, so besteht keine Veranlassung, eine Verletzung in eigenen Rechten i. S. v. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO auch dann anzunehmen, wenn die abgabenerhebende Körperschaft mit der auf der Grundlage dieser Vorschrift allein zum Zwecke des Eingriffs in die Rechte des Bürgers erlassenen Abgabensatzung ggf. gegen andere als die in der gesetzlichen Norm selbst angelegten Schutzzwecke verstößt. Von einer die Gebührenerhebung nach KAG umsetzenden Satzung kann mithin nicht mehr an Rechtsverletzung für einen Kläger ausgehen, als dem Bürger an Schutz durch die gesetzliche Norm selbst gewährt wird. Aus diesen Gründen sind auch Abgabensatzungen, deren Abgabensatz (wesentlich) hinter dem ermittelten bzw. ermittelbaren höchstzulässigen Abgabensatz zurückbleibt, geeignet, (sachliche) Abgabepflichten zu begründen. Deshalb findet das Einschreiten der Kommunalaufsichtsbehörde ihre Rechtfertigung auch nicht in der Unwirksamkeit der Satzung, sondern allein in der Korrektur einer (kommunalrechtlichen) Pflichtverletzung. Vorstehendes unterscheidet sich deshalb von den Rechtsfolgen, die eintreten, wenn eine Satzung den Anforderungen des KAG nicht gerecht wird. Denn insoweit schützt das KAG den Bürger dahingehend, dass Abgaben nur auf der Grundlage einer wirksamen Satzung erhoben werden dürfen. Diese Schutzvorschrift ist bei einem Verstoß gegen das KAG verletzt. Bei einem Verstoß gegen das Kostendeckungsgebot wird die Satzung dem KAG jedoch gerecht, da ein solcher Abgabensatz enthalten ist, der den Anforderungen der Schutznorm des KAG (Kostenüberschreitungsverbot) entspricht (u. a. OVG RhPf, Urt. vom 30.09.1999 – 12 A 10412/99 -, so auch Mildner in Driehaus, Kommunalabgabenrecht § 6 Rz. 807a).

Eine Abstimmung mit der Aufsichtsbehörde (ADD) wird nachdrücklich empfohlen.

E. Fazit

Bei Beachtung vorstehender Ausführungen lassen sich die Überlegungen hinsichtlich einer bürgernahen Steuerung zukünftiger Abfallgebühren realisieren.

Im Hinblick auf eine freiwillige Einpreisung aus vergangenheitsbezogenen Rücklagen ist darauf zu achten, dass die Einflussnahme auf die jeweiligen Gebührentatbestände willkürfrei erfolgt.

Sog. Lenkungen bei der Gebührengestaltung finden ihre Grenze im Äquivalenzprinzip. Eine Gebühr, die sich in keiner Weise an der dem Gebührenschuldner erbrachten Leistung, sondern allein an dem Lenkungszweck der Förderung der Vermeidung und Verwertung von Abfällen orientieren würde, würde damit gegen das Äquivalenzprinzip verstoßen (Beschl. des BVerfG vom 06.02.1979 – 2 BvL 5/76).

Im Rahmen der weiteren Vorgehensweise empfehlen wir eine Abstimmung mit der ADD.

Koblenz, __.01.2022

Klaus Schmidt
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

ppa. Helmut Loch
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

ENTWURF