

## **AG Bilanzierung und Jahresabschluss**

Ansprechpartner und für den Inhalt verantwortlich:  
Herr Klee, Landkreistag Baden-Württemberg

Stand: 01.04.2021

### **Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss**

#### **Vorbemerkung:**

Die nachfolgende Ausarbeitung entspricht der Rechtslage zum Veröffentlichungszeitpunkt und wurde (noch) nicht von der Lenkungsgruppe NKHR verabschiedet. Diese Informationen sollen der kommunalen Praxis als zeitnahe Hilfestellung für aktuelle Themen aus dem Geschäftsbereich der jeweiligen Arbeitsgruppe dienen. Ggf. werden Hinweise in die nächste Auflage des entsprechenden Leitfadens eingearbeitet.

#### **Gebührenausgleichsrückstellungen**

### **1 Rechtslage**

Kostenüberdeckungen, die sich am Ende eines ein- oder mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums ergeben, sind nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG innerhalb der folgenden fünf Jahre auszugleichen. Nach § 90 Abs. 2 Satz 1 GemO i. V. m. § 41 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO sind in der Kommunalen Doppik für die ausgleichspflichtigen Gebührenüberschüsse Rückstellungen zu bilden (Gebührenausgleichsrückstellungen).

Die auf Kontenart 285<sup>1</sup> als Rückstellung zu passivierende Ausgleichsverpflichtung entspricht zum jeweiligen Bilanzstichtag grundsätzlich den zu diesem Zeitpunkt noch auszugleichenden Kostenüberdeckungen der Einrichtung. Die Ausgleichsverpflichtung wird in der Regel insgesamt in einem Betrag ausgewiesen. Dieser Betrag ergibt sich in den Fällen, in denen für einzelne Teilleistungsbereiche der Einrichtung (z. B. der Einrichtung Abwasserbeseitigung mit den Teilleistungsbereichen Schmutzwasserbeseitigung, Niederschlagswasserbeseitigung) getrennte gebührenrechtliche Ergebnisse zu ermitteln und auszugleichen sind, aus der Summe etwaiger Kostenüberdeckungen der betreffenden Teilleistungsbereiche ohne Berücksichtigung etwaiger Kostenunterdeckungen (keine Saldierung von Kostenüber- und Kostenunterdeckungen). Ein Ausweis getrennter Rückstellungen für die einzelnen Teilleistungsbereiche mit Kostenüberdeckungen (z. B. im Anhang) ist produktbezogen ebenfalls zulässig.

---

<sup>1</sup> Vgl. § 145 Nr. 5 GemO i. V. m. Anlage 31.2 der VwV Produkt- und Kontenrahmen vom 30.08.2018.

Der Gebührenausgleich vollzieht sich nicht über Rückerstattungen, sondern entweder durch die Berücksichtigung der Kostenüberdeckungen in künftigen Gebührenkalkulationen über den Beschluss entsprechend niedrigerer Gebührensätze oder durch Verrechnungsbeschluss. Die Inanspruchnahme der Rückstellungen erfolgt im Gegensatz zu anderen Rückstellungen somit nicht zahlungswirksam, sondern führt zur ergebniswirksamen, ggf. sukzessiven, Verminderung der Rückstellungen über das originäre Ertragskonto der Kontengruppe 33.<sup>1</sup> Hierbei ist berücksichtigt, dass in der Kommunalen Doppik die buchhalterische Abbildung der Inanspruchnahme von Rückstellungen sich von der Auflösung von Rückstellungen unterscheidet. Letzteres liegt nur dann vor, wenn der Grund der Rückstellung entfallen ist (§§ 90 Abs. 2 Satz 2 GemO, 41 Abs. 3 GemHVO), z. B. weil diese zu Unrecht gebildet wurde. Die Auflösung ist dann über die Kontenart 3582 abzubilden.

Bei der Ermittlung der Höhe der zu bildenden oder in Anspruch zu nehmenden Gebührenausgleichsrückstellungen ist zu unterscheiden, ob ein einjähriger oder ein mehrjähriger Gebührenbemessungszeitraum vorliegt.

## **2 Einjähriger Gebührenbemessungszeitraum**

Bei einjährigen Gebührenbemessungszeiträumen ergibt sich am Ende des Jahres entweder eine Kostenüber- oder Kostenunterdeckung. Das Haushaltsjahr und der Gebührenbemessungszeitraum verlaufen zeitlich insoweit grundsätzlich deckungsgleich.

### **2.1 Bildung der Gebührenausgleichsrückstellungen**

Entsteht am Ende des Bemessungszeitraums eine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung, ist diese zu passivieren.

#### Beispiel:

*Das gebührenrechtliche Ergebnis für den einjährigen Gebührenbemessungszeitraum 2019 ergab eine Kostenüberdeckung von 180.000 Euro. Diese Kostenüberdeckung ist den Gebührenausgleichsrückstellungen zuzuführen.*

### **2.2 Inanspruchnahme der Gebührenausgleichsrückstellungen**

Die Gebührenausgleichsrückstellungen werden in Anspruch genommen, wenn eine in vorangegangenen Bemessungszeiträumen entstandene Kostenüberdeckung entweder in nachfolgende Gebührenkalkulationen eingestellt und der sich daraus ergebende Gebührensatz beschlossen oder durch Beschluss mit einer ausgleichsfähigen Kostenunterdeckung verrechnet wird.

---

<sup>1</sup> Vgl. Kapitel 8.7 Leitfadens zur Buchführung, 3. Auflage von Januar 2019.

**Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss  
- Gebührenaussgleichsrückstellungen**

Beispiel:

Der Gemeinderat entscheidet im Rahmen einer Gebührenkalkulation für das Jahr 2018, von der Kostenüberdeckung aus dem Jahr 2016 in Höhe von 40.000 Euro einen Anteil von 30.000 Euro im Jahr 2018 auszugleichen. Dieser Ausgleich reduziert in Höhe der beschlossenen Inanspruchnahme das Bestandskonto der Rückstellungen und gilt insoweit als realisiert (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO). Der Vorgang ist brutto zu buchen. Entsteht am Ende des Gebührenjahres 2018 (entspricht dem Haushaltsjahr) bei der Einrichtung erneut eine Kostenüberdeckung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG in Höhe von 10.000 Euro ergibt sich folgende Darstellung:

<b>Jahr 2018</b>	<b>Rückstellungen Bestandskonto 285* zum 01.01.</b>	<b>Rückstellungen Bildung (+) / Inanspruchnahme (-)</b>	<b>Rückstellungen Bestandskonto 285* zum 31.12.</b>
PLAN	40.000 €	- 30.000 €	10.000 €
IST	40.000 €	- 30.000 € (alt) + 10.000 € (neu)	10.000 € (alt <sup>*1</sup> ) <u>10.000 € (neu<sup>*2</sup>)</u> 20.000 €

<sup>\*1</sup> auszugleichen bis 31.12.2021

<sup>\*2</sup> auszugleichen bis 31.12.2023

Durch die Einstellung der Kostenüberdeckungen in die jeweiligen Gebührenkalkulationen ergibt sich eine niedrigere Gebührensatzobergrenze; bei eingestellten Kostenunterdeckungen eine höhere Gebührensatzobergrenze. Der Ausgleich erfolgt somit über den Gebührensatz.

Der Ausgleich kann dabei auch verteilt über die einzelnen Jahre der Ausgleichsfrist erfolgen.

Beispiel:

Die Kostenüberdeckung des einjährigen Bemessungszeitraums 2019, in Höhe von 180.000 €, ist innerhalb der fünfjährigen Ausgleichsfrist bis 31.12.2024 auszugleichen. Dieser Ausgleich erfolgt durch Einstellen nachfolgender Beträge in die jeweiligen Gebührenkalkulationen.

einjähriger Bemessungszeitraum 2021 40.000 €  
 einjähriger Bemessungszeitraum 2022 40.000 €  
 einjähriger Bemessungszeitraum 2023 50.000 €  
 einjähriger Bemessungszeitraum 2024 50.000 €

### 3 Mehrjähriger Gebührenbemessungszeitraum

Von einer 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, welcher sich auf mehrere Kalenderjahre und somit Haushaltsjahre erstreckt, berücksichtigt und dabei zu einem einheitlichen Gebührensatz für den gesamten Gebührenbemessungszeitraum führt.

Vereinzelt ermitteln Kommunen auch bei mehrjährigen Bemessungszeiträumen vorläufige 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- oder 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).

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

Den vorstehend erläuterten gebührenrechtlichen Regelungen stehen in der Kommunalen Doppik die Regelungen unter anderem zum Haushaltsausgleich und dem Periodisierungsgrundsatz gegenüber.

#### 3.1 Bildung der Gebührenaussgleichsrückstellungen

Aus der Tatsache, dass das gebührenrechtliche Ergebnis erst am Ende des Gebührenbemessungszeitraums feststeht, ist in Einklang mit dem in der Kommunalen Doppik geltenden Realisationsprinzip (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO) zu folgern, dass die Bildung der bzw. Zuführung zu den Rückstellungen am Ende des Bemessungszeitraums vorzunehmen ist, weil zuvor noch keine gebührenrechtliche Ausgleichspflicht besteht. In den einzelnen Haushaltsjahren möglicherweise entstehende Überschüsse führen noch nicht zu einer gebührenrechtlichen Ausgleichsverpflichtung, gelten daher auch haushaltsrechtlich als noch nicht realisiert und verändern somit die jährlich zum Bilanzstichtag zu überprüfende Höhe der Rückstellungen nicht.

Da § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG auf die sich am Ende des Gebührenbemessungszeitraums ergebenden Kostenüberdeckungen abstellt, kann sich im Falle einer mehrjährigen Gebührenbemessung erst am Ende des letzten Jahres des Gebührenbemessungszeitraums für diesen eine ausgleichspflichtige Kostenüberdeckung und somit eine zu passivierende Ausgleichsverpflichtung ergeben.

Dies hat zur Folge, dass ausgleichspflichtige Kostenüberdeckungen am Ende des Bemessungszeitraums den Haushaltsausgleich einmalig belasten.

Beispiel:

*Die im Bemessungszeitraum 2020 bis 2023 entstandene Kostenüberdeckung in Höhe von 400.000 € wird im Jahresabschluss 2023 als Ausgleichsverpflichtung in voller Höhe passiviert. Die in diesem Jahr erwirtschafteten ordentlichen Erträge (ohne Rückstellungsbildung) übersteigen die ordentlichen Aufwendungen um 100.000 €. Durch die Bildung der Rückstellungen ergibt sich in der produktbezogenen Ergebnisrechnung 2023 ein Fehlbetrag von 300.000 €.*

### **3.2 Inanspruchnahme der Gebührenaussgleichsrückstellungen**

Bei Ausgleich einer Kostenüberdeckung durch Einstellen in eine oder mehrere Gebührenkalkulationen innerhalb des Ausgleichszeitraums und dem jeweiligen Beschluss eines daraus resultierenden verminderten Gebührensatzes gilt gebührenrechtlich der eingestellte Betrag erst am Ende des jeweiligen Gebührenbemessungszeitraums als ausgeglichen.

Wegen der jahresbezogenen Sichtweise des Haushaltsrechts (§ 79 Abs. 4 GemO), v. a. im Hinblick auf den Haushaltsausgleich (§§ 80 Abs. 2 und 3 GemO, 24 und 25 GemHVO), den Grundsatz der periodengerechten Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen (§§ 10 Abs. 1, 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO) sowie der Verpflichtung zur Prüfung der Angemessenheit/Höhe der Rückstellungen im Rahmen eines jeden Jahresabschlusses (§§ 37 Abs. 1 Satz 1, 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO), sind die Vorgänge im Haushaltsrecht der Kommunalen Doppik differenziert abzubilden.

Durch die Einstellung der Kostenüberdeckung in eine mehrjährige Gebührenkalkulation und den insoweit beschlossenen reduzierten Gebührensatz ist in der Regel in diesen Haushaltsjahren ein Teil dieser Kostenüberdeckungen haushaltsrechtlich als bewirkt anzusehen. Dies ist im Jahresabschluss des jeweiligen Haushaltsjahres zu berücksichtigen, auch wenn die Kostenüberdeckungen gebührenrechtlich erst am Ende des mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums ausgeglichen sind. Bei der Bilanzierung kommt es aber ausschließlich auf den zum jeweiligen Bilanzstichtag zur Erfüllung der Verpflichtung noch aufzubringenden Restbetrag an. Die Rückstellung ist hierbei in der Regel sachgerecht anteilig in Anspruch zu nehmen.

Beispiel:

*In die mehrjährige Gebührenkalkulation 2021 bis 2023 ist die Kostenüberdeckung aus dem Jahr 2019 in Höhe von rund 180.000 Euro zum Ausgleich eingestellt worden. In den Jahresabschlüssen 2021 bis 2023 wurde jeweils eine ergebniswirksame Inanspruchnahme der Gebührenaussgleichsrückstellungen von einem Drittel des eingestellten Ausgleichsbetrags (jeweils 60.000 Euro).*

**Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss  
- Gebührenaussgleichsrückstellungen**

<b>Jahr</b>	<b>Gesamt- ergebnis- rechnung vor Rück- stellung</b>	<b>Rückstellungen Bildung (+) / Inanspruch- nahme (-)</b>	<b>Gesamt- ergebnis- rechnung nach Rück- stellung</b>	<b>Rück- stellungen Bestandskonto 285* im Jahres- abschluss</b>
31.12.2019	60.000 €	+180.000 €	-120.000 €	180.000 €
31.12.2020	nicht im mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraum einbezogen			
31.12.2021	15.000 €	-60.000 €	75.000 €	120.000 €
31.12.2022	-15.000 €	-60.000 €	45.000 €	60.000 €
31.12.2023	-30.000 €	-60.000 €	30.000 €	0 €

**Hinweis:** Darstellung erfolgt nicht produktbezogen, da die Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich und somit auf das Gesamtergebnis dargestellt werden.

#### **4 Kein Aktivposten für Kostenunterdeckungen**

Kostenunterdeckungen, die sich am Ende eines ein- oder mehrjährigen Gebührenbemessungszeitraums ergeben, können nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KAG innerhalb der folgenden fünf Jahre ausgeglichen werden. Im Falle eines Ausgleichs durch Einstellung in eine Gebührenkalkulation führt dies in den Folgeperioden zu Mehrerlösen aufgrund entsprechend höherer Gebührensätze. Die Vorwegnahme dieser künftigen Mehrerlöse scheidet aber nach dem Realisationsprinzip (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO) aus. Der bilanzielle Ansatz eines Aktivpostens für künftige Mehrerlöse kommt daher nicht in Betracht.

#### **5 Ergänzender Hinweis**

Bezüglich der grundsätzlichen gebührenrechtlichen Regelungen wird auf die GPA-Mitteilung 1/2020 verwiesen.