

C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

Beiträge und Benutzungsgebühren für kostenrechnende Einrichtungen

– Aktuelle Entwicklungen –

Verfasser: Dieter **Mühlfeld**
Sigrid **Schmitt**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Vorbemerkungen	17
2 Abschreibungen auf Wiederbeschaffungszeitwerte	17
2.1 Neuregelung	17
2.2 Definition des Wiederbeschaffungszeitwertes	18
2.2.1 Bewertungsmethoden	19
2.2.2 Bewertungszeitpunkt	20
2.3 Beispiel der Berechnung von Wiederbeschaffungszeitwerten mit Indexwerten	20
2.4 Nachweis der Abschreibungserlöse, Verzinsung, zwischenzeitliche Verwendung	22
2.5 Rückführung der Mehrerlöse an die Einrichtung	23
2.6 Bisherige Erfahrungen aus der Praxis	24
3 Festsetzungsfrist bei kommunalen Abgaben – Veranlagungshöchstgrenze	24
3.1 Eintritt der Vorteilslage	26
3.2 Finanzierung möglicher Deckungslücken	28

	Seite
4 Kalkulation von Gebühren im Bestattungswesen	28
4.1 Ausgleich von Über- und Unterdeckungen	28
4.2 Gebühren für die Benutzung der Leichenhalle	28

1 Vorbemerkungen

Zuletzt befassten wir uns in unseren Geschäftsberichten 2004, 2005 und 2010¹ mit Einzelfragen zur Kalkulation und Bemessung von Beiträgen für leitungsgebundene Einrichtungen und von Benutzungsgebühren kostenrechnerischer Einrichtungen.

Seither waren auf diesen Gebieten nur wenige wesentliche Entwicklungen in der Rechtsprechung festzustellen. Teils erhebliche Auswirkungen auf die Festsetzung und Ermittlung der Beiträge und Gebühren könnten aber die letzten Änderungen des Bayerischen Kommunalabgabengesetzes² haben, die wir im Folgenden kurz darstellen.

2 Abschreibungen auf Wiederbeschaffungszeitwerte

Bis zum 31.07.2013 waren nach Art. 8 Abs. 3 KAG bei der Kalkulation von Benutzungsgebühren ausschließlich die (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen. Für eine Ansammlung von Mitteln für künftige Maßnahmen bestand (seit 01.01.2000) die Möglichkeit, auf zuwendungsfinanziertes Anlagevermögen abzuschreiben;³ die hierdurch angesparten Mittel waren zur Deckung künftiger Anschaffungs- und Herstellungskosten einzusetzen.⁴ Um den Einrichtungsträgern (insbesondere für ihre leitungsgebundenen Einrichtungen) einen weiteren Spielraum einzuräumen, finanzielle Reserven für künftige Maßnahmen zu bilden, können diese seit 01.08.2013 auch auf Wiederbeschaffungszeitwerte abschreiben.⁵ Ferner wurden die Vorgaben zur Verwendung der Mehrerlöse angepasst.

Das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Bau und Verkehr veröffentlichte am 17.07.2013 umfangreiche Vollzugshinweise zu dieser Gesetzesänderung,⁶ die wesentliche Aspekte der Neuregelung ansprechen.

2.1 Neuregelung

Art. 8 Abs. 3 KAG lautet seit dem 01.08.2013:

„¹ Zu den Kosten im Sinn des Absatzes 2 Satz 1 gehören insbesondere angemessene Abschreibungen und eine angemessene Verzinsung des Anlagekapitals. ² Den Abschreibungen zugrunde zu legen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder Wiederbeschaffungszeitwerte, die jeweils um Beiträge und ähnliche Entgelte zu kürzen sind und um Zuwendungen gekürzt werden können. ³ Bei der Verzinsung des Anlagekapitals bleibt der durch Beiträge und

¹ Geschäftsberichte 2004, S. 15 ff., 2005, S. 44 ff. und 2010, S. 15 ff.

² KAG = Bayerisches Kommunalabgabengesetz i. d. F. vom 04.04.1993, GVBl S. 264, zuletzt geändert durch Gesetz vom 11.03.2014, GVBl S. 70

³ Art. 8 Abs. 3 Satz 4 KAG in der bis 31.07.2013 gültigen Fassung

⁴ Art. 8 Abs. 3 Satz 5 KAG in der bis 31.07.2013 gültigen Fassung

⁵ Gesetz vom 08.07.2013, GVBl S. 404

⁶ IMBek vom 17.07.2013, Az.: IB4-1521.1-50, AIIMBI S. 345 ff.

ähnliche Entgelte sowie der aus Zuwendungen aufgebrauchte Kapitalanteil außer Betracht; das gilt für Zuwendungen nur insoweit, als es Zweck der Zuwendung ist, die Gebührenschildner zu entlasten.⁴ Mehrerlöse, die sich aus einer Abschreibung von Wiederbeschaffungszeitwerten gegenüber einer Abschreibung von Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dadurch ergeben, dass Zuwendungen nicht in Abzug gebracht werden, sind der Einrichtung einschließlich einer angemessenen Verzinsung wieder zuzuführen.⁵ Zu den Kosten im Sinn des Abs. 2 Satz 1 gehören auch die Aufwendungen für einrichtungsbezogene Informationsmaßnahmen.“

Darüber hinaus erhielt Art. 19 Abs. 5 KAG folgende Fassung:

„Die für Zuwendungen maßgeblichen Regelungen in Art. 8 Abs. 3 Sätze 2 und 4 gelten auch in Fällen, in denen Anlagenteile vor dem 1. Januar 2000 mit Zuwendungen finanziert worden sind.“

Als Ausgangsbasis für die Berechnung der kalkulatorischen Abschreibungen sind damit wahlweise Abschreibungen

- von den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK)
oder – neu –
- von den Wiederbeschaffungszeitwerten (WBZ)

zugelassen. Zusammen mit der unveränderten Möglichkeit, auf zuwendungsfinanziertes Anlagevermögen abzuschreiben, verfügen die Einrichtungsträger seit 01.08.2013 über folgende vier Alternativen zur Berechnung kalkulatorischer Abschreibungen, die auch miteinander kombiniert werden können:

Ausgangsbasis	AHK	AHK	WBZ	WBZ
Abzug Beiträge und ähnliche Entgelte	ja	ja	ja	ja
Abzug Zuwendungen	ja	nein	ja	nein

Der Einrichtungsträger entscheidet nach eigenem Ermessen, ob ein und dieselbe Abschreibungsmethode für die gesamte Einrichtung angewandt wird oder ob unterschiedliche Abschreibungsmethoden für unterschiedliche Teileinrichtungen gewählt werden.⁷ Dies ermöglicht eine zielgerichtete Kalkulation unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf die Gebührenhöhe.

2.2 Definition des Wiederbeschaffungszeitwertes

Unter dem in Satz 2 des Art. 8 Abs. 3 KAG eingeführten Begriff „Wiederbeschaffungszeitwert“ ist der Preis zu verstehen, der zum Bewertungszeitpunkt für die Erneuerung eines vorhandenen Vermögensgegenstandes durch einen solchen gleicher Art und Güte gezahlt werden müsste.⁸ Ein Gegenstand gleicher Güte ist ein neuwertiger Gegenstand des Anlagevermögens.

⁷ vgl. Nr. 3.7 der IMBek vom 17.07.2013, a. a. O.

⁸ OVG Münster, Urteil vom 05.08.1994 – 9 A 1248/92, Rn. 29 <juris>

Das Kriterium „gleiche Art“ soll verhindern, dass Preise andersartiger Güter angesetzt werden, etwa von Gütern, die inzwischen infolge des technischen Fortschritts anstelle der bisher eingesetzten verwandt werden.⁹

Gleiche Art und Güte bedeutet, dass z. B. ein – vorhandener – Betonrohrkanal mit DN 400 zum Bewertungszeitpunkt mit dem Wiederbeschaffungszeitwert eines solchen Kanals bewertet werden kann. Dies ist bei einem solchen Vermögensgegenstand bei allen Bewertungsmethoden (siehe Abschnitt 2.2.1) unproblematisch. Anders hingegen ist dies bei Vermögensgegenständen, die aufgrund des technischen Fortschritts so nicht mehr lieferbar sind (z. B. technische Ausstattung der Kläranlage) oder hergestellt werden oder die wegen fehlender Einheitspreise (etwa bei Sonderbauwerken) z. B. nicht mit der Mengemethode bewertet werden können. Hier dürfte vor allem die Ermittlung der Wiederbeschaffungszeitwerte nach der Indexmethode (Abschnitt 2.3) in der Praxis relevant sein.

Die Abschreibung von Wiederbeschaffungszeitwerten ist von der Rechtsprechung grundsätzlich anerkannt.¹⁰

2.2.1 Bewertungsmethoden

Der Wiederbeschaffungszeitwert kann durch umfangreiche Gutachten festgestellt werden. Um solche aufwendigen und kostenintensiven Ermittlungen zu vermeiden, ist auch der Rückgriff auf anerkannte Methoden möglich, insbesondere

- die Mengemethode oder
- die Indexmethode.

Bei der **Mengemethode** werden sämtliche Vermögensgegenstände zum Bewertungsstichtag (siehe Abschnitt 2.2.2) nach Art und Menge ermittelt und mit den zu diesem Zeitpunkt geltenden Einheitspreisen multipliziert. Da diese Methode Einheitspreise voraussetzt, dürfte sie nur bei Teileinrichtungen, wie z. B. dem Leitungsnetz bei der Wasserversorgung oder dem Kanalnetz bei der Abwasserbeseitigung anwendbar sein. Darüber hinaus (z. B. bei zentralen Anlagen wie Kläranlagen oder Sonderbauwerken) dürfte sie in der Praxis wohl ausscheiden.

Bei der **Indexmethode** kann auf die Indexreihen des Statistischen Bundesamtes zurückgegriffen werden.¹¹ Den einen allein richtigen Index gibt es dabei nicht. Die Einrichtungsträger können im Rahmen der Kalkulation eine Entscheidung über die Wahl geeigneter Indizes tref-

⁹ vgl. Nr. 3.3 der IMBek vom 17.07.2013, a. a. O.

¹⁰ BVerwG, Beschluss vom 25.03.1985 – 8 B 11/84 <juris>

¹¹ www.destatis.de

fen. Für die Abwasserbeseitigung nennt die Vollzugsbekanntmachung als mögliche sachgerechte Indexreihen:

Anlagengruppen	Index
Schmutz-, Misch-, Regenwasserkanäle, Hausanschlüsse	Baupreisindex – Sonstige Bauwerke – Ortskanäle
Mechanische und biologische Klärung, Schlammbehandlung, Sonderbauwerke wie Pumpwerke, Düker, Regenüberlaufbecken, Regenrückhaltebecken (= Massivbauwerke)	Baupreisindex – Sonstige Bauwerke – Brücken im Straßenbau
Betriebsgebäude/-gelände	Baupreisindex – Nichtwohngebäude – Gewerbliche Betriebsgebäude
Dienstwohnung	Baupreisindex – Wohngebäude
Im Übrigen (z. B. Prozessleittechnik, Elektro/Elektronik, Fuhrpark, Betriebs- und Geschäftsausstattung)	Allgemeiner Verbraucherpreisindex

Bei den leitungsgebundenen Einrichtungen kann ergänzend auf das Arbeitsblatt DWA-A 133 „Wertermittlung von Abwasseranlagen – Systematische Erfassung, Bewertung und Fortschreibung“ der Deutschen Vereinigung für Wasserwirtschaft, Abwasser und Abfall e. V. zurückgegriffen werden.

2.2.2 Bewertungszeitpunkt

Der für die Ermittlung der Wiederbeschaffungszeitwerte maßgebliche Bewertungszeitpunkt wird zu Beginn des Kalkulationszeitraums (z. B. 01.01.) festgelegt. Unabhängig von der gewählten Bewertungsmethode sollte die Bewertung auf aktuell verfügbarem Datenmaterial oder aktuellen Veröffentlichungen (z. B. der Indexreihen) basieren. Die ermittelten Werte können dann für den Kalkulationszeitraum – auf der Grundlage von Schätzungen – jährlich fortgeschrieben oder für den gesamten Kalkulationszeitraum beibehalten werden.

Wird in der Vorkalkulation die Entwicklung der Indexwerte bis zum Ende des Kalkulationszeitraums geschätzt, können in der Nachkalkulation die geschätzten Werte durch die zwischenzeitlich bekannten tatsächlichen Werte ersetzt und damit die Wiederbeschaffungszeitwerte ermittelt werden.

2.3 Beispiel der Berechnung von Wiederbeschaffungszeitwerten mit Indexwerten

Im Regelfall entfernt sich der Wiederbeschaffungszeitwert jährlich von den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Das Ansparvolumen, das durch den Unterschiedsbetrag zwischen beiden Abschreibungsmethoden generiert werden kann, vergrößert sich daher mit zunehmender Nutzungsdauer des Anlageguts. Es können Abschreibungserlöse erwirtschaftet

werden, die auch nach Preissteigerungen den Einrichtungsträger besser in die Lage versetzen, die zu ersetzenden Güter neu zu beschaffen.

Die IMBek vom 17.07.2013 enthält zur Berechnung eines Wiederbeschaffungszeitwertes und der Abschreibungen ein Beispiel, das auf die Indexzahlen des Basisjahres 2005 und den Bewertungsstichtag 31.12.2012 abstellt. Die Preisindizes wurden zwischenzeitlich auf das Basisjahr 2010 = 100 umbasiert.¹² Die aktuellen Werte können beim Statistischen Bundesamt abgerufen werden.

Anhand der aktuellen Indizes stellt sich das Berechnungsbeispiel zum Bewertungsstichtag 31.12.2014 wie folgt dar:

Ausgangsdaten

Kanal Inbetriebnahme	1970
Anschaffungs- und Herstellungskosten	1.000.000 €
Nutzungsdauer	50 Jahre

Berechnung Wiederbeschaffungszeitwert zum 31.12.2014

Grundlage: Preisindizes für die Bauwirtschaft Deutschland
Basisjahr 2010 = 100
Sonstige Bauwerke, Entwässerungskanalarbeiten (Code 61261-0003)
Indizes einschließlich Umsatzsteuer

Quelle: Statistisches Bundesamt Wiesbaden
Stand Februar 2015

Index Jahr der Inbetriebnahme (1970) 29,8 = Index 1
Index Berechnungsjahr (2014) 108,1 = Index 2

$$\text{Wiederbeschaffungszeitwert} = \frac{\text{AHK} \times \text{Index 2}}{\text{Index 1}} = \frac{1.000.000 \text{ €} \times 108,1}{29,8} = 3.627.517 \text{ €}$$

Ermittlung der Abschreibungen

Abschreibungssatz (in v. H.): 100 : Nutzungsdauer = 100 : 50 = 2

Abschreibungen

– von AHK	1.000.000 €	x	2 %	=	20.000 €
– von WBZ	3.627.517 €	x	2 %	=	72.550 €

Differenz **52.550 €**

Es dürfte allerdings nicht zulässig sein, Mehrerlöse dadurch zu generieren, dass Abschreibungen von Wiederbeschaffungszeitwerten nach Ablauf der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen angesetzt werden, auch wenn Art. 8 KAG kein ausdrückliches Verbot enthält.¹³

¹² vgl. H. Vorholt „Neuberechnung der Baupreisindizes auf Basis 2010“ in WiSta 11/2013 S. 818 ff.

¹³ vgl. hierzu auch OVG Münster, Urteil vom 05.08.1994, a. a. O., Leitsatz 4

Werden Einrichtungen auch von anderen Gemeinden mitbenutzt (z. B. auf der Grundlage einer Zweckvereinbarung), können kalkulatorische Abschreibungen nur in dem Umfang in die Gebührenkalkulation eingestellt werden, in dem sie auf den Einrichtungsträger selbst entfallen. Bei einer Gebührenbedarfsberechnung auf der Basis der Anschaffungs- und Herstellungskosten wird dies beispielsweise durch Reduzierung des Gebührenbedarfs um die vereinbarten laufenden Nutzungsentgelte oder – wenn Investitionskostenbeteiligungen vereinbart wurden – durch Berücksichtigung dieser Beteiligungen bei der Berechnung der kalkulatorischen Kosten erreicht. Sollen künftig Abschreibungen von Wiederbeschaffungszeitwerten angesetzt werden, wäre zu beachten, dass auch hier nur der dem Einrichtungsträger zuzurechnende Anteil angesetzt werden kann.

2.4 Nachweis der Abschreibungserlöse, Verzinsung, zwischenzeitliche Verwendung

Die erzielbaren und erzielten Mehrerlöse müssen ermittelt und transparent ausgewiesen werden, damit sie in zutreffender Höhe wieder der Einrichtung zugeführt werden können. Die haushaltsrechtlichen Voraussetzungen sollen nach Nr. 3.4 der Vollzugsbekanntmachung – durch Änderung von § 20 Abs. 4 KommHV-Kameralistik und § 73 KommHV-Doppik – geschaffen werden. Die Mehrerlöse sollen dann bei kameralem Rechnungswesen als Sonderrücklage und bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung als Sonderposten nachgewiesen werden. Eine Anpassung steht derzeit (Stand Februar 2015) noch aus. Bei Einrichtungen mit kaufmännischer Buchführung nach EBV oder KUV kann in der Bilanz der Nachweis beim Eigenkapital als zweckgebundene Rücklage (mit Erläuterung des Postens im Anhang) erfolgen.

Unabhängig von einem haushaltsrechtlichen Nachweis sollten sich die Transparenz und der nachvollziehbare Ausweis der Mehrerlöse aus der Kalkulation ergeben.

Das KAG sieht eine Wiederaufführung der Mehrerlöse nur zur jeweiligen „Einrichtung“ vor. Hieraus ist nicht zu entnehmen, wie bei der Kalkulation von unterschiedlichen Gebühren einer Einrichtung zu verfahren ist. So ist nach ständiger Rechtsprechung des BayVGH¹⁴ bei der Abwasserbeseitigung die ausschließliche Verwendung des so genannten modifizierten Frischwassermaßstabs nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Bei Trägern der Abwasserbeseitigung, die so genannte gesplittete Abwassergebühren¹⁵ erheben, sind die Schmutzwasser- und die Niederschlagswassergebühren in der Kalkulation durch die Bildung von Kostenmassen für den jeweiligen Kostenträger zu ermitteln. Ob es zulässig wäre, Mehrerlöse, die beispielsweise bei der Schmutzwasserbeseitigung generiert werden konnten, der Niederschlagswasserbeseitigung zuzuführen, müsste wohl von der Rechtsprechung geklärt werden. Angesichts der schon länger anhaltenden Entwicklung in der Rechtsprechung zu einer differenzierten Betrachtung der verschiedenen Kostenträger könnte es empfehlenswert sein, die erzielten Mehrerlöse getrennt für die Schmutzwasser- und Niederschlagswasserbeseitigung zu ermitteln und jeweils gesondert nachzuweisen. Bei der Rückführung könnten diese angesparten Mittel dann dem jeweiligen Kostenträger gebührenmindernd angerechnet werden.

Für die Verzinsung der erzielten Mehrerlöse wird der jeweilige aktuelle Habenzinssatz angemessen sein.

¹⁴ vgl. z. B. BayVGH, Urteil vom 15.05.1992, GK 134/1993, Beschluss vom 17.12.2001, GK 237/2002, sowie Urteil vom 31.03.2003, GK 182/2003

¹⁵ Schmutzwasser- und Niederschlagswassergebühren; vgl. hierzu Vorbemerkung zum Gebührenteil des Musters einer Beitrags- und Gebührensatzung zur Entwässerungssatzung, IMBek vom 20.05.2008, Az.: IB4-1521.1-166, AllMBI S. 350 ff.

Eine vorübergehende anderweitige Verwendung der erzielten Mehrerlöse, z. B. als inneres Darlehen, ist möglich. Es muss aber sichergestellt sein, dass die Mittel für die Einrichtung zur Verfügung stehen, wenn zu finanzierende Maßnahmen anstehen.

2.5 Rückführung der Mehrerlöse an die Einrichtung

Bis 31.07.2013 war es vorgeschrieben, Mehrerlöse, die sich durch Abschreibungen auf zuwendungsfinanziertes Anlagevermögen ergaben, zur Kürzung künftiger Anschaffungs- und Herstellungskosten zu verwenden. Mit der Erweiterung der Abschreibungsmöglichkeiten der Kommunen wurden auch die Verwendungsmöglichkeiten angesparter Mehrerlöse ausgeweitet. Art. 8 Abs. 3 Satz 4 KAG n. F. sieht nunmehr vor, dass die *„Mehrerlöse, die sich aus einer Abschreibung von Wiederbeschaffungszeitwerten gegenüber einer Abschreibung von Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dadurch ergeben, dass Zuwendungen nicht in Abzug gebracht werden“*, der Einrichtung – angemessen verzinst – wieder zuzuführen sind. Die Neuregelung gilt auch für bereits vorhandene Mehrerlöse aus Abschreibungen auf zuwendungsfinanziertes Anlagevermögen.

Durch den Wegfall der einschränkenden Vorgabe für die künftige Verwendung können Einrichtungsträger, die Mittel für künftige Maßnahmen bei ihren öffentlichen Einrichtungen ansparen wollen, um den vor allem bei den Entwässerungs- und Wasserversorgungseinrichtungen zu erwartenden erheblichen Finanzbedarf ohne sprunghaftes Ansteigen der Gebührensätze zu bewältigen, diese Mittel vielfältiger einsetzen. Außer für die Finanzierung von investiven Maßnahmen – wie bisher – können sie z. B. auch zur Deckung von Unterhaltungsmaßnahmen verwendet werden. Im Hinblick auf die insbesondere bei den leitungsgebundenen Einrichtungen häufig schwierige Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Sanierungsmaßnahmen (z. B. bei Inlinerverfahren) ist die Neuregelung eine begrüßenswerte Verbesserung.

Durch eine Entscheidung für die erweiterten Abschreibungsmöglichkeiten kann im Ergebnis künftig entstehender Aufwand (investiver oder nichtinvestiver Art), der von den Gebührenpflichtigen zu tragen ist, zeitlich vorgezogen werden; die entsprechenden Mehrerlöse sind deshalb auch zweckgebunden und dem Kreis der Gebührenpflichtigen später wieder gutzubringen. Eine zeitliche Vorgabe, wann angesammelte Mehrerlöse gebührenmindernd einzusetzen sind, enthält das KAG allerdings nicht.

Die in der Literatur¹⁶ vereinzelt vertretene Auffassung, dass die Mehrerlöse aus der vom Gesetzgeber geschaffenen Möglichkeit der Einrichtung (als Eigenkapital) – und nicht über die Gebührenkalkulation den Gebührenpflichtigen – zustünden, ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein interessanter Denkansatz, der allerdings nur bei Trägern mit kaufmännischem Rechnungswesen (insbesondere Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen) zum Tragen käme. Da die Regelung der „Rücklagenansammlung“ – insgesamt gesehen – nicht zu einer Mehrbelastung der Gebührenzahler führen sollte¹⁷, dürfte aber der Gesetzgeber diesen Aspekt nicht im Blick gehabt oder gar beabsichtigt haben. Wir raten deshalb davon ab, sich diese Sichtweise anzueignen.

¹⁶ Gawel, Wiederbeschaffungszeitwerte im Recht der Benutzungsgebühren: Zur Novelle des BayKAG in BayVBl 2013, 517 ff., Nr. 4

¹⁷ vgl. LT-Drs. 16/15922 zum Gesetzentwurf der Staatsregierung zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes: *„In der Totalperiode steht zu erwarten, dass dies zu keiner Mehrbelastung der Gebührenschuldner führt, weil die (zweckgebunden zu verwendenden) Geldmittel bei künftigen Gebührenkalkulationen zu ihren Gunsten verzinst berücksichtigt werden müssen ...“*

2.6 Bisherige Erfahrungen aus der Praxis

In unserer Beratungspraxis stellten wir bisher bei der „Hauptzielgruppe“, den Trägern einer Wasserversorgung oder einer Entwässerungseinrichtung, nur zurückhaltende Reaktionen auf die Neuregelungen fest. Neben dem Problem, eine – an sich sinnvolle und zulässige – Gebührenerhöhung auch politisch durchzusetzen, scheuen viele Verwaltungen auch den Verwaltungsaufwand, der durch die Neuregelung verursacht wird. Der Ansatz von Abschreibungen auf Wiederbeschaffungszeitwerte dürfte auch erst dann empfehlenswert sein, wenn das gewünschte Ansparvolumen nicht bereits durch die einfacher zu handhabenden Abschreibungen auf zuwendungsfinanziertes Anlagevermögen erreicht werden kann.

Bei unseren Beratungen zur Gebührenkalkulation machen wir zwar die Kommunen auf die verschiedenen Berechnungsmethoden aufmerksam, die Berechnung von Abschreibungen auf Wiederbeschaffungszeitwerte (zumindest als Alternativberechnung für die Entscheidungsfindung) wurde jedoch bislang sowohl bei der Abwasserbeseitigung als auch bei der Wasserversorgung nur vereinzelt gewünscht. Die Auswirkungen aus der Abschreibung auf Wiederbeschaffungszeitwerte auf den Gebührenbedarf und damit auf die Gebührenhöhe waren dabei unterschiedlich. Bei der Wasserversorgung, bei der häufig eine relativ kurze Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände angesetzt wird, wäre die Bildung von finanziellen Reserven – wie erwartet – eher überschaubar.¹⁸ Bei Betrieben gewerblicher Art, die der Körperschaftsteuer und gegebenenfalls der Gewerbesteuer unterliegen, ist zudem zu beachten, dass für die Mehrerlöse keine den steuerlichen Gewinn mindernde Rückstellungen passiviert werden können.

Bei der Abwasserbeseitigung könnten demgegenüber vom Einrichtungsträger beachtliche Mittel für künftige Maßnahmen angespart werden. So lagen in den bisher untersuchten Fällen die auf der Basis der Wiederbeschaffungszeitwerte – ohne Abzug von Zuwendungen – ermittelten Gebührensätze beträchtlich¹⁹ über den auf der Grundlage der Anschaffungs- und Herstellungskosten – mit Abzug von Zuwendungen – berechneten Sätzen.

3 Festsetzungsfrist bei kommunalen Abgaben – Veranlagungshöchstgrenze

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss vom 05.03.2013²⁰ entschieden, dass Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) Doppelbuchst. cc) Spiegelstrich 2 KAG²¹ mit Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) in Verbindung mit dem Gebot der Rechtssicherheit als wesentlichem Bestandteil des in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Rechtsstaatsprinzips nicht vereinbar ist, da die Regelung erlaubt, Beiträge für kommunale Einrichtungen zeitlich unbegrenzt nach dem Eintritt der Vorteilslage festzusetzen. Dem Gesetzgeber wurde aufgegeben, bis zum 01.04.2014 eine Neuregelung zu treffen, da andernfalls die Nichtigkeit der verfassungswidrigen Vorschrift eintrete.

Rechtzeitig zum 01.04.2014 trat das Gesetz zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes vom 11.03.2014²², das unter anderem eine Neufassung des Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b)

¹⁸ In unseren Berechnungen ergaben sich mögliche Gebührenerhöhungen von etwa 5 %.

¹⁹ In unseren Alternativberechnungen ermittelten wir Unterschiede, die vereinzelt sogar mehr als 50 % betragen.

²⁰ 1 BvR 2457/08

²¹ i. d. F. des Gesetzes zur Änderung des KAG vom 28.12.1992

²² GVBl S. 70

Doppelbuchst. bb) Spiegelstrich 1 KAG beinhaltetete, in Kraft.²³ Die Neuregelung zur entsprechenden Anwendung von Bestimmungen der AO²⁴ lautet:

„... § 169 mit der Maßgabe, dass über Abs. 1 Satz 1 hinaus die Festsetzung eines Beitrags ohne Rücksicht auf die Entstehung der Beitragsschuld spätestens 20 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Vorteilslage eintrat, nicht mehr zulässig ist; liegt ein Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht nach Art. 5 Abs. 2a vor und kann der Beitrag deswegen nicht festgesetzt werden, beträgt die Frist 25 Jahre.“²⁵

In Art. 19 Abs. 1 und 2 KAG wurden Übergangsregelungen eingefügt:

„(1) Soweit Fristen nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb Spiegelstrich 1 mit Ablauf des 31. Dezember 2014 oder des 31. Dezember 2015 enden würden, verlängern sie sich bis zum 31. März 2016.

(2) Für Beiträge, die vor dem 1. April 2014 durch nicht bestandskräftigen Bescheid festgesetzt sind, gilt Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. bb Spiegelstrich 1 mit der Maßgabe, dass die Frist einheitlich 30 Jahre beträgt.“

Unabhängig von den Bestimmungen der Festsetzungsverjährung wurde damit eine gesetzliche Ausschlussfrist festgelegt, nach deren Ablauf eine Beitragserhebung ausgeschlossen ist. Die Frist beträgt ohne Rücksicht auf das Entstehen der Beitragsschuld

- 20 Jahre (Normalfall),
- 25 Jahre bei Verletzung der Mitwirkungspflichten oder
- 30 Jahre bei am 01.04.2014 noch nicht bestandskräftigen Bescheiden

und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in welchem die Vorteilslage eintrat.

Das BVerfG umschreibt den Begriff der Vorteilslage – unter Rückgriff auf die ständige Rechtsprechung des für leitungsgebundene Einrichtungen in Bayern zuständigen Senats des BayVGH – als Erschlossensein des Grundstücks durch eine **insgesamt betriebsfertige Einrichtung**.²⁶ Der Eintritt der Vorteilslage ist – so das BVerfG – für den Beitragsschuldner erkennbar, so dass er selbst feststellen kann, bis zu welchem Zeitpunkt er damit rechnen muss, noch zu einem Beitrag herangezogen zu werden. Der Begriff der Vorteilslage knüpfe an für den Bürger ohne Weiteres bestimmbare, rein tatsächliche Gegebenheiten an und lasse rein rechtliche Entstehensvoraussetzungen für die Beitragsschuld – wie beispielsweise das Vorliegen einer gültigen Beitragssatzung – außen vor.²⁷

²³ vgl. hierzu Kolbe in KommP BY 2014, 166 ff.

²⁴ AO = Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002, BGBl I S. 3866, ber. 2003 BGBl I S. 61, zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.12.2014, BGBl I S. 2417

²⁵ Die bisher im Regelfall in der Beitrags- und Gebührensatzung verankerten Mitwirkungspflichten des Beitragspflichtigen sind seit 01.04.2014 in Art. 5 Abs. 2a Satz 2 KAG geregelt.

²⁶ Rn. 2 des Beschlusses

²⁷ LT-Drs. 17/370, S. 13

3.1 Eintritt der Vorteilslage

Auch wenn das BVerfG offenbar davon ausgeht, der Eintritt der Vorteilslage könne von jedem Bürger ohne Schwierigkeiten festgestellt werden, ist dies in der Praxis nicht immer der Fall. So wurde der Begriff „Vorteilslage“ bis dahin weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur näher erläutert.

Bei leitungsgebundenen Einrichtungen dürfte davon auszugehen sein, dass die Vorteilslage (erstmals) eintritt, wenn ein Grundstück durch eine insgesamt betriebsfertige Einrichtung erschlossen ist. Darüber hinaus kann eine neue Vorteilslage bei Veränderungen am Grundstück eintreten, für die dann die Ausschlussfrist neu zu laufen beginnt. Dies betrifft insbesondere beitragsrechtlich relevante tatsächliche Veränderungen, wie z. B. die Vergrößerung der vorhandenen Grundstücksfläche oder der beitragspflichtigen Geschossfläche beim Beitragsmaßstab „tatsächliche Geschossfläche“.

Bei Satzungen mit dem Maßstab „zulässige Geschossfläche“ und satzungsrechtlichen Übergangsregelungen, die einen Maßstabwechsel von tatsächlicher zu zulässiger Geschossfläche zum Gegenstand haben und hinsichtlich des Entstehens der Beitragsschuld auf die Vornahme baulicher Veränderungen durch den Beitragsschuldner abstellen, geht die Begründung des Gesetzentwurfes²⁸ davon aus, dass diese von der Entscheidung des BVerfG unberührt bleiben, *„da sie als rein rechtliche Aspekte den Eintritt der Vorteilslage nicht beeinflussen. Zudem wirken derartige satzungsrechtliche Übergangsvorschriften nicht auf in der Vergangenheit abgeschlossene Beitragstatbestände ein, sondern haben lediglich die künftige bauliche Ausnutzbarkeit des Grundstücks im Blick.“*

Die Neuregelung wirft aber darüber hinaus im Vollzug zahlreiche Fragen auf, die wahrscheinlich erst von der Rechtsprechung geklärt werden können. Beispielsweise wurden wir im Rahmen unserer Beratungen schon mehrfach mit Fragen konfrontiert, ob oder wie sich die Ausschlussfristen auf Änderungen der Einrichtung auswirken. Der BayVGh hat in den letzten Jahren in einigen Entscheidungen rechtliche oder technische Änderungen in einer Einrichtung als Schaffung einer neuen Einrichtung desselben Trägers gesehen. Dabei sind insbesondere folgende Fallgestaltungen anzutreffen:

a) Neuherstellung bzw. Erneuerung der Einrichtung

Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 KAG können Beiträge für die Herstellung, Anschaffung, Verbesserung oder Erneuerung einer öffentlichen Einrichtung erhoben werden. Wird eine vorhandene Einrichtung grundlegend umgestaltet oder erneuert, ist nach ständiger Rechtsprechung des BayVGh von der Herstellung einer **neuen** Einrichtung auszugehen, für die die Erhebung von Beiträgen in Betracht kommt.²⁹ Dies wäre z. B. bei einer Entwässerungseinrichtung der Fall, wenn es notwendig ist, eine neue Sammelkläranlage zu bauen und rd. 68 % des Kanalnetzes zu erneuern, weil die bisher vorhandenen Anlagen sich als völlig unzureichend erwiesen hatten. Diese neue – und damit andere – Einrichtung vermittelt nach bisheriger Rechtsprechung des BayVGh für die angeschlossenen Grundstücke einen beitragspflichtigen Vorteil.

²⁸ LT-Drs. 17/370

²⁹ vgl. BayVGh, Urteile vom 15.12.1989 – 23 B 88.01025, VGh n. F. 43, 155, GK 248/1990, vom 06.04.1995 – 23 B 94.1087, BayVBl 1996, 466, und vom 28.10.1999 – 23 N 99.1354; Beschluss vom 05.03.2001 – 23 ZB 00.3372; Urteile vom 27.11.2003 – 23 B 03.1250 und vom 15.05.2007 – 23 B 06.2127, GK 60/2008

Die ursprüngliche Einrichtung ist „untergegangen“ und damit auch der Vorteil, den diese vermittelt hatte. Der erhebliche und umfangreiche bauliche Aufwand, der durch die grundlegende Umgestaltung hervorgerufen wird, dürfte für den Beitragsschuldner ohne weiteres erkennbar sein, auch im Hinblick darauf, dass etwas „Neues“ entsteht.

Sowohl die Ausführungen in der Entscheidung des BVerfG als auch in der Begründung des Gesetzentwurfs (LT-Drs. 17/370) zur Änderung des KAG beziehen sich auf eine insgesamt betriebsfertige Einrichtung, nicht jedoch auf eine neue (andere) Einrichtung. Da die Änderung für die Beitragspflichtigen feststellbar ist, gehen wir in einem solchen Fall davon aus, dass eine neue Vorteilslage vorliegt, mit der Folge, dass eine erneute vollständige beitragsrechtliche Veranlagung der Grundstücke – ohne Ausschlussfrist – möglich sein dürfte.

b) Rechtliche Umgestaltung von Einrichtungen

Nach Art. 21 Abs. 2 GO³⁰ können mehrere technisch selbstständige Anlagen einer Gemeinde rechtlich eine Einrichtung (= Einrichtungseinheit) oder einzelne rechtlich selbstständige Einrichtungen bilden. Die Entscheidung über die Trennung technisch selbstständiger Einrichtungen kann dabei durch neue Satzungsbestimmungen auch dann getroffen werden, wenn bisher satzungsgemäß eine Einrichtungseinheit bestand.³¹ Gleiches gilt unseres Erachtens auch für eine spätere Zusammenfassung bisher rechtlich und technisch getrennter Anlagen.

Die bloße rechtliche Trennung einer bisher rechtlichen Einrichtungseinheit in mehrere selbstständige Einrichtungen sowie der bloße rechtliche Zusammenschluss mehrerer Einrichtungen zu einer Einrichtungseinheit führen nach der bisherigen Rechtsprechung zu neuen Einrichtungen. Da es sich hierbei lediglich um rechtliche Änderungen handelt, die für die betroffenen Grundstückseigentümer nicht ohne Weiteres zu erkennen sind, dürfte – den Ausführungen des BVerfG folgend – fraglich sein, ob eine neue Vorteilslage bewirkt wird.

c) Technische und rechtliche Veränderung von Einrichtungen

Werden bisher technisch und rechtlich selbstständige Einrichtungen technisch zusammengeschlossen, z. B. durch Auflassung einer Ortsteilkläranlage und Anschluss dieses Ortsteils an eine im Gemeindegebiet vorhandene größere Kläranlage, liegen die Voraussetzungen des Art. 21 Abs. 2 GO nicht mehr vor. Hierfür kann nach Ansicht des BayVGH die Erhebung von Herstellungsbeiträgen für die Schaffung einer neuen, technisch und rechtlich einheitlichen Einrichtung in Betracht kommen.³² Anders als bei der in Buchst. a dargestellten Neuherstellung durch grundlegende Umgestaltung werden hier deutlich geringere Anforderungen an den Umfang der technischen Änderungen gestellt. In dem entschiedenen Fall betrafen diese lediglich einen relativ kleinen Ortsteil, der nicht mehr als 10 % der Flächen im gesamten Einrichtungsgebiet umfasste.

Ob technische – und gleichzeitig rechtliche – Veränderungen der Einrichtung auch zu einer neuen Vorteilslage im Sinne des Beschlusses des BVerfG führen, ist bisher nicht geklärt. Dafür spricht, dass diese rechtliche Neuherstellung auch einen neuen Vorteil im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Satz 1 KAG begründet. Es bleibt abzuwarten, ob sich die Verwaltungsgerichte dieser Auffassung anschließen werden.

³⁰ GO = Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern in der Fassung der Bekanntmachung vom 22.08.1998, GVBl S. 796, zuletzt geändert durch Verordnung vom 22.07.2014, GVBl S. 286

³¹ BayVGH, Urteil vom 10.12.1996 – 23 B 93.3672, GK 59/1997

³² vgl. BayVGH, Urteil vom 19.05.2010 – 20 N 09.3077, GK 179/2010, BayVBl 2011, 116

3.2 Finanzierung möglicher Deckungslücken

Muss ein Beitragsschuldner aufgrund der gesetzlichen Neuregelung zur Veranlagungshöchstgrenze den Beitrag nicht mehr leisten, so wird die Solidargemeinschaft den Einnahmeausfall im Regelfall über Gebühren ausgleichen müssen. Dies dürfte allerdings nicht gelten, wenn bei der Veranlagung lediglich Einzelfälle übersehen wurden, die wegen der Veranlagungshöchstgrenze nicht mehr nacherhoben werden können.³³ Diese Fälle sind – ebenso wie andere verjährte Beitragsforderungen – bei der Ermittlung der kalkulatorischen Kosten als „eingenommen“ zu behandeln und fiktiv zu berücksichtigen.

4 Kalkulation von Gebühren im Bestattungswesen

In unserem Geschäftsbericht 2005³⁴ gaben wir Hinweise zur Kalkulation und Bemessung von Leistungsgebühren im Bestattungswesen, die im Wesentlichen weiterhin aktuell sind. Änderungen ergaben sich bei folgenden Punkten:

4.1 Ausgleich von Über- und Unterdeckungen

Nach Art. 8 Abs. 6 Satz 2 KAG sind Kostenüberdeckungen, die sich am Ende des Bemessungszeitraums ergeben, innerhalb des folgenden Bemessungszeitraums auszugleichen; Kostenunterdeckungen sollen in diesem Zeitraum ausgeglichen werden. Diese Ausgleichsvorschrift galt bisher bei allen Einrichtungen. In unserem Geschäftsbericht 2005 wiesen wir darauf hin, dass die Weitergabe dieser Über- und Unterdeckungen an die Gebührenpflichtigen im Bestattungswesen problematisch sein könnte, da der Kreis der Gebührenpflichtigen in zwei aufeinanderfolgenden Bemessungszeiträumen im Regelfall unterschiedlich sein dürfte. Mit der Änderung des KAG zum 01.04.2014 wurde für Gebühren für die Inanspruchnahme gemeindlicher Bestattungseinrichtungen durch Einfügung eines Satzes 3 in Art. 8 Abs. 6 ausdrücklich geregelt, dass die Vorgabe des Satzes 2 hier keine Anwendung findet. Dies soll Gemeinden, die bisher einen Ausgleich vornehmen, nicht daran hindern, dies – wenn sie wollen – auch weiterhin zu tun.³⁵ Im Übrigen sind die Gebührenpflichtigen bei Bestattungseinrichtungen auch durch die allgemeinen abgaberechtlichen Grundsätze, insbesondere das Kostenüberschreitungsverbot und das Äquivalenzprinzip, vor überhöhten Gebühren geschützt.

4.2 Gebühren für die Benutzung der Leichenhalle

Nach der aktuellen Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte³⁶ verstößt eine einheitliche Gebühr für die Benutzung des Leichenhauses, die nicht auf das tatsächliche (zeitliche) Ausmaß der Benutzung abstellt, gegen das Äquivalenzprinzip des Art. 8 Abs. 4 KAG. Bei der Kalkulation der Gebühren für die Benutzung einer Leichenhalle sollte daher nicht mehr auf das Berechnungsschema in Alternative 1 der Tabelle 5 unseres Geschäftsberichtsbeitrags abgestellt

³³ vgl. LT-Drs. 17/370, S. 14

³⁴ a. a. O.

³⁵ LT-Drs. 17/370, S. 11

³⁶ vgl. VG München, Urteil vom 27.08.2009 – M 10 K 08.5323 <juris>, BayVGh, Urteil vom 22.09.2011 – 4 N 10.315

werden. Vielmehr ist anzuraten, die Kosten nach der Anzahl der Benutzungstage zu verteilen (Alternative 2) und gegebenenfalls die Gebührensatzung entsprechend anzupassen.