

Berlin

Hartmut Gaßner
Dr. Klaus-Martin Groth
Wolfgang Siederer
Katrin Jänicke
Angela Zimmermann
Caroline von Bechtolsheim
Dr. Achim Willand
Dr. Jochen Fischer
Dr. Frank Wenzel
Dr. Maren Wittzack
Dr. Gerrit Aschmann
Dr. Georg Buchholz
Jens Kröcher
Dr. Sebastian Schattenfroh
Dr. Jörg Beckmann
Dr. Joachim Wrase
Isabelle-Konstanze Charlier, M.E.S.
Dr. Markus Behnisch
Wiebke Richmann
Annette Sander
Julia Biermann
Alexandra Pyttlik
Linus Viezens
Grigori Lagodinsky
Dr. Julia-Pia Schütze, LL.M.
Dorothee Hoffmeister

Augsburg

Dr. Thomas Reif
Robert Kutschick
Dr. Valentin Köppert, LL.M.

Berlin, 19.02.2015

**Gebühren- und haushaltsrechtliche Behandlung
der Deponierückstellungen für die Deponien
Gießen-Allendorf und Reiskirchen**

im Auftrag des Landkreises Gießen

Rechtsanwalt Jens Kröcher
Rechtsanwältin Wiebke Richmann

Inhaltsverzeichnis

A.	Sachverhalt	4
B.	Zusammenfassung	7
C.	Rechtliche Würdigung	9
I.	Gesetzliche Grundlagen für die Bildung der Deponierückstellung/-rücklagen ...10	
1.	Bildung der Deponierückstellung nach Haushaltsrecht.....10	
2.	Bildung der Deponierückstellung nach Gebührenrecht.....10	
II.	Gesetzliche Grundlage für die Abzinsung der Deponierückstellung – Verhältnis zum Handels- und Steuerrecht.....11	
1.	Recht bzw. Pflicht zur Abzinsung nach dem Gemeindehaushalts- und Gebührenrecht.....11	
a)	Gemeindehaushaltsrecht.....11	
b)	Gebührenrecht.....12	
2.	Anwendung der Vorschriften aus dem Handels- und Steuerrecht12	
a)	Bestehende handels- und steuerrechtliche Regelungen.....12	
b)	Keine Pflicht zur Anwendung der steuer- und handelsrechtlichen Vorschriften13	
aa)	Anwendung steuerrechtlicher oder handelsrechtlicher Vorschriften auf den Kommunalhaushalt.....14	
bb)	Anwendung steuerrechtlicher oder handelsrechtlicher Vorschriften im Rahmen der Gebührenkalkulation.....15	
cc)	Zwischenergebnis – keine Pflicht zur Anwendung16	
III.	Verzinsung des internen Kassenkredites.....17	
1.	Verwendung der Rückstellungen als interne Kassenkredite17	
2.	Verzinsung des internen Kassenkredites.....18	
IV.	Höhe der Abzinsung und der Verzinsung.....18	
1.	Zusammenhang zwischen Abzinsung und Verzinsung19	
2.	Höhe des Zinssatzes19	
a)	Keine Schlechterstellung des Gebührenzahlers20	
b)	Wirtschaftlichkeit aus Sicht des kommunalen Haushaltes21	
c)	Zwischenergebnis21	
V.	Anforderungen an die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen.....22	

VI.	Gebührenansatzfähigkeit künftiger Kostenerhöhungen für Stilllegung und Nachsorge.....	23
1.	Grundsätze der Bildung von Rückstellungen und Anpassung während des Betriebes der Deponie.....	23
2.	Zeitraumen für das Nachholen von Rückstellungen.....	24
3.	„Stilllegung“ i. S. d. § 5 Abs. 3 HAKrWG.....	25
a)	Endgültige Stilllegung oder Beginn der Stilllegungsphase	26
b)	Zwischenergebnis	29
4.	Umgang mit unvorhergesehenen Kosten	29
5.	Ausgleich von Unterdeckungen	31
6.	Zwischenergebnis	31
D.	Ergebnis und Empfehlungen	32

A. Sachverhalt

Der Landkreis Gießen ist gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 KrWG i. V. m. § 1 Abs. 1 HAKrWG öffentlich-rechtlicher Entsorgungsträger, wobei in Hessen die Entsorgungsverantwortung zwischen den Städten und Gemeinden auf der einen und den Landkreisen auf der anderen Seite aufgeteilt ist. Während grundsätzlich die Städte und Gemeinden nach § 1 Abs. 2 HAKrWG für das Sammeln und Transportieren der Abfälle in ihrem Gebiet verantwortlich sind, ist der Landkreis Entsorgungspflichtiger i. S. v. § 1 Abs. 3 HAKrWG. Er hat die ordnungsgemäße und schadlose Verwertung und Beseitigung der in seinem Kreisgebiet eingesammelten Abfälle sicherzustellen.

Zu diesem Zweck hat er die erforderlichen Einrichtungen und Anlagen zu schaffen oder bereitzuhalten. Hierfür hat der Landkreis Gießen in der Vergangenheit u. a. die Deponien Gießen-Allendorf und Reiskirchen betrieben. Beide Deponien wurden vollständig verfüllt und befinden sich derzeit in der Stilllegungsphase.

Deponie Allendorf

Die Gemeinde Allendorf begann in den 70er Jahren Abfall in einer ehemaligen Lehmgrube abzulagern. Nur wenig später übernahm die Stadt Gießen das Gelände. Ab etwa Mitte der 70er bis Mitte der 80er Jahre wurde dort der im gesamten Kreisgebiet anfallende Abfall entsorgt. Von 1985 bis 1987/88 wurde die Deponie erweitert sowie an den neusten Stand der Technik angepasst.

Im April 1993 wurde sie dann nach Einbau von insgesamt 1,5 Millionen Kubikmeter Abfall endgültig für weitere Abfallablagerungen geschlossen. Sie ging damit von der sogenannten Ablagerungsphase in die Stilllegungsphase über.

Im Frühjahr 2004 begann der Kreis mit dem Einbau des letzten Abschnittes der Oberflächenabdichtung. Die Abschlussbepflanzung der Deponieoberfläche wird im Jahr 2015 beendet. Eine Erneuerung der Deponiegasfackel wird voraussichtlich im Jahr 2016 erfolgen. Das Ende der Nachsorgephase ist derzeit im Jahr 2050 geplant.

Deponien Reiskirchen

Auf der Deponie Reiskirchen wurden in einem Zeitraum von mehr als 20 Jahren insgesamt 2,3 Millionen Kubikmeter Restabfall abgelagert. Die kreiseigene Deponie befindet sich seit dem Jahr 2001 in der Stilllegungsphase. Zuvor wurde Mitte der 90er Jahre die Ablagerungsphase noch durch die Nachverdichtung des abgelagerten Mülls mit-

tels Fallplatten verlängert. Die Oberflächenabdichtung und Rekultivierung ist in den Jahren 2015/2016 geplant. Das Ende der Nachsorgephase ist für das Jahr 2056 vorgesehen.

Nach Maßgabe von § 5 Abs. 2 HAKrWG haben die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger für die Ablagerung von Abfällen auf einer Deponie oder für Entsorgungsleistungen, die die Ablagerung umfassen, Gebühren zu erheben, die alle Kosten für die Errichtung und den Betrieb der Deponie abdecken müssen. Zu diesen Kosten zählen auch die Aufwendungen für eine vom öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zu leistende Sicherheit oder für ein zu erbringendes gleichwertiges Sicherungsmittel sowie die Zuführung von Rücklagen für die vorhersehbaren späteren Kosten der Stilllegung und der Nachsorge für einen Zeitraum von mindestens 30 Jahren.

Der Landkreis Gießen hat dieser gesetzlichen Verpflichtung Rechnung getragen, in dem er über Benutzungsgebühren die in seinem Auftrag durch ein Ingenieurbüro ermittelten Kosten für die Stilllegung und Nachsorge der beiden Deponien in Höhe von ca. 20 Mio. € bis zum Jahr 2009 vereinnahmt hat. Diese Mittel werden von dem FB Finanz- und Rechnungswesen des Landkreises verwaltet. Für die Möglichkeit der Verwendung der Mittel als „inneren Kassenkredit“ wird der Rückstellungsbetrag intern verzinst und die Zinseinnahmen den Rückstellungen wieder zugeführt. Der Zinsbetrag wird als Aufwand im Produkt „Allgemeine Finanzwirtschaft“ und als Zinsertrag im Produkt „Abfallwirtschaft“ verbucht und dort in gleicher Höhe als Aufwand wieder der Rückstellung zugeführt. Während das Durchbuchen im Produktbereich „Abfallwirtschaft“ ergebnisneutral erfolgt, beeinflusst die Zinsbelastung im allgemeinen Haushalt das Gesamtergebnis.

Das Gutachten „Berechnung der erforderlichen Rückstellungen für die Deponien Gießen-Allendorf und Reiskirchen“ vom 30.09.2009 beinhaltet u.a. folgende Kalkulationsparameter:

- Kostenschätzung Preisbasis 2009
- Inflationssatz (für alle Investitions- und Betriebsaufwendungen) 2 %
- **Haben-Zinssatz** 4,25 %
- Nachsorgezeitraum 40 Jahre

Zum „Habenzinssatz“ wird im Gutachten ausgeführt, dass der vollständige Rückstellungsbetrag über den gesamten Stilllegungs- und Nachsorgezeitraum mit einem

Zinssatz von 4,25 % verzinst wird. In der Berechnungstabelle ist der jeweilige Betrag dann auch als Gutschrift der Zinsen für die (fiktive) Geldanlage enthalten. Festgelegt wurde der Zinssatz seinerzeit auf der Basis der damals am Markt aktuell zu erzielenden Guthabenzinsen für längerfristige Geldanlagen.

Im Rahmen einer kreisinternen Prüfung hat die Revision im Jahr 2011 den Zinssatz für die Verzinsung der inneren Kassenkredite als zu hoch beanstandet. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Nachsorgekalkulation regelmäßig zu aktualisieren ist, u.a. auch dann, wenn Kostenansätze - zu denen auch die Zinssätze gehören - angepasst werden müssen.

Das Haushaltssicherungskonzept des Landkreises 2014 enthält den nachstehenden Prüfauftrag:

Maßnahme Lfd. Nr.: 63 (neu)	Reduzierung des Zinssatzes für die interne Verzinsung der Rückstellung für Rekultivierungsmaßnahmen und Nachsorge (Abfallwirtschaft) durch eine Anpassung an das aktuelle Marktniveau. Der in 2009 festgelegte Zinssatz von 4,25 % ist nicht mehr marktkonform.
Status: fortlaufend	Ziel: Reduzierung des Zinsaufwandes; die Größenordnung hängt von der Höhe des neuen Kalkulationszinssatzes ab.

Da der Marktzins inzwischen deutlich niedriger ist, steht die Kreisverwaltung vor der Entscheidung, ob der Zinssatz an die Marktlage angepasst werden kann bzw. muss.

B. Zusammenfassung

- Sowohl haushalts- als auch gebührenrechtlich sind für Deponien Rückstellungen für die Kosten der Stilllegung und Nachsorge zu bilden. Die Kosten für die Stilllegung und Nachsorge wurden vom Landkreis Gießen zuletzt durch das Gutachten „Berechnung der erforderlichen Rückstellungen für die Deponien Gießen-Allendorf und Reiskirchen“ vom 30.09.2009 ermittelt. Hierbei wurde ermessensfehlerfrei von einem „Haben“-Zinssatz in Höhe von 4,25 % ausgegangen.
- Sowohl im Gemeindehaushalt als auch in der Gebührenkalkulation können Rückstellungen abgezinst werden. Soweit sicher mit Zinseinnahmen zu rechnen ist, dürfte sogar eine Pflicht zur Abzinsung bestehen.
- Es besteht keine Pflicht, die Deponierückstellungen im Rahmen des kommunalen Haushaltes entsprechend der handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften abzuzinsen.
- Weder im Gemeindehaushalt noch in der Gebührenkalkulation finden die Regelungen des Handels- oder Steuerrecht zur Abzinsung von Rückstellungen unmittelbar oder analog Anwendung. Dementsprechend besteht auch keine Pflicht, die entsprechenden Abzinsungshöhen zur Anwendung zu bringen.
- Der Landkreis Gießen ist daher grundsätzlich befugt, den in der Ermittlung der Deponierückstellungen bisher angenommenen Zinssatz in Höhe von 4,25 % abzusenken. Eine Absenkung wäre in gebührenrechtlicher Hinsicht auf ein Niveau von 3,00 bis 4,00 % gut vertretbar.
- Eine Absenkung des Zinssatzes bei ansonsten gleichbleibender Kostenschätzung würde allerdings dazu führen, dass die derzeit gebildete Barwert-Rückstellung nicht mehr für die erforderlichen Stilllegungs- und Nachsorge-maßnahmen ausreicht. Es würden sich daher die Kosten für Stilllegung und Nachsorge der Deponien erhöhen.
- Gemäß § 5 Abs. 2 HAKrWG haben die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger für Deponien Gebühren zu erheben, die alle Kosten für die Errichtung und den Betrieb der Deponie abdecken müssen. Diese Bestimmung ist so auszulegen, dass nachträglich eingetretene Kostenänderungen nach Abschluss der Ablageungsphase nur dann gegenüber dem Gebührenzahler geltend gemacht werden können, wenn die Ausnahmebestimmung nach § 5 Abs. 3 HAKrWG vorliegen.

- Nach § 5 Abs. 3 HAKrWG können die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, soweit während der Betriebsphase der Deponie keine ausreichenden Rücklagen für die Kosten der Stilllegung und der Nachsorge der Deponie gebildet wurden, diese Kosten in einem Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2017 auch nach Stilllegung der Deponie in die Kalkulation der Abfallgebühren einbeziehen. Dies gilt aber nur für Deponien, die nach dem 1. Januar 2003 stillgelegt worden sind. Die Deponien des Landkreises Gießen wurden vor dem 1. Januar 2003 stillgelegt, so dass diese Ausnahmebestimmung nicht greift.
- Mangels ausdrücklicher landesgesetzlicher Regelung kann der Landkreis eine Zinsabsenkung auch nicht als unvorhersehbare Kostenänderung gegenüber dem Gebührenzahler geltend machen.
- Folge ist, dass der Landkreis Gießen zwar den Zinssatz in Höhe von 4,25 % absenken könnte, aber einen etwaig hierdurch entstehendes Delta bei der Ermittlung der tatsächlich benötigten Mittel für die Stilllegung und Nachsorge der Deponien aus dem allgemeinen Haushalt ausgleichen müsste.
- Die Kostenermittlung für die erwarteten Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen sollte alle drei bis vier Jahre überprüft und ggf. fortgeschrieben werden. Bei absehbaren, wesentlichen Änderungen müsste der Überprüfungsturnus verkürzt werden.
- Aufgrund der Tatsache, dass die letzte Kostenermittlung für die Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen der Deponien des Landkreises bereits einige Zeit zurückliegt, sollte diese kurzfristig erneuert werden. Sollte sich hierbei ergeben, dass bei einer Abzinsung mit 4,25 % zum Abschluss der Nachsorgephase eine Überdeckung bliebe, wäre der Zinssatz entsprechend anzupassen. Ergibt sich hingegen, dass auch bei einer Abzinsung mit 4,25 % die bereits vorhandene Rücklage nicht ausreicht, so müsste das Delta durch den allgemeinen Haushalt getragen werden.

C. Rechtliche Würdigung

[GGSC] soll untersuchen, ob und wenn ja, wie die Ermittlung der Höhe der erforderlichen Deponierückstellungen nach Maßgabe der aktuellen abgaben-, haushalts- und abfallrechtlichen Vorschriften angepasst werden kann.

Hierbei werden auch die nachfolgenden Fragen gutachterlich untersucht:

- Können oder müssen möglicherweise die bisherige Ermittlung der Höhe der Deponierückstellungen und die hierin enthaltene Festlegung eines Zinssatzes in Höhe von 4,25 % aufgrund der aktuellen Vorgaben des kommunalen Abgaben- und Haushaltsrechts sowie des Abfallrechts geändert werden? Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen nicht in dem im Jahr 2009 prognostizierten Zeitfenster umgesetzt werden konnten.
- Darf speziell die bisher in der Ermittlung der Höhe der Deponierückstellungen enthaltene Annahme einer Verzinsung in Höhe von 4,25 % abgesenkt werden und falls ja, in welcher Höhe ist eine Verzinsung anzusetzen? Hierbei gehen wir auch auf eine evtl. zulässige Anwendung der Grundsätze des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes und die Auswirkungen auf den Kreis- wie Gebührenhaushalt ein. Ferner werden für die Ermittlung einer angemessenen Verzinsung geeignete Bezugspunkte vorgeschlagen.
- Kann im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Deponierückstellungen ein anderer (Abzinsungs-)Zinssatz angewandt werden, als in der internen Verzinsung und welche Auswirkungen hätte dies?
- Sind zukünftige Kostenänderungen im Rahmen der Ermittlung der prognostizierten Stilllegungs- und Nachsorgekosten gebührenansatzfähig und falls ja, in welchem Umfang?

Hierbei wird zunächst dargelegt, nach welchen gesetzlichen Grundlagen die Rückstellungen im Haushaltsplan bzw. Jahresabschluss und in der Gebührenkalkulation zu bilden sind (hierzu unter I).

Sodann wird abstrakt die Frage beantwortet, ob die Rückstellungen jeweils abzuzinsen sind und ob insoweit die durch das BilMoG ins Handelsgesetzbuch eingeführten Regelungen bzw. diesbezüglich bestehende steuerrechtliche Regelungen anzuwenden sind (hierzu unter II.). Danach werden Ausführungen zur Verzinsung des internen Kassenkredites (hierzu unter III.) und zur Höhe der Abzinsung und der Verzinsung gemacht und die diesbezüglich bestehenden Zusammenhänge erläutert (hierzu unter IV.). Sodann wird auf die Anforderungen in Bezug auf die Ermittlung der Höhe der Rückstellung eingegangen (hierzu unter V.). Zum Abschluss setzen wir uns mit der Frage auseinander, ob bzw. wie lange weiterer Rückstellungsbedarf gebührenansatzfähig ist (hierzu unter VI.).

I. Gesetzliche Grundlagen für die Bildung der Deponierückstellung/-rücklagen

Die Pflicht zur Bildung der Deponierückstellung ergibt sich sowohl aus haushaltsrechtlichen als auch aus kommunalabgabenrechtlichen Vorschriften.

1. Bildung der Deponierückstellung nach Haushaltsrecht

Gemäß § 52 Abs. 1 Hessische Landkreisordnung (HKO) i. V. m. § 106 Abs. 4 Hessische Gemeindeordnung (HGO) hat der Landkreis für ungewisse Verbindlichkeiten und für Aufwendungen, deren Höhe oder Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt ist, Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden. Diese Pflicht wird in § 39 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO konkretisiert, wonach Rückstellungen für die Rekultivierung und Stilllegung von Abfalldeponien zu bilden sind.

2. Bildung der Deponierückstellung nach Gebührenrecht

Die Pflicht zur Bildung von Deponierückstellung ergibt sich – neben dem allgemeinen kommunalabgabenrechtlichen Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip – auch aus § 5 Abs. 2 HAKrWG. Gemäß § 5 Abs. 2 Satz 1 HAKrWG haben die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger für die Ablagerung von Abfällen auf einer Deponie oder für Entsorgungsleistungen, die die Ablagerung umfassen, Gebühren zu erheben, die alle Kosten für die Errichtung und den Betrieb der Deponie abdecken müssen. Zu diesen Kosten zählen gem. Satz 3 u. a. auch die Zuführung von Rücklagen für die vorhersehbaren späteren Kosten der Stilllegung und der Nachsorge für einen Zeitraum von mindestens 30 Jahren.

Nachfolgend wird auch insoweit von Rückstellungen gesprochen, auch wenn der hessische Gesetzgeber den Begriff der Rücklage verwandt hat.

II. Gesetzliche Grundlage für die Abzinsung der Deponierückstellung – Verhältnis zum Handels- und Steuerrecht

Die Abzinsung ist eine Rechenoperation aus der Finanzmathematik, bei der der Wert einer zukünftigen Zahlung für einen Zeitpunkt, der vor dem der Zahlung liegt, berechnet wird.

Die Abzinsung von Deponierückstellungen hat vor allem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) in den letzten Jahren verstärkte Aufmerksamkeit gefunden. Zunächst wird dargelegt, dass eine Abzinsung sowohl nach haushalts- als auch nach gebührenrechtlichen Vorgaben grundsätzlich möglich ist (hierzu unter 1.). Im Anschluss wird geprüft, ob vorhandene konkrete Regelungen zur Abzinsung und insbesondere auch zur Höhe der Abzinsung aus dem Handels- und Steuerrecht vorliegend zwingend anzuwenden sind (hierzu unter 2.).

1. Recht bzw. Pflicht zur Abzinsung nach dem Gemeindehaushalts- und Gebührenrecht

Sowohl im Gemeindehaushalt als auch in der Gebührenkalkulation können Rückstellungen abgezinst werden. Soweit sicher mit Zinseinnahmen zu rechnen ist, dürfte sogar eine Pflicht zur Abzinsung bestehen.

a) Gemeindehaushaltsrecht

Eine ausdrückliche Pflicht zur Abzinsung der Deponierückstellung ergibt sich aus dem Gemeindehaushaltsrecht nicht. Gemäß § 112 Abs. 1 Satz 4 HGO hat der Jahresabschluss aber die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde darzustellen. Rückstellungen sind gem. § 41 Abs. 1 2. Halbsatz GemHVO nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.

Hieraus ergeben sich das Recht und auch die Pflicht zur Abzinsung der Deponierückstellungen, soweit mit den vorhandenen Finanzmitteln Zinsen sicher erwirtschaftet werden können. Dies dürfte auch bei einer internen Verwendung der vorhandenen Finanzmittel gelten.

b) Gebührenrecht

Bereits aus den allgemeinen Kalkulationsgrundsätzen ergibt sich im Rahmen der Gebührenkalkulation die Möglichkeit, die erforderlichen Rückstellungen als Barwert unter Berücksichtigung einer Verzinsung zu ermitteln. Die Höhe der anzuwendenden Abzinsung muss sich u.E. streng an der geschätzten, zu erzielenden Verzinsung der bereits vorhandenen, über Gebühren finanzierten Rückstellungen orientieren. Nur so kann gewährleistet werden, dass keine gewollten Über- oder Unterdeckungen entstehen.

2. Anwendung der Vorschriften aus dem Handels- und Steuerrecht

Sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht gibt es Regelungen dazu, wie genau Rückstellungen zu ermitteln sind und in welcher Höhe sie abzuzinsen sind. Würden diese Vorschriften vorliegend Anwendung finden, wäre somit auch die Höhe der Abzinsung vorgegeben.

Nachfolgend werden zunächst die bestehenden steuerrechtlichen Regelungen dargestellt [hierzu unter a)]. Im Anschluss wird geprüft, ob diese Regelungen zwingend für den Haushalt und in der Gebührenkalkulation des Landkreises anzuwenden sind [hierzu unter b)].

a) Bestehende handels- und steuerrechtliche Regelungen

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurden die handelsrechtlichen Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen dergestalt geändert, dass nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr nunmehr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre abzuzinsen sind.

Nach altem Recht war die Abzinsung von Rückstellungen hingegen nur dann zulässig, wenn in den Rückstellungen ein Zinsanteil enthalten war. Der Abzinsungszinssatz wird nach den Vorgaben der Rückstellungsabzinsungsverordnung vom 18.11.2009 (BGBl I S. 3790) von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekannt gegeben. Der Grund für die Änderung des HGB im Rahmen des BilMoG war, dass die in den Rückstellungen gebundenen Finanzmittel investiert und gewonnene Erträge realisiert werden können (Regierungsentwurf zum BilMoG, Drs. 16/10067, S. 54). Nach der Neuregelung des BilMoG besteht aus handelsrechtlicher Sicht somit grundsätzlich eine Pflicht zur Abzinsung von Rückstellungen mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit bestimmten, von der Bundesbank veröffentlichten Zinssätzen.

Die Frage, ob eine Rückstellung gebildet werden darf oder muss, ist im Steuerrecht in den §§ 4 und 5 Einkommenssteuergesetz (EStG) geregelt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f) EStG gilt das sog. Stichtagsprinzip, wonach die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich sind und künftige Preis- und Kostensteigerungen nicht zu berücksichtigen sind. Es ist zudem mit einem statischen Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG) und bei den sogenannten Sachleistungsverpflichtungen, zu denen auch die Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen zählen, ist für den Zinslauf der Beginn der Erfüllung maßgebend.

Auch nach dem Steuerrecht wären somit Rückstellungen für die Deponien zu bilden und diese wären bis zum Beginn der Erfüllung mit einem statischen Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen.

b) Keine Pflicht zur Anwendung der steuer- und handelsrechtlichen Vorschriften

Bei der Frage, ob handels- oder steuerrechtliche Vorschriften zur Abzinsung vorliegend Anwendung finden, ist wiederum zwischen dem Haushalts- und dem Gebührenrecht zu unterscheiden.

aa) Anwendung steuerrechtlicher oder handelsrechtlicher Vorschriften auf den Kommunalhaushalt

Auf Eigenbetriebe finden gem. § 20 Abs. 2 Eigenbetriebsgesetz (EigBGes) die Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuches über Buchführung, Inventar und Aufbewahrung und somit auch die Vorschrift über die Abzinsung von Rückstellungen Anwendung, soweit sie nicht bereits unmittelbar gelten.

Im Landkreis Gießen wird die Aufgabe der Abfallwirtschaft aber nicht in Form eines Eigenbetriebes wahrgenommen, so dass das Eigenbetriebsgesetz keine Anwendung findet.

In der hessischen Gemeindeordnung und der GemHVO findet sich, ebenso wie in den anderen Bundesländern, kein allgemeiner Verweis auf die handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften. Nur im Hinblick auf die Pensionsrückstellungen erfolgt in § 41 Abs. 6 GemHVO ein Verweis auf steuerliche Vorschriften. Es stellt sich somit die Frage, ob sich für Deponierückstellungen eine entsprechende Anwendung der handels- oder steuerrechtlichen Regelungen aus anderen Vorschriften ergibt.

Im Schrifttum wird vertreten, dass § 253 Abs. 2 HGB für die kommunale Rechnungslegung entsprechend angewendet werden kann, dass aber auch keine Bedenken bestehen, wenn sich die Kommunen an den steuerlichen Abzinsungsregelungen orientieren (Praxis der Kommunalverwaltung, PdK Hessen, GemHVO, § 41 Rn. 15).

Auch nach der hier vertretenen Auffassung können die steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Vorschriften zur Abzinsung Anwendung finden, sie müssen aber nicht zwingend angewandt werden.

Für eine Pflicht zur Anwendung dieser Vorschriften fehlt es an einer ausdrücklichen Verweisung. Für eine analoge Anwendung dürfte es bereits an einer entsprechenden planwidrigen Regelungslücke fehlen, da der Gesetz- und Verordnungsgeber für Pensionsrückstellungen und auch für Eigenbetriebe diesen Regelungsbedarf sehr wohl erkannt hat und deshalb im Umkehrschluss davon auszugehen ist, dass er im Übrigen bewusst auf eine solche Verweisung verzichtet hat. Auch dürfte es an einer vergleichbaren Interessenlage fehlen.

Im Hinblick auf die handelsrechtlichen Vorschriften ist zu beachten, dass die Kommunen gerade auch im gebührenfinanzierten Bereich beim Einsatz ihrer Finanzmittel bei weitem nicht so frei am Markt agieren können, wie andere Wirtschaftsteilnehmer. Um insoweit eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu erreichen, dürften zumindest die von der Bundesbank vorgegebenen Abzinsungssätze nicht geeignet sein. Bei den steuerrechtlichen Vorschriften ist bereits fraglich, ob ihre Anwendung überhaupt im Rahmen des Jahresabschlusses geeignet ist, die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen. Hiergegen dürfte allein der Umstand sprechen, dass eine Preis- und Kostensteigerung nicht berücksichtigt werden kann.

Somit besteht in Bezug auf die Deponierückstellungen im Rahmen des kommunalen Haushaltes keine Pflicht zur Anwendung der handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen.

bb) Anwendung steuerrechtlicher oder handelsrechtlicher Vorschriften im Rahmen der Gebührenkalkulation

Eine gesetzliche Regelung zur Anwendung der steuer- oder handelsrechtlichen Vorschriften gibt es auch im Kommunalabgabenrecht nicht.

Grundsätzlich gilt, dass haushalts- und handelsrechtliche Grundsätze nicht zwingend in der Gebührenkalkulation Anwendung finden (vgl. Schulte/Wiesemann, in: Driehaus, KAG, § 6, Rn. 68, 71). Dies gilt erst Recht für steuerrechtliche Vorschriften.

Eine Pflicht zur Abzinsung der Rückstellungen gemäß § 253 Abs. 2 HGB in der Gebührenkalkulation bestünde selbst dann nicht, wenn ein Eigenbetrieb aufgrund der Verweisung aus dem Eigenbetriebsgesetz eine solche Abzinsung im kommunalen Haushalt vornehmen müsste.

Die Abzinsung, die im Übrigen auch bereits vor dem BilMoG im Rahmen der Gebührenkalkulation möglich war, kann, muss aber nicht im Gleichlauf zu handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Vorschriften in die Gebührenkalkulation Eingang finden. Soweit bereits bei Aufstellung der Gebührenkalkulation ersichtlich ist, dass bspw. die Abzinsung nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgrund der nur geringeren Verzinsung des Geldes zu einer Unterdeckung führt, dürfte ein Verstoß gegen das Kostendeckungsgebot vorliegen.

cc) Zwischenergebnis – keine Pflicht zur Anwendung

Weder im Gemeindehaushalt noch in der Gebührenkalkulation finden die Regelungen des Handels- oder Steuerrecht zur Abzinsung von Rückstellungen unmittelbar oder analog Anwendung. Dementsprechend besteht auch keine Pflicht des Landkreises, die hier vorgeschriebenen Abzinsungshöhen zur Anwendung zu bringen.

III. Verzinsung des internen Kassenkredites

Bevor die Frage der Verzinsung des Kassenkredites näher beleuchtet wird, ist zunächst darzulegen, dass die Verwendung der Rückstellung als interner Kassenkredit grundsätzlich den haushalts- und gebührenrechtlichen Vorschriften entspricht (hierzu unter 1.). Danach wird zunächst generell die Möglichkeit der Verzinsung dargelegt (hierzu unter 2.). Ausführungen zur Höhe der Verzinsung folgen sodann unter Kapitel IV.

1. Verwendung der Rückstellungen als interne Kassenkredite

Die Verwendung der über Gebührenzahlungen finanzierten Deponierückstellungen als interne Kassenkredite entspricht der Gemeindeordnung. Gemäß § 105 Abs. 1 HGO darf der Landkreis externe Kassenkredite nur dann aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen.

Andere Mittel sind gemäß Nr. 1 der Hinweise zur Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften der Hessischen Gemeindeordnung (HGO) – Sechster Teil – zu § 105 HGO verfügbare Zahlungsmittelbestände und Geldanlagen, ggfs. auch die der Sondervermögen, soweit dies wirtschaftlich ist. Zum Begriff der Zahlungsmittel zählen gem. § 34 GemKVO Bargeld, Schecks, Geldkarten, Debitkarten und Kreditkarten. Im oben zitierten Hinweis werden aber nicht Zahlungsmittel, sondern Zahlungsmittelbestände genannt, so dass hierunter die Kassenmittel nach § 34 Nr. 6 GemKVO zu verstehen sein dürften (vgl. PdK Hessen, § 105 HGO, Rn. 7), also neben den Zahlungsmitteln auch die Bestände auf Konten der Gemeindekasse oder Sonderkasse mit Ausnahme der Geldanlagen.

Insoweit zählen auch die durch Gebühren erwirtschafteten Rückstellungen zu den Mitteln im Sinne des § 105 HGO, so dass die Verwendung als interner Kassenkredit im Einklang mit haushaltsrechtlichen Vorschriften erfolgt. Allerdings ist die vorrangige Inanspruchnahme der verfügbaren Zahlungsmittelbestände und Geldanlagen an die Voraussetzung geknüpft, dass diese wirtschaftlich ist. Die Frage der Wirtschaftlichkeit hängt v.a. von der Höhe der Verzinsung im Rahmen der internen Leistungsbeziehung ab und ist von daher Gegenstand des Kapitels IV.

Auch gebührenrechtlich ist eine Verwendung der durch Gebühren erwirtschafteten Mittel möglich, solange der Gebührenzahler hierdurch nicht schlechter gestellt wird, als er ohne eine solche interne Mittelverwendung stünde. Da ohne die interne Mittelverwendung eine Anlage der längerfristig zur Verfügung stehenden Mittel möglich und wahrscheinlich auch geboten wäre, richtet sich auch insoweit die Zulässigkeit der internen Kassenkredite nach der Höhe der Verzinsung.

2. Verzinsung des internen Kassenkredites

Die Gewährung eines internen Kassenkredites stellt eine Form einer internen Leistungserbringung dar, die im Rahmen der internen Leistungsverrechnung zu berücksichtigen ist. Die interne Leistungsverrechnung dient dazu, die Aufwendungen und Auszahlungen verursachungsgerecht den Bewirtschaftungseinheiten anzulasten, die letztendlich auch die Leistungen in Anspruch genommen haben. Vorliegend nimmt der Bereich Finanzen durch die Zurverfügungstellung von Geldmitteln eine Leistung des Bereiches Abfallwirtschaft in Anspruch, bei der die Gegenleistung üblicherweise in einer Verzinsung zu sehen ist. Dass interne Leistungsbeziehungen ergebniswirksam im kommunalen Haushalt zu berücksichtigen sind, ergibt sich mittelbar aus § 4 Abs. 3 Satz 2 GemHVO.

Vorliegend ergibt sich die Pflicht zur Verzinsung auch aus dem Gebührenrecht, da diese Geldmittel ansonsten anzulegen wären und für den Gebührenzahler entsprechende Zinsen erwirtschaftet würden. Der Gebührenzahler darf aber durch Verwendung der Kassenmittel als internen Kassenkredit keinesfalls schlechter gestellt werden.

IV. Höhe der Abzinsung und der Verzinsung

Da das Landesrecht - wie gezeigt - keine Vorgaben zur Abzinsung der Rückstellungen enthält, steht dem Satzungsgeber bei der Ermittlung des Abzinsungszinssatzes ein Ermessen zu.

1. Zusammenhang zwischen Abzinsung und Verzinsung

Bei der Ausübung des Ermessens im Hinblick auf die Höhe des Abzinsungssatzes ist zu berücksichtigen, dass anders als im Handelsrecht im Kommunalabgabenrecht ein Nachholen von Rückstellungen nur begrenzt möglich ist. Denn im Kommunalabgabenrecht gilt grundsätzlich der betriebswirtschaftliche Kostenbegriff, demzufolge die Aufwendungen für die Deponie jeweils in dem Jahr der Nutzung zu decken sind. Wird der Abzinsungszinssatz zu hoch angesetzt, so würde dies dazu führen, dass die zu bildenden Rückstellungen nicht ausreichen, um die Aufwendungen für die Rekultivierung und Nachsorge der Deponie zu decken. Soweit dies bei Aufstellung der Gebührenkalkulation bereits feststeht, dürfte es sich insoweit um eine gewollte Unterdeckung handeln, die gegenüber dem Gebührenpflichtigen nicht mehr geltend gemacht werden könnte, sondern zu Lasten des allgemeinen Haushaltes ginge.

Hierdurch wird deutlich, dass es einen engen Zusammenhang zwischen der Höhe der Abzinsung und der Höhe der zu erzielenden Verzinsung gibt. Beim Landkreis Gießen dürfte es sich aufgrund des Umstandes, dass der Landkreis nicht nur die Höhe der Abzinsung, sondern auch die Höhe der Verzinsung festlegt, bei der Festlegung unterschiedlicher Zinssätze insoweit immer um eine vorab erkennbare Über- oder Unterdeckung handeln, die im Falle der Überdeckung zu einer Nichtigkeit der Abfallgebührensatzung und im Falle der gewollten Unterdeckung zur Kostentragung des allgemeinen Haushaltes führen würde.

2. Höhe des Zinssatzes

Die Höhe der Abzinsung richtet sich vorliegend nach der möglichen Höhe der Verzinsung des internen Kassenkredites, da nur so Über- oder Unterdeckungen vermieden werden können. Allerdings muss dieser Zinssatz gewährleisten, dass durch die Verwendung der Deponierückstellung weder die Gebührenzahler schlechter gestellt werden [hierzu unter a)], noch die Verwendung der Zahlungsmittels sich als unwirtschaftlich für den Landkreis darstellt [hierzu unter b)].

a) Keine Schlechterstellung des Gebührenzahlers

Um durch den internen Kassenkredit eine Schlechterstellung des Gebührenzahlers zu verhindern, wäre zu überlegen, zu welchem Zeitpunkt die Finanzmittel für welchen Zeitraum angelegt hätten werden können.

Die Höhe des Zinssatzes sollte sich an den durchschnittlich erzielten Renditen risikofreier inländischer Wertpapiere orientieren (Lichtenfeld, in: Driehaus, § 6 Rn. 151, 735b zur Frage der Eigenkapitalverzinsung). Beispielhaft sind nachfolgend die Umlaufrenditen inländischer Inhaberschuldverschreibungen – Anleihen der öffentlichen Hand, für unterschiedliche lange Zeiträume dargestellt. Grundlage dieser Tabelle sind die jeweiligen Monatsrenditewerte, die von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht werden. Durchschnittliche Umlaufrenditen inländischer Inhaberschuldverschreibungen – Anleihen der öffentlichen Hand für unterschiedliche Zeitspannen:

58 Jahre (Beginn der statistischen Erfassung) 1957 bis 2014	6,10 %
40 Jahre 1975 bis 2014	5,60 %
35 Jahre 1980 bis 2014	5,39 %
30 Jahre 1985 bis 2014	4,83 %
25 Jahre 1990 bis 2014	4,53 %
20 Jahre 1995 bis 2014	3,74 %
15 Jahre 2000 bis 2014	3,26 %
10 Jahre 2005 bis 2014	2,68 %
5 Jahre 2010 bis 2014	1,70 %

b) Wirtschaftlichkeit aus Sicht des kommunalen Haushaltes

Damit die Verwendung der internen Mittel sich aus haushaltsrechtlicher Sicht als wirtschaftlich darstellt, wäre hingegen zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt für welchen Zeitraum zu welchem Zinssatz auf dem Kapitalmarkt Darlehen hätten aufgenommen werden müssen. Die hiernach ermittelten Zinsen würden insoweit die Grenze der Wirtschaftlichkeit bilden. Der so ermittelte Zinssatz entspricht dem in der Gebührenkalkulation zum Ansatz gebrachten Fremdzinssatz.

Uns wurde mitgeteilt, dass der gewichtete Durchschnittszinssatzes für die langfristigen Investitionskredite des Landkreises Gießen auf der Basis des Haushaltsjahres 2013 bei 4,34 % liegt.

c) Zwischenergebnis

Ohne Kenntnis der jeweiligen Zeiträume, für die die Finanzmittel aus der Deponierücklage zur Verfügung gestellt werden konnten, ohne die Finanzierung erforderlicher Maßnahmen zu gefährden, lässt sich nur ein Rahmen der denkbaren Zinshöhe abstecken. Allerdings gehen wir allein aufgrund des Umstandes, dass sich die Depo-nien seit 1994 bzw. seit 2001 in der Stilllegungsphase befinden da-von aus, dass die zurzeit zur Verfügung stehenden Mittel bereits seit mindestens 10 bis 15 Jahren zur Verfügung stehen, teilweise wahr-scheinlich auch bereits erheblich länger.

Hiernach wäre aus Sicht des Gebührenzahlers ein Zinssatz von etwa 3,0 bis 4,5 bzw. 4,8 % erforderlich. Aus Sicht des kommunalen Haus-haltes war im Jahr 2013 ein Zinssatz von 4,0 bis 4,5 % angemessen. Auf die derzeit bestehende Niedrigzinsphase und die entsprechend niedrig Verzinsung von nur kurzfristig abgeschlossenen Darlehen kann hingegen nicht abgestellt werden, da die Finanzmittel dem kommunalen Haushalt insgesamt bereits seit einem längeren Zeit-raum zur Verfügung stehen und vor allem aus Sicht des Gebühren-zahlers eine Anlage der Finanzmittel bereits vor längerer Zeit bei ei-nem sehr viel höheren Zinsniveau stattgefunden hätte.

V. Anforderungen an die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen

Nach § 39 Abs. 3 GemHVO dürfen gebildete Rückstellung nur dann aufgelöst werden, soweit der Grund für ihre Bildung entfallen ist. Hieraus resultierte eine Pflicht zur Auflösung, wenn bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bekannt wird, dass mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde nicht mehr zu rechnen ist. Zu jedem Bilanzstichtag bedarf es einer Prüfung der gebildeten Rückstellungen dem Grund und der Höhe nach, ob diese nach den vorliegenden Erkenntnissen noch erforderlich sind und inwieweit eine Anpassung vorzunehmen ist (§ 39 GemHVO, Rn. 94).

Vorliegend gibt es eine Berechnung der erforderlichen Rückstellungen für die Deponien Gießen-Allendorf und Reiskirchen mit Stand September 2009. Allein aufgrund des Zeitablaufes bedarf es einer Überprüfung bzw. erneuten Berechnung der Rückstellungshöhe. Zudem liegen dem Landkreis Erkenntnisse vor, wonach die Annahmen, die der Berechnung zugrunde liegen, nicht eingetreten sind. U. a. wurden bzw. werden Maßnahmen später umgesetzt als im Jahr 2009 angenommen. Bereits aus dem Vergleich der Salden zum 01.01. der Jahre 2012 und 2013, wie sie in Anlage 2 der Berechnung der Rückstellungen prognostiziert wurden, mit der Höhe der Rückstellung in den entsprechenden Jahresabschlüssen 2011 und 2012 wird deutlich, dass es einer neuen Berechnung unter Berücksichtigung der bereits eingetretenen bzw. absehbaren Änderungen sowohl in zeitlicher als auch in preislicher Hinsicht bedarf.

Abstrakt lässt sich feststellen, dass die umfangreichen und kostenintensiven Berechnungen in Bezug auf Deponierückstellungen grundsätzlich nicht jährlich aktualisiert werden müssen. Hier dürfte die Berücksichtigung der Aufwendungen und Erlöse bei der Ermittlung der Rückstellung zunächst ausreichen. Allerdings sollte ohne konkreten Anlass spätestens alle drei bis vier Jahre eine kurssorische Überprüfung stattfinden, ob die getroffenen Annahmen noch zutreffen. Je nach Ergebnis dieser Prüfung ist ggf. eine umfassende Aktualisierung vorzunehmen. Soweit es Anhaltspunkte dafür gibt, dass Annahmen in einem erheblichem Umfang nicht eingetreten sind, hat eine Aktualisierung bereits entsprechend früher zu erfolgen.

VI. Gebührenansatzfähigkeit künftiger Kostenerhöhungen für Stilllegung und Nachsorge

Im Folgenden wird untersucht, ob und in welcher Höhe Kosten, im Zusammenhang mit der Stilllegung und Nachsorge der Deponien, für die bisher keine Rückstellungen gebildet wurden, noch über Gebühren geltend gemacht und auf die Kalkulationszeiträume aufgeteilt werden können. Diese Frage ist vor allem vor dem Hintergrund von Interesse, dass eine Absenkung des Zinssatzes bei ansonsten gleichbleibender Kostenschätzung dazu führt, dass die derzeit gebildete Barwert-Rückstellung nicht mehr ausreichen würde, die erforderlichen Kosten zu decken.

1. Grundsätze der Bildung von Rückstellungen und Anpassung während des Betriebes der Deponie

Rückstellungen für Deponien sind nach den allgemeinen kommunalabgabenrechtlichen Grundsätzen grundsätzlich während des Betriebs der Deponie zu bilden. Zu Grunde gelegt wird hier der sog. wertmäßige Kostenbegriff, der besagt, dass alle Aufwendungen für eine Deponie während des Betriebs und der Leistungserbringung durch die Deponie zu bilden sind. Bei diesen vorhersehbaren späteren Kosten der Nachsorge für noch in Betrieb befindlichen Abfallentsorgungsanlagen handelt es sich unbestritten um betriebsbedingte Kosten, die durch die Leistungserbringung verursacht werden (vgl. Brüning, in: Driehaus, § 6 Rn. 54 m. w. N.): Da auch die Kosten für die Stilllegung und Nachsorge bereits in der Nutzungsphase der öffentlichen Einrichtung während des laufenden Kalkulationszeitraums verursacht werden, ist auch eine Leistung gegenüber den betroffenen Gebührenschuldern vorhanden, da die Benutzer der Einrichtung unmittelbar noch Vorteile von dem Betrieb der Abfallbeseitigungsanlage haben. Dies berechtigt mit Blick auf den Werteverzehr und seine periodengerechte Zurechnung zum Kalkulationszeitraum sowie in Übereinstimmung mit dem im Gebührenrecht geltenden Äquivalenzprinzip dazu, die Gebührenschuldner während des noch laufenden Betriebes auch zu den Kosten für die spätere Stilllegung und Nachsorge heranzuziehen, obwohl die Ausgaben erst später anfallen (Brüning, in: Driehaus, § 6 Rn. 323).

Eine diesem Grundsatz entsprechende ausdrückliche Regelung enthält § 5 Abs. 2 HAKrWG, dem zufolge die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger für die Ablagerung von Abfällen auf einer Deponie oder für Entsorgungsleistungen, die die Ablagerung von Abfällen umfassen, Gebühren zu erheben haben, die alle Kosten für die Errichtung und den Betrieb der Deponie abdecken müssen. Zu diesen Kosten zählt auch die Zuführung von Rücklagen für die vorhersehbaren späteren Kosten der Stilllegung und der Nachsorge für einen Zeitraum von mindestens 30 Jahren.

Ändern sich die Erkenntnisse über die notwendige Höhe der Rückstellungen, so ist dem während des Betriebs der Deponie durch eine entsprechende Anpassung der Gebührenkalkulation Rechnung zu tragen.

2. Zeitrahmen für das Nachholen von Rückstellungen

Da u.a. auf Grund gestiegener Anforderungen an den Abschluss von Deponien vielfach zu verzeichnen war, dass die gebildeten Rückstellungen nicht ausreichten, um die Aufwendungen für die Stilllegung und Nachsorge zu decken, haben bundesweit fast alle Landesgesetzgeber – allerdings in sehr unterschiedlichen Umfang – von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff in Bezug auf die Bildung von Rückstellungen für Deponien zu erweitern.

Eine solche Regelung enthält auch § 5 Abs. 3 HAKrWG, der wie folgt lautet:

„Soweit die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger während der Betriebsphase der Deponie keine ausreichenden Rücklagen für die Kosten der Stilllegung und der Nachsorge der Deponie gebildet haben, können diese Kosten in einem Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2017 auch nach Stilllegung der Deponie in die Abfallgebühren einbezogen werden. Satz 1 gilt nur für Deponien, die nach dem 1. Januar 2003 stillgelegt worden sind.“

Die Möglichkeit der Nachholung von Rückstellungen ist demnach zeitlich begrenzt bis zum 31.12.2017 und findet zudem nur auf Deponien Anwendung, die nach dem 01.01.2003 stillgelegt worden sind.

Die Formulierung, dass „Kosten“ insoweit in die Kalkulation einbezogen werden dürfen, könnte dem Wortlaut nach vermuten lassen, dass nur die in dem jeweiligen Kalkulationszeitraum anfallenden eigentlichen Kosten eingestellt werden dürfen, dies würde es ausschließen insoweit Rückstellungen zu bilden. Diese Auslegung wäre aber insbesondere im Hinblick auf den 30jährigen Nachsorgezeitraum und Art. 10 der Deponierichtlinie zu eng. § 5 Abs. 3 HAKrWG ist unseres Erachtens vielmehr dahingehend auszulegen, dass bezogen auf die nach dem 1. Januar 2003 stillgelegten Deponien alle Aufwendungen für die Stilllegung und Nachsorge in die Gebührenkalkulation einbezogen werden dürfen und dass insoweit auch die Bildung von Rückstellungen zugelassen ist.

Da das Gesetz hinsichtlich der Aufteilung der Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen auf die verschiedenen Kalkulationszeiträume keine Vorgaben enthält, gilt auch hier, dass dem Satzungsgeber insoweit ein gerichtlich nur beschränkt überprüfbares Ermessen zusteht. Ermessensgerecht dürfte es sein, die insoweit erforderlichen zusätzlichen Aufwendungen gleichmäßig auf die Kalkulationszeiträume bis 2017 zu verteilen. Eine zulässige Ermessenserwägung wäre es unseres Erachtens auch, wenn z. B. in Jahren besonderer Belastung der Betrag reduziert wird, um Gebührensprünge zu vermeiden.

3. „Stilllegung“ i. S. d. § 5 Abs. 3 HAKrWG

Nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 3 HAKrWG können die Kosten der Stilllegung und Nachsorge in einem Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2017 auch nach Stilllegung der Deponie in die Abfallgebühren einbezogen werden, wobei dies nach Satz 2 nur für Deponie gilt, die nach dem 01.01.2013 stillgelegt wurden. Fraglich ist, auf welchen Zeitpunkt der Gesetzgeber sich mit der Verwendung der Begriffe „Stilllegung“ und „stillgelegt“ beziehen wollte.

Auf die darüber hinaus bestehende Frage, ob die Stilllegung sich auf einen Deponieabschnitt oder auf die gesamte Deponie bezieht, kommt es vorliegend nicht an, da auf den beiden Deponien seit 1993 bzw. 2001 insgesamt kein Abfall mehr abgelagert wurde und es bisher – nach unserem Kenntnistand – auch keine endgültig stillgelegten Abschnitte gibt.

a) Endgültige Stilllegung oder Beginn der Stilllegungsphase

Der Begriff der Stilllegung wird in der Rechtsordnung nicht einheitlich verwandt. § 30 KrWG befasst sich mit der Stilllegung von Deponien und unterscheidet zwischen der beabsichtigten Stilllegung, die anzuzeigen ist und dem Abschluss der Stilllegung (endgültige Stilllegung). § 2 Nr. 32 DepV unterscheidet hingegen zwischen der Stilllegungsphase und der endgültigen Stilllegung. Die Stilllegungsphase ist der Zeitraum vom Ende der Ablagerungsphase eines Deponieabschnittes bis zur endgültigen Stilllegung eines Deponieabschnittes nach § 40 Abs. 3 KrWG. Die endgültige Stilllegung wird nach Abschluss der Stilllegungsmaßnahmen auf Antrag durch Verwaltungsakt festgestellt. Eine eindeutige Verwendung des Wortes „Stilllegung“ ohne den Zusatz „endgültige“ lässt sich aus diesen Regelungen nicht ableiten. In den Kommentierungen zu § 40 KrWG wird teilweise zwischen der Stilllegung (Beginn der Stilllegungsphase, Stilllegung im engeren Sinne), der Stilllegungsphase (Stilllegung im weiteren Sinne) und der endgültigen Stilllegung als Abschluss der Stilllegung unterschieden; die Stilllegung im engeren Sinne ist hiernach die dauerhafte, nicht nur vorübergehende Einstellung des Ablagerungsbetriebes (Schwetzal, in: Jahn et al., Kreislaufwirtschaftsgesetz, 1. Aufl. 2014, § 40 Rn. 8 m.w.N). Hätte der Gesetzgeber eindeutig den Beginn der Stilllegungsphase in Bezug nehmen wollen, hätte in Satz 2 statt stillgelegter Deponie eigentlich von „in Stilllegung befindlichen Deponien“ die Rede sein müssen. Der Wortlaut ist von daher nicht eindeutig, sondern bedarf der Auslegung.

Damit § 5 Abs. 3 Satz 2 HAKrWG den an ein Gesetz zu stellenden Bestimmtheitsanforderungen genügt, muss ein bestimmter oder bestimmbarer Zeitpunkt in Bezug genommen werden. Die endgültige Stilllegung, die auf Antrag mittels Verwaltungsakt festgestellt wird, ist eindeutig bestimmbar. Der Beginn der Stilllegungsphase setzt die dauerhafte Einstellung des Ablagerungsbetriebes voraus.

In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob „nach der Verkehrsauffassung aufgrund konkreter Umstände mit der Wiederaufnahme der Nutzung, die für die Anlage bzw. den Anlagentyp prägend sind, zu rechnen ist“ (BVerwG, Beschluss v. 27.06.1988, Az.: 7 B 101/88). Dieser Zeitpunkt ist zumindest im Nachhinein bestimmbar, so dass beide Auslegungen den Bestimmtheitsanforderungen genügen würden.

Aus der Gesetzesbegründung (Drs. 15/3784) ergibt sich, dass der Landesgesetzgeber zwischen drei Begriffen unterschieden hat: Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge. Soweit man zwischen Rekultivierung und Stilllegung unterscheidet, kann mit Stilllegung eigentlich nur der Beginn der Stilllegungsphase gemeint sein, da bei Feststellung der endgültigen Stilllegung auch die Rekultivierung abgeschlossen sein muss.

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich auch, dass Grund für diese Übergangsregelung die Aufnahme der Regelung in § 9 Abs. 2 HAKA war, wodurch wiederum Art.10 der EG-Deponierichtlinie (1993/31/EG) umgesetzt werden sollte. Hiernach sind alle Kosten für die Errichtung und den Betrieb einer Deponie einschließlich der Kosten für die Stilllegung und die Nachsorge für einen Zeitraum von mindestens 30 Jahren durch Deponiegebühren zu erwirtschaften. Der Gesetzgeber sah das Problem, dass sämtliche von der oben genannten EG-Regelung erfassten Kosten, insbesondere die Kosten für die Stilllegung und die mindestens 30-jährige Nachsorge der Deponie, auf die während der (Rest-) Betriebszeit der Deponie zu erhebenden Abfallgebühren umzulegen wären. In diesen Fällen sah er die Gefahr der unverhältnismäßigen Gebührensteigerung. Eine unbefristete Regelung zur Nacherhebung der Kosten sah der Gesetzgeber als nicht möglich an, da eine solche Art.10 der EG-Deponierichtlinie und dessen Umsetzung im Kreislaufwirtschaft- und Abfallgesetz widersprochen hätte. Grund dafür, dass die Übergangsregelung keine Deponien erfasst, die zum Zeitpunkt des Inkraft-Tretens der vorliegenden Novelle bereits stillgelegt sind, waren gebührenrechtliche Überlegungen.

Um die Vereinbarkeit mit dem Äquivalenzprinzips zu erreichen, war es erforderlich, die Regelung in § 9 Abs. 3 HAKA so auszugestalten, dass eine Zuordnung der in die Gebühr einfließenden Kosten zu der heutigen Gebührenzahler-Generation noch in angemessener Weise möglich ist. Dies wäre bei einer Ausdehnung auf die bereits stillgelegten Deponien nicht gewährleistet gewesen.

Der Gesetzgeber wollte eine Regelung für Deponien schaffen, die sich zum Zeitpunkt der Wirksamkeit der Vorgängerregelung in § 9 Abs. 3 HAKA noch in Betrieb befanden. Wörtlich heißt es in der Gesetzesbegründung (Drs. 15/3784, S. 1):

„Diese Forderung [die Kosten auch nach der Stilllegung noch in die Gebühr einrechnen zu können, Anm. GGSC] stützt sich auf die Erkenntnis, dass die überwiegende Zahl der gegenwärtig in Hessen betriebenen Hausmülldeponien gemäß der Ablagerungsverordnung ab dem 1. Juni 2005 aus wirtschaftlichen Gründen stillgelegt, rekultiviert und in die Nachsorge überführt werden muss. (...) Diese Deponien wurden nach Maßgabe der TA Siedlungsabfall nachgerüstet und weisen derzeit insgesamt noch ein Verfüllvolumen von rund 11 Mio. m³ auf, das bis zum oben genannten Stichtag auch annähernd nicht genutzt werden kann. Deshalb sind die überwiegend kommunalen Deponiebetreiber auch nicht in der Lage, die nach der EG-Deponierichtlinie für einen Nachsorgezeitraum von 30 Jahren geforderten Rücklagen in den noch verbleibenden vier Jahren zu bilden.“

Der Gesetzgeber wollte somit den von der TA Siedlungsabfall betroffenen Deponien, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des damaligen § 9 Abs. 3 HAKA noch betrieben wurden, die Möglichkeit eröffnen, Kosten der Stilllegung und Nachsorge auch nach dem Ende der Ablagerungsphase noch im Rahmen der Gebührenkalkulation ansatzfähig zu machen.

Im Rahmen der Darstellung der Alternativen heißt es dementsprechend, dass die Umsetzung der Deponierichtlinie in § 9 Abs. 1 HAKA auch ohne die Übergangsregelung erfolgen könnte, dies aber die Folge hätte, dass die Deponiebetreiber ihre Deponiegebühren kurzfristig massiv erhöhen müssten. Hierdurch wird deutlich, dass der Gesetzgeber durch die Verwendung der Begriffe „Stilllegung“ und „stillgelegt“ auf den Beginn der Stilllegungsphase abstellen wollte.

Auch der Sinn und Zweck spricht für das Abstellen auf den Beginn der Stilllegungsphase, da mit dem Beginn der Stilllegungsphase keine Deponiegebühren mehr anfallen und die Einrichtung Deponie dem Gebührenpflichtigen auch nicht mehr zur Verfügung steht. Anderenfalls käme man zu dem nicht nachvollziehbaren Ergebnis, dass es für Kostenerhöhungen in der Stilllegungsphase keine Regelung zur nachträglichen Geltendmachung gäbe, sehr wohl aber ab dem Zeitpunkt der endgültigen Stilllegung.

b) Zwischenergebnis

Der Wortlaut von § 5 Abs. 3 HAKrWG ist im Hinblick auf die Frage, ob die Übergangsregelung für nach dem 01.01.2003 stillgelegte Deponien zur Anwendung kommen soll, nicht eindeutig und bedarf der Auslegung. Sowohl eine historische als auch eine Auslegung nach Sinn und Zweck kommt zu dem Ergebnis, dass hiermit Deponien erfasst werden sollten, bei denen der Beginn der Stilllegungsphase nach dem 01.01.2003 erfolgte. Die Deponien des Landkreises fallen somit nicht unter die Ausnahmeregelung des § 5 Abs. 3 KrWG, da der Beginn der Stilllegungsphase im Jahr 1993 bzw. 2001 erfolgte.

4. Umgang mit unvorhergesehenen Kosten

Gemäß § 5 Abs. 2 HAKrWG haben die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger für Deponien Gebühren zu erheben, die alle Kosten für die Errichtung und den Betrieb der Deponie abdecken müssen. Hierzu zählt auch die Zuführung von Rücklagen für die vorhersehbaren späteren Kosten der Stilllegung und Nachsorge.

Bereits vor Einführung dieser Regelung zum 01.01.2003 konnten für vorhersehbare Kosten der Stilllegung und Nachsorge von Deponien Rückstellungen gebildet werden und diese Aufwendungen bei der Kalkulation der Abfallgebühren berücksichtigt werden (vgl. VGH Kassel, Beschluss v. 08.09.2005, Az.: 5 N 3200/02). Nach der Rechtslage vor dem 01.01.2003 war aber umstritten, ob während der Stilllegungs- und Nachsorgephase noch Rücklagen gebildet werden können bzw. die tatsächlichen Aufwendungen für diese Kostenpositionen noch Berücksichtigung finden.

Zum Teil wird im Umkehrschluss aus § 5 Abs. 3 HAKrWG gefolgert, dass dieser Streit im Sinne der EG-Richtlinie entschieden wurde und dass die Rücklagen in der Ablagerungsphase zu bilden sind, soweit nicht die Regelung in § 5 Abs. 3 HAKA greift (PdK Hessen, § 9 HAKA, Nr. 2.3.1.2). Hiervon ist scheinbar auch der hessische Gesetzgeber ausgegangen, da er eine zeitlich begrenzte Ausnahmeregelung nur für noch in der Ablagerungsphase befindliche Deponien geschaffen hat, die sich auf alle Kosten und nicht nur die vorhersehbaren Kosten bezieht.

Art. 10 EG-Deponierichtlinie, der durch diese Regelung umgesetzt werden sollte, spricht insoweit von geschätzten Kosten für die Stilllegung und Nachsorge für einen Zeitraum von mindestens 30 Jahren. Für diese geschätzten Kosten muss sichergestellt sein, dass sie durch das vom Betreiber in Rechnung zu stellende Entgelt für die Ablagerung aller Abfallarten in der Deponie abgedeckt werden. Für die nicht abschätzbaren Kosten – also für Kosten die auch bei einer ordnungsgemäßen Kostenschätzung nicht berücksichtigt werden konnten – und für Fälle, in denen die Kosten über Entgelte und Gebühren beispielsweise aufgrund eines Überangebotes von Deponieraum nicht erzielt werden können, enthält die EG-Richtlinie keine Vorgaben. Grundsätzlich ist es dem Gesetzgeber damit möglich, insoweit eigenständige Regelungen zu treffen. Von dieser Möglichkeit, für nicht abschätzbare bzw. nicht vorhersehbare Kosten eine abweichende Regelung zu treffen, hat der Gesetzgeber in Hessen allerdings keinen Gebrauch gemacht.

Eine Auslegung des derzeitigen § 5 Abs. 3 HAKrWG dahingehend, dass von der Regelung nur die vorhersehbaren bzw. im Rahmen einer ordnungsgemäßen Schätzung zu berücksichtigenden Kosten umfasst werden und die nicht vorhersehbaren Kosten im Umkehrschluss unbefristet auch noch in der Stilllegungs- und Nachsorgephase geltend gemacht werden, dürfte dem Wesentlichkeitsprinzip widersprechen. Hiernach muss alles Wesentliche vom Gesetzgeber geregelt werden. Die zeitlich unbefristete Geltendmachung der nicht vorhersehbaren Kosten gegenüber dem Gebührenzahler würde eine Ausdehnung bzw. Ausweitung des Äquivalenzprinzips in seiner Ausprägung der Periodengerechtigkeit darstellen. Hiernach dürfen die Gebührenzahler nur mit Kosten belastet werden, die sich auf eine bestimmte Periode beziehen. Gerade vor dem Hintergrund der sehr langen Zeiträume der Stilllegung und Nachsorge von Deponien bedürfte eine derartige Ausweitung eine ausdrückliche Regelung durch den Gesetzgeber.

5. Ausgleich von Unterdeckungen

Klarzustellen ist an dieser Stelle, dass es auf die Regelung zum Ausgleich von Unterdeckungen aus vorangegangenen Kalkulationszeiträumen nicht ankommt. Stellt sich heraus, dass Rückstellungen in der Vergangenheit nicht in ausreichender Höhe gebildet wurden, so liegen zwar Unterdeckungen aus vorangegangenen Rechnungsperioden vor. § 5 HAKrWG ist insoweit gegenüber § 10 HKAG aber spezieller, so dass ein Nachholen der Rückstellungen nur innerhalb der Grenzen des § 5 Abs. 3 HAKrWG zulässig ist.

6. Zwischenergebnis

Kosten im Zusammenhang mit der Stilllegung und Nachsorge der Deponien des Landkreises Gießen, für die bisher keine Rückstellungen gebildet wurden, können nicht mehr gegenüber dem Gebührenzahler geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um vorhersehbare oder nicht vorhersehbare Kosten handelt. Dies führt zu dem Ergebnis, dass soweit eine Absenkung des Zinssatzes dazu führen sollte, dass die bereits vorhandene Rückstellung nicht mehr in ausreichender Höhe gebildet werden, dieses Delta zu Lasten des kommunalen Haushaltes ginge.

Dieser würde damit im Ergebnis genauso dastehen, wie er ohne die Zinsabsenkung stünde. Wird aufgrund der Aktualisierung der Kostenermittlung festgestellt, dass aufgrund Kostenänderungen oder Zinsabsenkungen die bisher gebildete Rückstellung nicht mehr ausreicht, so ist die Rückstellung in der erforderlichen Höhe zum nächsten Bilanzstichtag vorzusehen. Hierzu werden ggf. entsprechende Mittel des kommunalen Haushaltes gebunden.

D. Ergebnis und Empfehlungen

Abzinsung von Rückstellungen mit Gebühren- und Haushaltsrecht vereinbar

Sowohl nach dem Haushaltsrecht als auch nach den gebührenrechtlichen Vorschriften können die zwingend für Deponien zu bildenden Rückstellungen abgezinst werden. Nach dem Gemeindehaushaltsrecht sind Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist. Im Rahmen der Gebührenkalkulation wird die Höhe der Rückstellung anhand einer Kostenschätzung bestimmt, die regelmäßig zu aktualisieren ist. In beiden Fällen gilt, dass Zinsen, die tatsächlich mit den bereits erwirtschafteten Einnahmen erzielt werden, zu einer Absenkung der Höhe der Rückstellung führen. Insoweit dürfte sich aus dem Ansatz des nach vernünftiger Beurteilung Notwendigen bzw. der Kostendeckung sogar eine Pflicht zur Abzinsung der Rückstellungen ergeben.

Höhe der Abzinsung wird nicht durch das Handels- und Steuerrecht vorgegeben

Die bestehenden Vorschriften im Handels- und Steuerrecht zur Abzinsung, die u. a. auch die Höhe der Abzinsung vorgeben, finden auf den Kommunalhaushalt des Landkreises Gießen keine Anwendung. Anders als bei Eigenbetrieben, bei denen die diesbezüglichen Vorschriften des HGB anzuwenden wären, sieht weder die Hessische Gemeindeordnung noch die Gemeindehaushaltsverordnung einen allgemeinen Verweis auf die handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften vor. Auch eine analoge Anwendung scheidet aus, da es insoweit bereits an einer planwidrigen Regelungslücke fehlen dürfte, zumindest aber die Interessenlage nicht vergleichbar ist. Gleiches gilt für das Kommunalabgabenrecht. Haushalts- und handelsrechtliche Grundsätze sind nicht zwingend in der Gebührenkalkulation anzuwenden. Aufgrund der Höhe der durch handels- und steuerrechtlichen Vorschriften vorgegebenen Abzinsung führt ihre Anwendung aufgrund der nur geringeren zu erzielenden Verzinsung des Geldes in aller Regel sogar zu einer Unterdeckung und damit zu einem Verstoß gegen das Kostendeckungsgebot.

Verwendung der Rückstellungen als interner Kassenkredit zulässig

Die derzeit vom Landkreis praktizierte Verwendung der über Gebührenzahlungen finanzierten Deponierückstellungen als interne Kassenkredite entspricht der Gemeindeordnung. Der Landkreis darf externe Kassenkredite nur dann aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Andere Mittel sind auch die Bestände auf Konten der Kreiskasse oder von Sonderkassen, soweit die vorrangige Inanspruchnahme der verfügbaren Zahlungsmittel wirtschaftlich ist. Die Frage der Wirtschaftlichkeit hängt vor allem von der Höhe der Verzinsung im Rahmen der internen Leistungsbeziehung ab. Auch gebührenrechtlich können die internen Kassenkredite gewährt werden, solange der Gebührenzahler hierdurch nicht schlechter gestellt wird, als er ohne eine solche interne Mittelverwendung stünde. Ob eine solche Schlechterstellung stattfindet, hängt ebenfalls von der Höhe der Verzinsung ab.

Zusammenhang zwischen Abzinsung und Verzinsung

Aufgrund fehlender rechtlicher Vorgaben zur Abzinsung der Rückstellung steht dem Satzungsgeber bei der Ermittlung des Abzinsungszinssatzes ein Ermessen zu. Allerdings besteht ein enger Zusammenhang zwischen der Höhe der Abzinsung und der Höhe der zu erzielenden Verzinsung. Da der Landkreis Gießen sowohl die Höhe der Abzinsung als auch die Höhe der Verzinsung festlegt, dürfte es sich bei der Festlegung unterschiedlich hoher Zinssätze insoweit in kommunalabgabenrechtlicher Hinsicht immer um eine vorab erkennbare Über- oder Unterdeckung handeln. Eine gewollte Überdeckung führt zur Nichtigkeit der Abfallgebührensatzung; eine gewollte Unterdeckung kann gegenüber dem Gebührenpflichtigen nicht mehr geltend gemacht werden, sondern führt zur Kostentragung des allgemeinen Haushaltes.

Somit muss die Höhe der Abzinsung sich vorliegend nach der möglichen Höhe der Verzinsung des internen Kassenkredites richten, da nur so Über- und Unterdeckungen vermieden werden können. Zugleich muss durch die Höhe dieses Zinssatzes gewährleistet werden, dass durch die Verwendung der Deponierückstellung der Gebührenzahler nicht schlechter gestellt wird, und dass die Verwendung des Zahlungsmittels sich als wirtschaftlich für den Landkreis darstellt.

Keine Schlechterstellung des Gebührenzahlers und Wirtschaftlichkeit aus haushaltsrechtlicher Sicht

Um eine Schlechterstellung des Gebührenzahlers zu verhindern, ist hypothetisch davon auszugehen, zu welchem Zeitpunkt die Finanzmittel für welchen Zeitraum hät-

ten angelegt werden können. Die Höhe des zugrunduzulegenden Zinssatzes sollte sich an den durchschnittlich erzielten Renditen risikofreier inländischer Wertpapiere orientieren. Abhängig von der Dauer der Anlage der Geldmittel ergibt sich eine Zinshöhe zwischen 1,7 % (fünf Jahre im Zeitraum 2010 bis 2014) bis zu 6,1 % (58 Jahre im Zeitraum von 1957 bis 2014).

Damit die Verwendung der internen Mittel sich aus haushaltsrechtlicher Sicht als wirtschaftlich darstellt, könnte der gewichtete Durchschnittszinssatz für die langfristigen Investitionskredite des Landkreises Gießen herangezogen werden, der auf Basis des Haushaltsjahres 2013 bei 4,34 % liegt.

Aufgrund des Umstandes, dass sich die Deponien seit 1994 bzw. seit 2001 in der Stilllegungsphase befinden, gehen wir davon aus, dass die zur Verfügung stehenden Mittel bereits seit mindestens 10 bis 15 Jahren zur Verfügung stehen, teilweise sogar erheblich länger. Aus Sicht des Gebührenzahlers wäre hiernach ein Zinssatz von 3,0 % bis 4,5 bzw. 4,8 % erforderlich, damit er durch die Vergabe interner Kassenkredite nicht schlechter gestellt wird. Aus Sicht des kommunalen Haushalts war im Jahr 2013 ein Zinssatz von 4,0 bis 4,5 % angemessen. Aus dieser Betrachtung wird deutlich, dass auf die derzeit bestehende Niedrigzinsphase und die entsprechend niedrige Verzinsung von nur kurzfristig abgeschlossenen Darlehen nicht abgestellt werden kann.

Höhe der Rückstellungen muss regelmäßig überprüft werden

Im Hinblick auf die Höhe der zu bildenden Rückstellungen bedarf es zu jedem Bilanzstichtag einer Prüfung, ob diese nach den vorliegenden Erkenntnissen noch erforderlich sind und inwieweit eine Anpassung vorzunehmen ist. Hieraus ergibt sich, dass unterjährige Erlöse und Aufwand zu jedem Bilanzstichtag zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus ist die Schätzung der Kosten für die Stilllegung und Nachsorge, auf deren Grundlage die absolute Höhe der Rückstellungen ursprünglich ermittelt wurde, regelmäßig anzupassen. Eine solche Anpassung ist nicht jährlich erforderlich, allerdings sollte ohne konkreten Anlass spätestens alle drei bis vier Jahre eine cursorische Überprüfung stattfinden, ob die getroffenen Annahmen noch zutreffen. Je nach Ergebnis dieser Überprüfung ist ggf. eine umfassende Aktualisierung vorzunehmen. Soweit es Anhaltspunkte dafür gibt, dass Annahmen in einem erheblichen Umfang nicht eingetreten sind, hat eine Aktualisierung bereits entsprechend früher zu erfolgen.

Erster Schritt: Aktualisierung Kostenberechnung

Wir empfehlen daher, zunächst die aus dem Jahr 2009 stammende Berechnung der erforderlichen Rückstellungen für die Deponien Gießen-Allendorf und Reiskirchen zu aktualisieren. Aus den uns vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass Annahmen, die der Berechnung zugrunde liegen, nicht eingetreten sind. Unter anderem wurden bzw. werden Maßnahmen später umgesetzt als im Jahr 2009 angenommen. Bei dieser Berechnung sollte zunächst weiterhin von einer Verzinsung von 4,25 % ausgegangen werden.

Zweiter Schritt: Erforderliche Zinshöhe festlegen

Sollte sich herausstellen, dass bei einer unterstellten Verzinsung in dieser Höhe der bereits vorhandenen Mittel mehr Gelder vorhanden wären, als nach der neuen Berechnung erforderlich sind, kann der Zinssatz im Rahmen der internen Kassenkreditvergabe entsprechend angepasst werden. Sollte dies nicht der Fall sein, sollte die Höhe des Zinssatzes unverändert 4,25 % betragen.

Im Falle von erwarteten Kostensteigerungen – Nachschusspflicht des Landkreises

Sollte die derzeit gebildete Barwertrückstellung nicht ausreichen, die erforderlichen Kosten zu decken, würde eine Nachschusspflicht des Landkreises bestehen. Der Landkreis Gießen hätte nicht die Möglichkeit, diesen Fehlbetrag über Gebühren gegenüber den Gebührenschuldern geltend zu machen. Dies gilt auch, wenn der Landkreis den Zinssatz der internen Kredite absenkt, ohne dass im Rahmen der Kostenschätzung tatsächlich geringere Kosten für die Stilllegung und Nachsorge der Deponie ermittelt werden.

„Nachholen“ der Bildung von Deponierückstellungen vorliegend nicht möglich

Dies hängt damit zusammen, dass Rückstellungen für Deponien nach den allgemeinen kommunalabgabenrechtlichen Grundsätzen grundsätzlich während des Betriebs der Deponie, also der Ablagerungsphase, zu bilden sind. Das Nachholen von Rückstellungen nach dem Ende der Ablagerungsphase ist nur aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage und deshalb in Hessen auch nur in sehr begrenztem Umfang möglich. Gemäß § 5 Abs. 3 HAKrWG ist die Möglichkeit zur Nachholung von Rückstellung zeitlich begrenzt bis zum 31.12.2017. Zudem findet diese Regelung nur auf Deponien Anwendung, die nach dem 01.01.2003 stillgelegt worden sind. Der Wortlaut von § 5 Abs. 3 HAKrWG ist im Hinblick auf die Frage, ob die Übergangsregelung für nach dem 01.01.2003 endgültig stillgelegte oder in der Stilllegungsphase befindliche Deponien

zur Anwendung kommen soll, nicht eindeutig und bedarf der Auslegung. Sowohl die historische als auch eine Auslegung nach Sinn und Zweck kommt zu dem Ergebnis, dass hiermit Deponien erfasst werden sollten, bei denen der Beginn der Stilllegungsphase nach dem 01.01.2003 erfolgte. Auf die endgültige Stilllegung der Deponien kommt es insoweit nicht an. Die Deponien des Landkreises Gießen fallen nicht unter die Ausnahmeregelung, da der Beginn der Stilllegungsphase im Jahr 1993 bzw. 2001 erfolgte.

Ausschluss des „Nachholens“ gilt auch für nicht vorhersehbare Kosten

Eine Auslegung des § 5 Abs. 3 HAKrWG dahingehend, dass von der Regelung nur die vorhersehbaren bzw. im Rahmen einer ordnungsgemäßen Schätzung zu berücksichtigenden Kosten umfasst werden und die nicht vorhersehbaren Kosten im Umkehrschluss unbefristet auch noch in der Stilllegungs- und Nachsorgephase geltend gemacht werden können, dürfte dem Wesentlichkeitsprinzip widersprechen. Hiernach muss alles Wesentliche vom Gesetzgeber geregelt werden. Eine zeitlich unbefristete Geltendmachung der nicht vorhersehbaren Kosten gegenüber dem Gebührenzahler würde eine Ausweitung des Äquivalenzprinzips in seiner Ausprägung der Periodengerechtigkeit darstellen. Hiernach dürfen die Gebührenzahler nur mit Kosten belastet werden, die sich auf eine bestimmte Periode beziehen. Gerade vor dem Hintergrund der sehr langen Zeiträume der Stilllegung und Nachsorge von Deponien bedürfte eine derartige Ausweitung einer ausdrücklichen Regelung durch den Gesetzgeber.

Somit können Kosten im Zusammenhang mit der Stilllegung und Nachsorge der Deponien des Landkreises Gießen, für die bisher keine Rückstellungen gebildet wurden, nicht mehr gegenüber dem Gebührenzahler geltend gemacht werden. Dies führt zu dem Ergebnis, dass fehlende Mittel im Zusammenhang mit der Stilllegung und Nachsorge der Deponien zu Lasten des kommunalen Haushalts gehen. Eine Absenkung des Zinssatzes, die nicht durch eine neue Kostenschätzung gerechtfertigt wird, würde somit wiederum zu Lasten des kommunalen Haushalts gehen. Dieser würde im Ergebnis genauso dastehen, wie ohne die Zinsabsenkung.