

GEMEINDEWIRTSCHAFT

Zeitschrift für das Steuer-, Abgaben- und
Haushaltsrecht der öffentlichen Hand



00.2023

gemeindegewirtschaft.de

PLUS

GW AKTUELL
VERANSTALTUNGEN
IM FOCUS

01. JAHRGANG

NEU

DAS AKTUELLE
ERTRAGSTEUER-ABC
JETZT BESTELLEN!

vkw-online.eu/sonderdrucke

AUFSATZ

5 Der Begriff der „Einrichtung“ bei der Definition eines BgA
von *Andreas Fiand*

10 Konsolidierungsinstrument Grundsteuer B – Eine vergleichende Analyse der Hebesätze anlässlich der Grundsteuerreform
von *Prof. Dr. Andreas Burth und Lea Hildebrand*

UMSATZSTEUER

15 Übertragung von kommunalen Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung
LfSt Bayern, Verfügung vom 15.02.2023 – S 7107.1.1-30/4 St33 –

17 § 2b UStG Abwasserbeseitigung; Reinigung von Abwässern
LfSt Bayern, Verfügung vom 15.02.2023 – S 7107.2.1-52/14 St33 –

ERTRAGSTEUERN

19 *Gewerbsteuer: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung auf Wassernutzungsentgelte im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung*
FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14.12.2022 – 11 K 11252/17 –

BESONDERES STEUER- UND ABGABENRECHT

21 *Abwassergebühren: Gebührenbemessung bei einem Zweckverband nach dem von einer Gemeinde übermittelten Frischwasserverbrauch*
VG München, Urteil vom 13.10.2022 – M 10 K 19.4439 –

23 *Zweitwohnungssteuer: Kein Abzug des auf die Möblierung entfallenden Anteils der vereinbarten Miete*
VGH Bayern, Beschluss vom 13.12.2022 – 4 ZB 22.1319 –

Herausgegeben von

VKW
VERLAG VERSORGUNGS- UND
KOMMUNALWIRTSCHAFT GMBH



In Zusammenarbeit mit

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

AKTUELLE ONLINE-SEMINARE

§ 2b UStG: Aktuelle Herausforderungen bei der Umsetzung (2 Termine)

beginnend 22. Juni, jeweils 10:00–12:00 Uhr

Mit dem neuen § 2b UStG kommt es bei der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts spätestens ab dem 01. Januar 2025 zu einer grundlegenden Änderung und massiven Ausweitung der Steuerpflicht. Im ersten Teil dieser Online-Seminar-Reihe wird auf die Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs sowie auf sämtliche für jPöR relevanten Steuerbefreiungen eingegangen. Im zweiten Teil werden in der Praxis häufig auftretende Sachverhalte im Überblick dargestellt. Aufgrund der Fokussierung auf § 2b UStG wurden die Themen Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung in der Vergangenheit in Seminaren häufig nur am Rande betrachtet. Dieses Online-Seminar soll nun den Blick schwerpunktmäßig auf die beiden Themenfelder richten. Zudem werden immer wiederkehrende Probleme aus der Praxis angesprochen.

Referent

Sebastian Roith
Bayerisches Landesamt
für Steuern, München

Neue Entwicklungen im Bereich des steuerlichen Querverbunds

12. Oktober, 10:00–12:00 Uhr

Seit der EuGH-Vorlage des Bundesfinanzhofs an den europäischen Gerichtshof im März 2019 (Az. I R 18/19) ist der steuerliche Querverbund wieder in aller Munde. Von Seiten der Rechtsprechung und Finanzverwaltung gab es mehrere Äußerungen zum steuerlichen Querverbund – sei es zur Frage der Spartenbildung im Zusammenhang mit dem Schulschwimmen oder zur Frage der disquotalen Gewinnausschüttung bei Dauerverlusttätigkeiten im Rahmen des § 8 Abs. 7 KStG. Im Online-Seminar geben wir einen Überblick über die aktuelle Rechtslage und mögliche Gestaltungsoptionen, die bei Kooperationen aufgrund einer zulässigen disquotalen Gewinnausschüttung bzw. disquotalen Verlustzuweisung entstehen. Zudem erhalten Sie einen aktuellen Überblick über die Diskussionen auf Bund-Länder Ebene bzgl. der Implementierung eines steuerlichen Querverbundes mittels Wärmepumpe.

Referent

RA StB Marcel Reinke
Rödl & Partner GmbH,
Nürnberg

Umsatzsteuer der öffentlichen Hand (8 Termine)

beginnend 17. Oktober, jeweils 10:00–12:00 Uhr

Die Online-Seminar-Reihe vermittelt einen systematischen, rechtlich fundierten und zugleich praxisorientierten Einstieg in die Umsatzbesteuerung von juristischen Personen öffentlichen Rechts (insbesondere von kommunalen Körperschaften, Zweckverbänden, Kommunalunternehmen). Dabei werden auch die aktuellen Entwicklungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung sowie Fallstricke bei der täglichen Praxis aufgezeigt. Die Teilnehmer werden für umsatzsteuerliche Problemfälle sensibilisiert und auf die Möglichkeiten zur Reduzierung von Umsatzsteuerrisiken für den kommunalen Haushalt sowie zur Nutzung legaler Umsatzsteuervorteile hingewiesen. Die Veranstaltung führt systematisch durch die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes – speziell für Anwender-/Praktiker bei der öffentlichen Hand (Schwerpunkt kommunale Körperschaften).

Referent

StB Dipl.-Finanzwirt (FH) Franz Käsbohrer
Städtischer Verwaltungsdirektor a. D.,
ehem. Leiter des Kämmererei- und Steueramts
der Stadt Augsburg



Weitere Informationen und das
Anmeldeformular finden Sie unter:
vkw-online.eu/online-seminare

München/Berlin, im Mai 2023

Liebe Leserinnen und Leser,

heute dürfen wir Ihnen ein gemeinsames Projekt von zwei Verlagshäusern mit jeweils jahrzehntelanger Tradition präsentieren, auf das wir als Gesellschafter sehr stolz sind: Die neue „Gemeindewirtschaft“.

Was ist das Besondere an dieser innovativen Zeitschrift? Sie fokussiert konsequent das Steuer-, Abgaben- und Haushaltsrecht der öffentlichen Hand. Ein Bereich, der seit vielen Jahren wie kaum ein anderer in Bewegung ist. Dementsprechend breit ist die Themenvielfalt: Wie kann die Änderung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand als Chance genutzt werden? Wem nützt ein Tax-Compliance-Management-System und wie kann es ausgestaltet werden? Was verbirgt sich hinter den europaweiten Bestrebungen zur Vereinheitlichung des kommunalen Rechnungs- und Haushaltswesens? Was ist bei der Erhebung der Zweitwohnungssteuer zu beachten? Zu all diesen und noch vielen weiteren Themen bieten Ihnen in der „Gemeindewirtschaft“ renommierte und erfahrene Autoren lösungsorientierte Antworten. Und natürlich werden auch die einschlägige Rechtsprechung beleuchtet und die jeweiligen Verwaltungsauffassungen dargestellt.

Damit Sie auf Ihren Fachgebieten den Überblick behalten, wird Sie die „Gemeindewirtschaft“ künftig monatlich mit aktuellen Beiträgen, Informationen und Nachrichten zum Steuer-, Abgaben- und Haushaltsrecht der öffentlichen Hand auf dem Laufenden halten.

Genügt nicht? Natürlich sind die Zeitschrift auch als eJournal und alle Beiträge dauerhaft in einer modernen Datenbank mit umfangreicher Suchfunktion rund um die Uhr weltweit abrufbar.

Sie wollen mehr? Die Publikationen beider Verlage zur Besteuerung der öffentlichen Hand – in Printform oder digital – haben deutschlandweit quasi ein Alleinstellungsmerkmal. Außerdem veranstalten die Verlage Präsenz- und Onlineseminare zu den Themenbereichen. Mehr geht nicht!

Der neuen Zeitschrift wünschen wir viel Erfolg und Ihnen eine spannende Lektüre mit vielen neuen Erkenntnissen!

Ihre



(Markmiller und Partner mbB, München, Gesellschafter Verlag Versorgungs- und Kommunalwirtschaft GmbH)



(Dr. Joachim Schmidt, Berlin, Gesellschafter ESV Verlag)

GW AKTUELL

Steuerliche Behandlung von Photovoltaik-Anlagen

BT-Drucks. 20/5683 vom 13. 02. 2023

Im Zuge der Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2022 ändert sich u. a. auch die steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen). Insbesondere die neu eingeführte Ertragsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG und die erstmalige Einführung eines Nullsteuersatzes auf Basis des § 12 Abs. 3 UStG haben weitreichende Konsequenzen für die Besteuerung von Erträgen aus PV-Anlagen.

Die damit einhergehenden Änderungen können steuerrechtlich nicht isoliert betrachtet werden. Besonders der Übergang vom bestehenden Besteuerungssystem zur Einführung der Steuerbefreiung, aber auch die Einordnung in den Gesamtzusammenhang und etwaige Abgrenzungsfragen zwischen Betriebs- oder Privatvermögen beschäftigen derzeit viele Photovoltaik-Anlagenbetreiber.

Laut der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage (20/5428) der CDU/CSU-Fraktion handelt es sich bei der in § 3 Nr. 72 EStG genannten Grenze von 100 kW um eine Freigrenze. Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung werden kurzfristig mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder erörtert. Es ist beabsichtigt, zeitnah ein Anwendungsschreiben hierzu zu veröffentlichen. Nach Ansicht der Bundesregierung handelt es sich bei mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen PV-Anlagen um Betriebsvermögen. Liegt hingegen eine sog. steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor, handelt es sich um Privatvermögen.

Ergänzung der Redaktion:

Nach § 3 Nr. 72 Buchst. a EStG (i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 7 Satz 1 GewStG) sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb u. a. von auf, an oder in nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z. B. Rathaus, Schule, Kläranlage) vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von – je – bis zu 30 kWp von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, sofern die Gesamtleistung aller Anlagen je Steuerpflichtigen (Gemeinde, nicht

ein einzelner BgA) insgesamt höchstens 100 kWp beträgt.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG ist erstmals für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2021 erzielt oder getätigt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 27 EStG). Die Gemeinden haben dies entsprechend regelmäßig erstmals bei der Gewinnermittlung bzw. Steuererklärung für 2022 zu beachten.

Hinsichtlich des Nullsteuersatzes für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten PV-Anlagen (§ 12 Abs. 3 UStG) ist auf das BMF-Schreiben vom 27. 02. 2023 (III C 2 – S 7220/22/10002 :010) zu verweisen. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich ab 01. 01. 2023 bei (Neu-)Anlagen bis zu einer Bruttoleistung von 30 kWp – stets – auf 0% für die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage, einschließlich der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern. Wird die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert, sind auch Anlagen mit einer Leistung von mehr als 30 kWp umsatzsteuerbefreit.

– MK –

Höhe der Säumniszuschläge ist nicht verfassungswidrig

Niedersächsisches FG, Urteil vom 21. 12. 2022 – 4 K 209/20 – BFH, Beschluss vom 09. 03. 2023 – VI B 31/22 (AdV) –

Säumniszuschläge entstehen, wenn eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet wird. Für jeden angefangenen Monat der Säumnis ist ein Säumniszuschlag in Höhe von 1% der abgerundeten rückständigen Steuer zu entrichten (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO).

Die Niedersächsischen Finanzrichter sind nicht von der Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Regelung zur Höhe der Säumniszuschläge überzeugt. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht kam daher nicht in Betracht. Überdies ist nach Auffassung des Senats die Funktion der Säumniszuschläge

schläge noch weitergehend zu berücksichtigen. Ihnen kommt auch die Funktion zu, den aus der versäumten Steuerzahlung resultierenden Verwaltungsaufwand abzugelten. Dieser Verwaltungsaufwand, etwa durch die dadurch entstehende Notwendigkeit einer Mahnung und der Einleitung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, ist im Grundsatz unabhängig von der Höhe der rückständigen Steuerzahlungen.

Bei summarischer Prüfung bestehen (in einem anderen Streitfall) nach dem BFH-Beschluss vom 09. 03. 2023 – VI B 31/22 (AdV) ebenfalls keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge (entgegen der BFH-Beschlüsse vom 31. 08. 2021 – VII B 69/21 (AdV); vom 23. 05. 2022 – V B 4/22 (AdV); vom 11. 11. 2022 – VIII B 64/22 (AdV)). Neben der den Säumniszuschlägen zukommenden Lenkungsfunktion unterscheiden sich diese von Nachzahlungszinsen insbesondere dadurch, dass der Steuerpflichtige – anders als bei der Vollverzinsung – grundsätzlich die Wahl hat, ob er den Tatbestand der Säumnis verwirklicht und deshalb die Säumniszuschläge nach § 240 AO entstehen oder ob er die Steuerschuld bei Fälligkeit tilgt und sich im Bedarfsfall die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der Steuerschuld anderweitig zu günstigeren Konditionen beschafft. § 233a AO und § 240 AO regeln insofern unterschiedliche Sachverhalte.

Die Typisierung der Höhe der Säumniszuschläge obliegt der grundsätzlichen Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Einen Rechtfertigungsmangel sieht der BFH – auch unter Berücksichtigung des seit 2014 währenden strukturellen Niedrigzinsniveaus – nicht. § 240 AO lässt sich nicht entnehmen, in welchem quantitativen Verhältnis die vom Gesetz verfolgten Zwecke (Druckmittel, zinsähnliche Funktion, Verwaltungsaufwand) zueinander stehen. Die Höhe des im Säumniszuschlag enthaltenen Zinses ist ungeklärt (BVerfG, Beschluss vom 04. 05. 2022 – 2 BvL 1/22).

– MK –

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Grundstückskauf von erschließungspflichtiger Gemeinde

BFH, Urteil vom 28.09.2022 – II R 32/20 –

Ein Ehepaar erwarb von der erschließungspflichtigen Gemeinde ein unbebautes und nicht erschlossenes Grundstück zu Miteigentum. Der notarielle Kaufvertrag nennt einen Gesamtpreis und splittet den Kaufpreis in einen Teilbetrag für den verkauften Grund und Boden (102.600 €) und einen weiteren Teilbetrag für die Erschließungskosten auf. Zu Letzteren heißt es in dem Vertrag, enthalten seien darin sämtliche bereits erbrachten und noch zu erbringenden Kosten der Ersterschließung.

Das Finanzamt setzte Grunderwerbsteuer fest und legte als Bemessungsgrundlage den Gesamtpreis unter Einbeziehung der Erschließungskosten zugrunde. Der Einspruch wurde zurückgewiesen; die folgende Klage vor dem FG war erfolglos. Mit der Revision macht die Ehefrau geltend, dass die Erschließungskosten nicht Teil der Bemessungsgrundlage seien.

Laut dem BFH-Urteil vom 28.09.2022 (II R 32/20) ist die Revision begründet. Die angefochtenen Bescheide sind dahin zu ändern, dass die Erschließungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung u. a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Das sind alle Leistungen des Erwerbers, die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (BFH, Urteil vom 06.12.2017 – II R 55/15, BStBl 2018 II S. 406).

Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags bereits tatsächlich erschlossen, kann Gegenstand eines Vertrags nur das erschlossene Grundstück sein. In diesem Fall gehören die im Kaufvertrag ausgewiesenen Kosten

für die Erschließung grundsätzlich auch dann zur Gegenleistung, wenn Veräußerer eine Gemeinde ist (BFH, Urteile vom 21.03.2007 – II R 67/05, BStBl 2007 II S. 614; vom 23.09.2009 – II R 20/08, BStBl 2010 II S. 495; vom 23.09.2009 – II R 21/08, BFH/NV 2010, S. 679).

Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch nicht erschlossen, ist im Wege der Auslegung der getroffenen Vereinbarungen zu ermitteln, ob das erschlossene Grundstück Gegenstand der Übereignungsverpflichtung ist. Ist eine nach öffentlichem Recht erschließungspflichtige Gemeinde selbst der Veräußerer und übernimmt der Erwerber die Verpflichtung, für die zukünftige Erschließung des Grundstücks einen bestimmten Betrag zu zahlen, ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs regelmäßig nur das unerschlossene Grundstück. Das gilt nicht nur, wenn der Erwerber die Erschließungskosten mittels gesonderten Vertrags übernimmt (BFH, Urteil vom 15.03.2001 – II R 39/99, BStBl 2002 II S. 93), sondern ebenso, wenn eine solche Vereinbarung in den Kaufvertrag über das Grundstück integriert ist.

Privatrechtliche Vereinbarungen über die der Gemeinde obliegende Erschließung verstoßen gegen ein gesetzliches Verbot und sind nach § 134 BGB nichtig. Auf Grundlage von § 133 Abs. 3 Satz 5 BauGB können die Gemeinden als Ausnahme von dem gesetzlichen Verbot vertraglicher Vereinbarungen über Erschließungskosten mit den Eigentümern oder Erbbauberechtigten eines Grundstücks vor Entstehung der Beitragspflicht einen öffentlich-rechtlichen Vertrag über die Ablösung des gesamten Erschließungsbeitrags schließen. Eine solche Ablösungsabrede kann mit einem Kaufvertrag verbunden werden, sofern sich die privatrechtlichen und die öffentlich-rechtlichen Elemente des Vertrags – Kaufpreis und Ablösungsbetrag – trennen lassen (BVerwG, Urteil vom 01.12.1989 – 8 C 44/88, BVerwGE 84, 183).

Entgegen der Auffassung des FG ist der vorliegende Grundstückskaufvertrag in der Weise zu verstehen, dass die Vertragsparteien eine (zivilrechtliche) Vereinbarung über den Kauf des unerschlossenen Grundstücks für 102.600 € getroffen haben und

dass sie daneben eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung i.S.d. § 133 Abs. 3 Satz 5 BauGB über die Ablösung des Erschließungsbeitrags schließen wollten. Der Vertrag ist nicht eindeutig. Er benennt einerseits einen Gesamtpreis, schlüsselt diesen andererseits in einen Teilbetrag für den verkauften Grund und Boden sowie einen Teilbetrag für die Erschließungskosten auf. Also ist der Vertrag so auszulegen, dass er insgesamt so weit wie möglich wirksam ist.

Sollten die Anforderungen an die Wirksamkeit einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung nicht erfüllt sein, könnte die Ablösevereinbarung nicht unter Umgehung zwingenden öffentlichen Rechts als zivilrechtliche Vereinbarung verstanden werden. Es bliebe bei dem zivilrechtlichen Kaufvertrag über das unerschlossene Grundstück. Die Erschließungsbeiträge wären durch Beitragsbescheid festzusetzen.

– MK –

Grundsteuerreform soll aufkommensneutral sein

heute im bundestag (hib) 178/2023 vom 13.03.2023

Die Grundsteuerreform soll insgesamt aufkommensneutral ausgestaltet werden. Dies sei explizites Ziel des Gesetzgebers, heißt es in einer Antwort der Bundesregierung (20/5860) auf eine kleine Anfrage der AfD-Fraktion (20/5637). Daher habe der Gesetzgeber an die Gemeinden appelliert, die aus der Neubewertung des Grundbesitzes resultierenden Belastungsverschiebungen durch eine ggf. erforderliche Anpassung des Hebesatzes auszugleichen. Damit soll ein konstantes Grundsteueraufkommen gesichert werden. Die Bundesregierung weist aber auch darauf hin, dass die Städte und Gemeinden letztlich über die Hebesätze die Höhe des Grundsteueraufkommens selbst bestimmen würden. Auf die Frage der Abgeordneten, wie viele Städte und Gemeinden in den letzten sechs Monaten die Hebesätze für die Grundsteuer erhöht hätten, antwortet die Regierung, hierzu lägen ihr keine Erkenntnisse vor.

VERANSTALTUNGEN

Kommunalakademie Deutschland

Ordnungswidrigkeiten im Gewerberecht

16.06.2023, online

Wenn ein Gewerbetreibender unzuverlässig wird, folgt in der Regel die Schließung seines Gewerbes. Allerdings kann dieser gravierende Eingriff in die Berufsfreiheit auch unverhältnismäßig sein. Die Gewerbeuntersagung muss immer hinreichend verhältnismäßig sein. In einigen Fällen verkennt die Gewerbebehörde, dass das Gewerberecht in den §§ 144 bis 147c GewO einen umfassenden Bußgeldkatalog für den Gewerbetreibenden bereithält, der den Gewerbetreibenden eventuell in seinem Verhalten korrigieren kann.

Dieses Seminar erläutert, welche Ordnungswidrigkeitsvorschriften des Gewerberechts wie umgesetzt werden.

Themen des Seminars sind:

- Darstellung des Bußgeldverfahrens im Gewerberecht
- Fallbezogene Darstellung jedes gewerberechtlichen Bußgeldtatbestands samt Fallstricke
- Schaffung eines Bußgeldbescheids
- Darstellung der Ordnungswidrigkeitstatbestände über erlaubnisbedürftige stehende Gewerbe
- Ordnungswidrigkeiten im Reisegewerbe
- Verletzung sonstiger Vorschriften
- Verletzung von Arbeitsschutzvorschriften
- Strafvorschriften im Gewerberecht

Ziel dieses Seminar soll sein, einen Bußgeldbescheid rechtssicher erstellen zu können und ein abschließendes Wissen über gewerberechtliche Besonderheiten im Bußgeldverfahren zu erlangen.

Weitere Informationen:

Kommunalakademie Deutschland

Tel.: 030/921 098 050
 Adresse: Beilsteiner Straße 118, 12681 Berlin
 Email: info@kommunalakademie-deutschland.de
 Web: www.kommunalakademie-deutschland.de

ifV

Rücklagenbildung und Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art

07.06.2023, online

Bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) ist seit Jahren die Kapitalertragsteuer ein Problemfeld der kommunalen Steuerberatung. Mangels Rechtsfähigkeit des BgA müssen Gewinntransfer an die Trägerkörperschaft und Rücklagenbildung im BgA fingiert werden. Ergebnis dieser Fiktion sind viele Rechtsstreitigkeiten und darauf ergangene Verwaltungsanweisungen und Urteilen. Die sichere Rechtsanweisung ist aber Bedingung, um vor unliebsamen Überraschungen und Steuernachzahlungen in späteren Betriebsprüfungen gefeit zu sein.

In diesem Seminar wird das System vermittelt aus:

- Gewinnermittlung,
- Einlagen,
- Rücklagenbildung,
- Leistungen an die Trägerkörperschaft,
- Einlagenrückgewähr,
- Bescheinigung und Verwendungsfestschreibung.

Vorkenntnisse im Steuerrecht werden empfohlen.

Zielgruppe

Verantwortliche Kräfte aus Kämmererei/Steuerwesen/Bilanzbuchhaltung sowie Führungskräfte sowie Mitarbeiter von Kommunen, die sich mit steuerrechtlichen Fragestellungen befassen, für Beteiligungen und/oder für Zuschüsse an Dritte zuständig sind.

Weitere Informationen:

ifV – Institut für Verwaltungswissenschaften gGmbH
 Tel.: 0209/167-1220
 Adresse: Munscheidstraße 14, 45886 Gelsenkirchen
 Email: info@ifv.de
 Web: www.ifv.de

Bayerische Akademie für Verwaltungs-Management

Baulandentwicklung und begleitende Verträge

28.06.2023, München

Die aktuellen Themen der kommunalen Wohnbaupolitik sind Baulandknappheit, leere Gemeindekassen und Spekulationsgewinne. In vielen Gemeinden werden Baugebiete bereits in einem kooperativen Miteinander von Gemeinde und Bauherrn entwickelt. Der Gesetzgeber stellt hierzu den Vorhabenbezogenen Bebauungsplan und das Instrument der städtebaulichen Verträge zur Verfügung. Allerdings gibt es bei der Umsetzung dieser Regeln eine Vielzahl von Hürden. Zudem sind bei der Anwendung auch die europarechtlichen Vorgaben zur Ausschreibung von Bauaufträgen und die Vorgaben der Rechtsprechung zu beachten. In diesem Seminar werden die Grundlagen des Zusammenwirkens von Bauleitplanung und Vertragsmodellen erklärt. Es werden die Möglichkeiten und Grenzen von Verträgen anlässlich von Baulandausweisungen von Wohngebieten und der Realisierung größerer Projekte aufgezeigt. Auch der sektorale Bebauungsplan sowie andere Möglichkeiten, mit einem Vorhabenträger Verträge über die Bereitstellung von preisgünstigen Mietwohnungen abzuschließen, werden erläutert. Außerdem werden die Vorteile der Grundstücksvergabe im Rahmen des Erbbaurechts aufgezeigt.

Zielgruppe: Bürgermeister, Führungskräfte, Bauamtsleiter und leitende Fachkräfte aus Baureferaten und Bauämtern.

Weitere Informationen:

Bayerische Akademie für Verwaltungs-Management
 Tel.: 089/21267479-0
 Adresse: Ridlerstraße 75, 80339 München
 Email: info@verwaltungs-management.de
 Web: www.verwaltungs-management.de

GEMEINDEWIRTSCHAFT

Zeitschrift für das Steuer-, Abgaben- und
Haushaltsrecht der öffentlichen Hand

00.2023



Der Begriff der „Einrichtung“ bei der Definition eines BgA

DokNr. 23075427

Andreas Fiant¹

Die Frage nach der „Einrichtung“ hat in der Praxis eine erhebliche Bedeutung. So ist sie wichtig für das Entstehen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) als auch für die Abgrenzung des einzelnen BgA. Daran knüpfen sich Fragen für die Zuordnung von Betriebsvermögen und Betriebsausgaben, zur Zusammenfassung und der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten. Hierzu hatte die Rechtsprechung in jüngerer Zeit Gelegenheit diesen Begriff weiter auszuleuchten, wobei dieser Prozess mit Blick auf das laufende BFH-Verfahren möglicherweise noch nicht gänzlich zum Abschluss gekommen ist.

1. Grundsätze

1.1 Wirtschaftliche Tätigkeit

Tritt die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) in Wettbewerb zu anderen privaten Unternehmen, ist wegen des Grundsatzes der Wettbewerbsgleichheit (gleiche Besteuerung wie private Unternehmen) diese Tätigkeit nicht mehr als hoheitlich anzusehen. Eine jPöR ist insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit einen sog. Betrieb gewerblicher Art unterhält (§ 4 Abs. 1 KStG). Die jPöR selbst unterliegt hierbei nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht selbst der Körperschaftsteuer, sondern lediglich ihr BgA. Hat eine jPöR mehrere BgA, so stellt jeder einzelne BgA bei der jPöR ein eigenständiges Körperschaftsteuer-subjekt dar. Das Einkommen ist daher für jeden einzelnen BgA gesondert zu ermitteln. Dies bedeutet auch, dass der BgA, der seine Gewinne mit Verlusten verrechnen will, diese Verluste zuvor erlitten haben muss.

1.2 Betrachtung jeder einzelnen Tätigkeit

Für die steuerliche Beurteilung der Tätigkeiten der jPöR ist jede ausgeübte Tätigkeit für sich zu prüfen und in die einzelnen Vermögenssphären einzuordnen. Die Grenzen zwischen der Steuerfreiheit und Steuerpflicht können hierbei fließend sein. Sofern die beiden Tätigkeitsbereiche derart ineinandergreifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, ist auf die über-

wiegende Zweckbestimmung abzustellen. Wenn z.B. die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und sie eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt, so ist insgesamt von einer hoheitlichen Tätigkeit auszugehen.²

Beispiel:

Die Gemeinde ist im Bereich der hoheitlichen Friedhofverwaltung tätig. Mit dem Personal und den sachlichen Mitteln dieses Hoheitsbetriebs führt sie zudem die Pflege privater Grabstätten und die Umrahmung privater Trauerfeiern (Ausschmückung der Friedhofskapelle, Gestellung eines Organisten) gegen Entgelt durch. Die Einbeziehung gewerblicher Tätigkeiten in einen überwiegend mit hoheitlich betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb einer öffentlichen Verwaltung schließt für sich allein nicht aus, dass die einbezogene Betätigung gesondert beurteilt und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb unterschieden wird. Da die Tätigkeiten vorliegend nicht derart ineinandergreifen, dass eine Abgrenzung nicht möglich ist, muss eine gesonderte Beurteilung erfolgen.³

¹ Herr Fiant ist Fachreferent der Oberfinanzdirektion Karlsruhe. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.

² H 4.1 „Überwiegende Zweckbestimmung“ KStH.

³ BFH, Urteil vom 26.05.1977 – V R 15/74, BStBl 1977 II S.813.

1.3 Tatbestandsvoraussetzungen für einen BgA

1.3.1 Allgemeines zum Begriff des BgA

Der Begriff des BgA ist in § 4 Abs. 1 KStG definiert. Danach handelt es sich bei einem Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG

- um eine Einrichtung,
- die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit,
- zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und,
- die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich heraushebt.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind für die Annahme eines BgA nicht erforderlich. Dadurch ergibt sich, dass Dauerverlustgeschäfte nicht versagt werden können. Erzielte Verluste können folglich, wenn die Voraussetzungen vorliegen, mit Gewinnen anderer BgA zusammengefasst werden, wobei hier die Zusammenfassungsregelungen nicht weiter beleuchtet werden sollen.

Nicht zu den BgA gehören nach § 4 Abs. 5 KStG Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe).

1.3.2 Das Tatbestandsmerkmal Einrichtung

Als Einrichtung i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG ist jede nachhaltige und selbständige wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR als wettbewerbsrelevante Betätigung von den anderen Aufgaben der jPöR abgrenzen lässt. Dabei setzt der Begriff „Einrichtung“ nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird. Sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden.⁴

Das Vorliegen einer Einrichtung ist in drei Stufen zu prüfen:

1. Liegt eine organisatorische Einheit vor?

Eine Einrichtung liegt immer vor, wenn die Betätigung organisatorisch verselbständigt ist. Dies ist der Fall bei einer organisatorischen Einheit, einer gesonderten Leitung oder einer getrennten Buchführung. Ohne Bedeutung ist es dabei, ob die Tätigkeit nur miterledigt wird oder ob Personal/Sachmittel gemischt genutzt werden (also für hoheitliche und wirtschaftliche Zwecke).

Sofern eine organisatorische Einheit vorliegt, ist ein BgA anzunehmen. So bilden mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten auch nach Verwaltungsauffassung eine Einrichtung und damit einen BgA, wenn sie von ein und demselben Amt verwaltet werden, mithin unter einheitlicher Leitung stehen.

Beispiele sind hier:

- einheitliche Leitung/Organisation in einer Verwaltungseinheit
- gemeinsame Ressourcennutzung (materielle Wirtschaftsgüter, Personal, Darlehen)
- gemeinsamer Einkauf der notwendigen Betriebsmittel und Vertrieb der Produkte
- einheitliche Kassenführung
- einheitliche Konten/Haushaltsstelle/Buchführung
- einheitliche Rechnungslegung

Fehlt eine einheitliche Leitung, liegen grundsätzlich mehrere Einrichtungen und damit mehrere BgA vor. Sollte im ersten Schritt

(noch) keine organisatorische Einheit vorliegen, muss m. E. die Prüfung einer 2. Stufe erfolgen.

2. Liegen im Einzelfall andere Merkmale vor, die für eine wirtschaftliche Selbständigkeit sprechen?

Dies ist z. B. der Fall bei einem zeitlich abgegrenzten Einsatz von Personal/Sachmittel des hoheitlichen Bereichs für die wirtschaftliche Tätigkeit, bei einem gesonderten Haushaltsansatz oder bei gebührenmäßig klar abgrenzbaren Leistungen. Auch die Bezeichnung und das Auftreten nach Außen kann hier als Indiz herangezogen werden. Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sollen nämlich als Einheit zu behandeln sein, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht.⁵

Der Begriff der Einrichtung lässt insoweit auch eine Bündelung von Tätigkeiten zu, die nach der Verkehrsanschauung als Bestandteil eines betrieblichen Tätigkeitsbereichs und nicht als gesonderte sachlich selbständige Betätigungen gewertet werden. Mit Hilfs- und Nebentätigkeiten, die einer wirtschaftlichen Hauptbetätigung zuzuordnen und funktional unterzuordnen sind, werden mehrere Tätigkeiten nicht als unterschiedliche BgA und selbständige Besteuerungsobjekte isoliert zur Körperschaftsteuer herangezogen, sondern stattdessen der Verkehrsanschauung folgend lediglich ein Betrieb als „Inbegriff der fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen“ als die Steuersubjektfähigkeit der öffentlichen Hand in diesem Tätigkeitsbereich begründende betriebliche Einheit erfasst.⁶

Beispiele können hier u. a. sein:

- Bezeichnung/Auftreten nach außen: einheitliche Bezeichnung oder klare Abgrenzung
- einheitliches Leistungsbündel gegenüber den Bürgern oder jeweils selbständig nutzbare Leistungen
- einheitliches Erscheinungsbild durch Logo, Signet, Bezeichnung, o. Ä.
- einheitliches Auftreten bspw. auf der Internetpräsenz der Kommune oder in Flyern

Ist nach der Prüfung der 2. Stufe eine selbständige Tätigkeit anzunehmen, liegt ein BgA vor. Sollte keine selbständige Tätigkeit vorliegen, ist die 3. Stufe zu prüfen.

3. Liegt der Jahresumsatz über 130.000 €?

Eine wirtschaftliche Selbständigkeit und damit eine Einrichtung ist bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 130.000 € stets gegeben.⁷ Wichtig bei Prüfung der Stufe 1 und 2:

Hierbei handelt es sich um Merkmale, die nicht kumulativ erfüllt sein müssen. Bei der Beurteilung, ob eine Einrichtung selbständig ist, ist auf die Gesamtbetrachtung abzustellen. Trotz des Nichtvorliegens einzelner dieser Merkmale kann nach der Verkehrsanschauung davon auszugehen sein, dass eine eigenständige Einrichtung gegeben ist.⁸

Zusammengefasst bedeutet dies Folgendes:⁹

1. Bei einem Jahresumsatz von nicht mehr als 45.000 € (bis VZ 2021: 35.000 €) wird mangels Gewichtigkeit von der Finanzverwaltung i. d. R. kein BgA angenommen, selbst wenn eine Einrichtung vorliegt. Insoweit besteht sozusagen eine Art „Wahlrecht“ seitens der jPöR. Es obliegt ihr, ggf. darzulegen, dass für

⁵ R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR.

⁶ Bott, in: Bott/Walter, KStG, 165. EL, 2022, § 4 Rz. 47.

⁷ R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR.

⁸ H 4.1 „Einrichtung“ KStH.

⁹ R 4.1 Abs. 5 KStR.

⁴ R 4.1 Abs. 2 Satz 1 KStR.

das Bestehen eines BgA besondere Gründe (z. B. bei Wettbewerb) vorliegen.

2. Bei einem Jahresumsatz von mehr als 130.000 € wird stets von einer Einrichtung und damit von einem BgA ausgegangen.
3. Bei einem Jahresumsatz von mehr als 45.000 € (bis VZ 2021: 35.000 €) aber nicht mehr als 130.000 € ist die Betätigung zwar „gewichtig“. Allerdings muss zur Annahme eines BgA zusätzlich geprüft werden, ob eine Einrichtung vorliegt, d. h. es müssen die bereits vorstehend angeführten organisatorischen oder anderen Merkmale für eine wirtschaftliche Selbständigkeit gegeben sein.

Der Begriff der Einrichtung muss damit letztlich funktional-tätigkeitsbezogen verstanden werden.¹⁰ Die Abgrenzung erfolgt vergleichbar mit der Abgrenzung des einzelnen Gewerbebetriebs einer natürlichen Person nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und § 2 GewStDV. Nach der Rechtsprechung des BFH¹¹ zu dieser Frage sind relevante Merkmale, die für einen einheitlichen Gewerbebetrieb sprechen, insbesondere die Gleichartigkeit der Betätigung, die Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen, sowie die räumliche Nähe der Betriebe. Daneben sind organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Aspekte zu beachten, ob eine gesonderte Verwaltung und Geschäftsführung, eine selbständige Organisation, ein eigenes Rechnungswesen, eigene Arbeitnehmer und eigenes Anlagevermögen gegeben sind. Die Finanzverwaltung stimmt mit der Rechtsprechung überein.¹²

Die Frage der Gleichartigkeit hängt zum einen von den angebotenen Produkten oder Leistungen ab, aber auch vom Kunden- und Lieferantennetz und den eingesetzten personellen und sachlichen Ressourcen. Dabei ist jedoch nicht von einer strikten Zweiteilung in gleichartige bzw. ungleichartige Betätigungen auszugehen; vielmehr steigt das notwendige Maß des für eine Zusammenfassung der Betätigungen erforderlichen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom zunehmenden Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen.¹³

Bei ungleichartigen Tätigkeiten liegen grundsätzlich getrennte Gewerbebetriebe vor; ein einheitlicher Gewerbebetrieb ist nur dann gegeben, wenn sich die Tätigkeiten auf Grund eines wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs ergänzen oder fördern.

1.3.3 Wirtschaftliche Tätigkeit

Mit dem Merkmal „wirtschaftliche Tätigkeit“ wird eine Abgrenzung zu den hoheitlichen Tätigkeiten der jPöR vorgenommen und somit die Steuerbarkeit bestimmt. Die (privat)wirtschaftliche Tätigkeit, die auch von Privatunternehmern ausgeübt wird oder ausgeübt werden kann, ist nicht zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben erforderlich und kann demzufolge auch in ihrer steuerlichen Qualifikation nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt gleichgestellt werden. Sie ist Ausdruck des unternehmerischen Engagements der öffentlichen Hand, mit dem sich die jPöR in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet, von der Betätigung eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet und aus Wettbewerbsgründen der Besteuerung unterliegt.¹⁴

Die wirtschaftliche Tätigkeit bestimmt sich nach den Grundsätzen des § 15 EStG. Ist eine Tätigkeit bzw. Aufgabe z. B. nach landes-

rechtlichen Vorschriften einer jPöR zugewiesen, besteht jedoch kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, sodass die Leistung auch bei einem Dritten, der keine jPöR ist, nachgefragt werden kann (Wettbewerbssituation), liegt keine hoheitliche, sondern eine wirtschaftliche Tätigkeit vor.

Zu beachten ist, dass selbst wenn nach den landesspezifischen Gemeindeordnungen Tätigkeiten kraft ausdrücklicher Bestimmung nicht als wirtschaftliche Betätigungen gelten, der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG sowie eine hieran anknüpfende subjektive Körperschaftsteuer-Pflicht der Trägerkörperschaft hiervon unberührt bleiben. Beide Rechtskreise, kommunalrechtliche Bestimmungen und das Steuerrecht, müssen getrennt voneinander betrachtet werden.¹⁵ Zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten zählen nach den kommunalrechtlichen Bestimmungen regelmäßig keine Tätigkeiten, zu denen die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist, außerdem keine Tätigkeiten auf den Gebieten des Bildungs-, Gesundheits- und Sozialwesens, der Kultur, des Sports, der Erholung, der Abfall- und Abwasserbeseitigung und auch nicht die Tätigkeiten zur Deckung des Eigenbedarfs.¹⁶

1.3.4 Nachhaltigkeit

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie mit der Absicht auf Wiederholung ausgeübt wird. Besteht von Beginn an eine derartige Wiederholungsabsicht, so genügt auch ein einmaliges Tätigwerden. Entscheidend ist somit nicht ausschließlich die Nachhaltigkeit der Betätigung oder des Zuflusses von Einnahmen, sondern die Absicht zu Beginn der Tätigkeit. Ob eine Tätigkeit nachhaltig ist, bestimmt sich nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG i. V. m. den Ausführungen zu H 15.2 EStH sowie den Regelungen zum UStG.¹⁷

Hinweis: Bei der krisenbedingten Abgabe von medizinischem Verbrauchs- und Schutzmaterial im Zusammenhang mit der Bewältigung der Covid-19-Pandemie durch Gebietskörperschaften und andere jPöR an Krankenhäuser, Pflegeheime und ähnliche Einrichtungen geht die Finanzverwaltung von einer fehlenden Nachhaltigkeit aus.¹⁸ Nur bei Fortführung der entgeltlichen Abgabe auch nach Beendigung der Krisensituation kann m. E. aber ein BgA begründet werden.¹⁹

1.3.5 Einnahmeerzielungsabsicht

Im Gegensatz zu den gewerblichen Einkünften i. S. d. § 15 EStG erfordert § 4 Abs. 1 KStG zur Annahme eines BgA keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht. Die Einnahmeerzielungsabsicht muss dabei nicht Hauptzweck der wirtschaftlichen Betätigung sein. Es ist ausreichend, wenn diese als Nebenzweck „in Kauf genommen wird.“ Ein BgA ist auch in den Fällen anzunehmen, in denen die Leistungen zum Selbstkostenpreis erbracht werden. § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG umfasst folglich auch dauerdefizitäre BgA. Dies wird durch § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG nochmals klargestellt.

1.3.6 Wirtschaftliche Herausgehobenheit

Eine nachhaltige wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand, die die Voraussetzungen einer Einrichtung i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG erfüllt, begründet im Weiteren nur dann einen BgA, wenn sie

¹⁰ So auch *Schiffers*, DStZ 2022, S. 379.

¹¹ Z. B. BFH, Urteil vom 17.06.2020 – X R 15/18, BStBl 2021 II S. 157.

¹² R 2.4 Abs. 1 und 2 GewStR.

¹³ BFH, Urteil vom 17.06.2020 – X R 15/18, BStBl 2021 II S. 157.

¹⁴ *Bott*, in: *Bott/Walter*, KStG, 165. EL, 2022, § 4 Rz. 48.

¹⁵ *Bott*, in: *Bott/Walter*, KStG, 165. EL, 2022, § 4 Rz. 48.1.

¹⁶ Z. B. § 121 Abs. 2 HessGO sowie § 107 Abs. 2 GO NRW, § 102 GemO BW.

¹⁷ A 2.3 Abs. 5 ff. UStAE.

¹⁸ OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 29.04.2020 – S 2706 – 2020/13 – St 15, DB 2020, S. 1038.

¹⁹ *Bott*, in: *Bott/Walter*, KStG, 165. EL, 2022, § 4 Rz. 62.

sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich heraushebt.²⁰

Das Kriterium der wirtschaftlichen herausgehobenen Stellung einer Betätigung ist nach der Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung gegeben, wenn es sich bei der wirtschaftlichen Betätigung der jPöR um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handelt.²¹ Nur dann ist ein BgA anzunehmen. In der Tatsache, dass der Jahresumsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 45.000 € (bis VZ 2021: 35.000 €) nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit von einigem Gewicht ist. I. d. R. kann nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Überschreiten dieser Umsatzgrenze davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR heraushebt. Hierbei kommt es nicht auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der jPöR an.²²

Wird die Umsatzgrenze von 45.000 € nicht nachhaltig überschritten, ist ein BgA nur dann anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die jPöR mit ihrer Tätigkeit in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen Unternehmen tritt.²³

2. Rechtsprechung

2.1 Urteil des FG Münster vom 21.04.2021 – 13 K 3663/18 K, G, *VersorgW* 2021, S. 182

Hier ging es um die Frage, ob mehrere Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen), die eine Gemeinde auf verschiedenen Gebäuden der Gemeinde installiert hat, ungeachtet der räumlichen Trennung der Anlagen als einheitlicher BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG qualifiziert werden können.

2.1.1 Sachverhalt

Die Gemeinde betreibt seit dem 15.04.2010 eine PV-Anlage auf dem Dach der Schule 1, ab dem 29.11.2011 eine weitere auf dem Dach des städtischen Bauhofes. Seit dem 27.12.2011 betreibt sie vier weitere Anlagen auf den Dächern des Feuerwehrhauses U, der Schule 2, der Schule 3 sowie auf dem Klärwerk. Die Verwaltung, Abrechnung und Buchführung erfolgte nach dem Vortrag der Gemeinde durch dieselbe Abteilung, nämlich das Bau- und Planungsamt. Die regelmäßige Tätigkeit der Mitarbeiter beschränkte sich auf die Verbuchung der Einnahmen und der ggf. erforderlichen Ausgaben. Die Gemeinde ging deswegen davon aus, dass es sich bei den sechs PV-Anlagen jeweils um selbständige BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG handelte. Die Finanzverwaltung vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die sechs PV-Anlagen als einheitliche Einrichtung und damit als ein BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG zu behandeln seien.

2.1.2 Entscheidung des FG Münster

PV-Anlagen einer Gemeinde auf verschiedenen Dächern öffentlicher Gebäude sind als einheitliche Einrichtung i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu qualifizieren, wenn sie eine funktionelle Einheit bilden. Für eine funktionelle Einheit spricht eine einheitliche Leitung. Hat eine Kommune mehrere zentral verwaltete PV-Anlagen auf verschiedenen Verwaltungsgebäuden zur Einspeisung in das allge-

meine Stromnetz installiert, dürfte regelmäßig von einem einheitlichen BgA auszugehen sein. Der Begriff der funktionellen Einheit setzt nach Auffassung des erkennenden Senats nach allgemein anerkanntem Verständnis nicht voraus, dass die vorhandenen Betriebsvorrichtungen zusätzlich in räumlicher bzw. technischer Hinsicht eine Einheit bilden. Diese Sichtweise dürfte auch der Verkehrsauffassung entsprechen. Die Annahme, dass es sich bei den sechs PV-Anlagen um eigenständige BgA – also im Wortsinne um eigenständige „Betriebe“ – handelt, erscheint angesichts der Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Betätigung und ihrer organisatorischen Zusammenfassung bei der Gemeinde nach Auffassung des FG gekünstelt. Praktische betriebliche Gründe, die eine solche (steuerliche) Aufspaltung einer einheitlichen wirtschaftlichen Betätigung erfordern könnten, sind nicht ersichtlich.

Indizien, die für das Bestehen einer funktionellen Einheit der PV-Anlagen einer Gemeinde sprechen, können eine zusammengefasste Darstellung im Jahresbericht der Gemeinde, eine gleichartige wirtschaftliche Betätigung und/oder eine organisatorische Zusammenfassung sein. Ist für Zwecke der Gewerbesteuer nach den allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätzen von einem einheitlichen Gewerbebetrieb und nicht von mehreren selbständigen Gewerbebetrieben auszugehen, spricht dies auch für die Annahme nur eines BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG.

Das für die Annahme eines BgA in § 4 Abs. 1 KStG vorausgesetzte Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Herausgehobenheit ist regelmäßig erfüllt, wenn die jPöR mit ihrer Tätigkeit zu Unternehmen der Privatwirtschaft unmittelbar in Wettbewerb tritt. Dies ist beim Betrieb von PV-Anlagen zur Einspeisung in das allgemeine Stromnetz unabhängig von der Höhe der erzielten Umsätze stets der Fall.

Das FG Münster kam daher zu dem Ergebnis, dass die Klage der Gemeinde abzuweisen war und teilte die Auffassung der Finanzverwaltung. M. E. ist dieses Ergebnis des Senats im vorliegenden Fall mit Blick auf die h. M. in der Literatur und der oben skizzierten Verwaltungsauffassung stimmig, die von *Kronawitter* vertretene Auffassung ist demzufolge zurecht abzulehnen.²⁴

2.2 Urteil des FG Düsseldorf vom 03.08.2022 – 7 K 2498/18 K, F, *VersorgW* 2022, S. 341

Auch hier war die Frage zu entscheiden, ob die Überlassung von verschiedenen Sport- und Turnhallen sowie Sportplätzen und weitere Leistungen wie Reinigung und Durchführung von Reparaturen und Wartungsarbeiten eine Einrichtung und damit ein BgA darstellen oder nicht.

2.2.1 Sachverhalt

Die von der Gemeinde in ihrem Stadtgebiet eingerichteten und unterhaltenen Turn- und Sporthallen, Sportplätze und Schulturnhallen wurden im Streitjahr durch den in der Stadtverwaltung hierfür eingerichteten „Fachbereich 00 (Sport und Ähnliches)“ verwaltet; insgesamt umfasste die Verwaltung mehrere Sportstätten (Turn- und Sporthallen, Sportplätze und Schulsportstätten). Sowohl die Schulsportstätten, die unmittelbar den in der Trägerschaft der Gemeinde stehenden Schulen angebundener waren, als auch die anderen, nicht schulgebundenen Turn- und Sporthallen waren überwiegend mit den üblichen Sportgeräten und Einrichtungen (Umkleieräume, Sanitäräume) für die Ausübung von Hallensport ausgestattet. Darüber hinaus wurden in einigen der Schulsportstätten teilweise Gerät-

20 § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG, so bereits § 1 Abs. 2 Satz 1 KStDV 1935/KStDV 1968.

21 BFH, Urteile vom 26.02.1957 – I 327/56 U, BStBl 1957 III S. 146; vom 24.10.1961 – I 105/60 U, BStBl 1961 III S. 552; vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR; H 4.1 „Wirtschaftliches Gewicht“ KStH.

22 R 4.1 Abs. 5 Satz 1 ff. KStR.

23 R 4.1 Abs. 5 Satz 4 ff. KStR.

24 *Kronawitter*, ZKF 2011, S. 121.

schaften und Sonderausstattungen für weitere besondere Sportarten vorgehalten. In einigen sog. Großhallen befanden sich zudem Krafräume mit Fitnessgeräten sowie Gymnastikräume. An den Sportplätzen wurden ebenso teilweise Umkleieräume, Sanitäranlagen und Sportgeräte in Unterstellräumen vorgehalten. Sämtliche Hallen wurden nach Angabe der Gemeinde von Montag bis Freitag von 8.00 bis 17.00 Uhr für den Schulsport, von 17.00 bis 22.00 Uhr von anderen Nutzern und am Samstag und Sonntag von 8.00 Uhr bis 22.00 Uhr für den Spielbetrieb von Sportvereinen (u. a. Handball, Basketball, Tischtennis) genutzt. In zwei der Hallen fanden im Streitjahr zudem nicht zur Sportausübung dienende Veranstaltungen statt. Die verschiedenen Sportplätze wurden ebenfalls von Montag bis Freitag von 8.00 bis 17.00 Uhr für den Schulsport und danach von 17.00 bis 22.00 Uhr von anderen Nutzern sowie an den Wochenenden für den Fußballsport genutzt. Außerhalb des Schulsports standen sämtliche Turn- und Sporthallen Dritten entgeltlich nach Maßgabe der Entgeltordnung der Gemeinde sowie deren Benutzungsordnung zur Verfügung. Zu dem Kreis der wechselnden Nutzer gehörten im Wesentlichen verschiedene Sportvereine, gemeinnützige Gruppen, Volkshochschulen und Schulen sowie je nach Verfügbarkeit auch andere Interessenten.

Der Fachbereich 00 übernahm die gesamte Organisation zur Nutzung der Sportstätten, insbesondere die Vergabe der Nutzungszeiten und die Instandhaltung. Darüber hinaus verantwortete der Fachbereich die mit der Nutzung und der Unterhaltung der Sportstätten verbundenen kaufmännischen Arbeiten, darunter die Entgeltabrechnungen gegenüber den Nutzern, das Controlling und das Forderungsmanagement. Für die kaufmännische Verwaltung wurde ein eigener Buchungskreis bei der Gemeinde geführt und in dem „Jahresabschluss 2013“ der Gemeinde wird der Fachbereich mit einer eigenen „Teilergebnisrechnung“ und eigener „Teilfinanzrechnung“ dargestellt. Nach ihren Angaben war für die gesamte Verwaltungsorganisation, darunter insbesondere die Vergabe der Nutzungszeiten und die Entgeltabrechnung, ein Mitarbeiter im Fachbereich 00 beschäftigt. Für die Betreuung der Schulsporthallen waren zudem nach den Angaben der Gemeinde mehrere Mitarbeiter zuständig. Die Betreuung erfolgte dabei durch den jeweiligen Schulhausmeister in einer Doppelfunktion, indem die Betreuung der Schulsporthalle während der üblichen Schulunterrichtszeiten parallel zu der Betreuung des Schulgebäudes erfolgte, während regelmäßig werktags ab 17.00 Uhr der Bereitschaftsdienst die Betreuung der jeweiligen Schulsporthallen und deren Nutzer übernahm. Für die Unterhaltung der anderen, nicht schulgebundenen Hallen wurden von der Gemeinde zudem zwei Hallenwarte als Vollzeitkräfte für die Betriebsbereitschaft beschäftigt.

2.2.2 Entscheidung des FG Düsseldorf

Ergibt sich bereits aus der zugrunde zu legenden tätigkeitsbezogenen Betrachtung mehrerer Tätigkeiten als Einheit lediglich eine Einrichtung und – unter den weiteren Voraussetzungen der Norm – ein BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG (hier: aus den Nutzungsüberlassungen von Sportstätten einer Stadt), bedarf es keiner weiteren Überlegungen zu einer etwaigen Zusammenfassung von Einrichtungen, die mangels Gewichts keinen BgA darstellen nach § 4 Abs. 6 KStG.

Dass baulich unterschiedliche Objekte überlassen wurden (hier: Sporthallen und Turnhallen einerseits und Sportplätze andererseits) stand im Streitfall der Annahme nur einer Einrichtung i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG nach Auffassung des erkennenden Senats, m. E. zu recht, nicht entgegen. Zwar bestehen Unterschiede bei den überlassenen Objekten, weil sich jedenfalls Sporthallen und Turnhallen ihrem Charakter als Bauwerk nach von einem Sportplatz unterscheiden. Gemeinsam ist sämtlichen überlassenen Objekten jedoch, dass sie allesamt zur Ausübung von sportlichen Aktivitäten dienen. Insbesondere aber ändert die Betrachtung der baulichen Unterschiede der überlassenen Objekte nichts an dem Umstand, dass bei den – für eine Einrichtung maßgeblich zu beurteilenden – Tätigkeiten stets nur eine Nutzungsüberlassung gegen Entgelt vorliegt und diese Tätigkeiten im Wesentlichen identisch sind. Denn unabhängig von der Art der überlassenen Sportstätte ist die Tätigkeit der Klägerin darauf gerichtet, einem ihr gegenüber als Dritter Auftretenden für einen abgrenzbaren Zeitraum die Nutzung von Flächen oder Räumen und damit zusammenhängender Infrastruktur und Vorrichtungen zur Ausübung sportlicher Aktivitäten gegen Entgelt einzuräumen.

Das FG Düsseldorf kam daher zum Ergebnis, die Klage insoweit abzuweisen und teilte die Auffassung der Finanzverwaltung. Da das FG die Rechtsfrage als geklärt ansah, ließ es auch die Revision nicht zu. Gegen das Urteil des FG Düsseldorf wurde von Seiten der Gemeinde Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.²⁵

3. Schlussbetrachtung

Für die Abgrenzung des einzelnen BgA ist im Ergebnis vorrangig zu prüfen, ob gleichartige Tätigkeiten vorliegen. Dann ist m. E. im Grundsatz von einem einheitlichen BgA auszugehen. Bei ungleichartigen Tätigkeiten müssen dagegen weitere Aspekte hinzukommen, um einen einheitlichen BgA anzunehmen, wie z. B. ein Förderzusammenhang, eine organisatorische Verklammerung oder ein einheitlicher Außenauftritt.

Die Gewichtung der einzelnen Aspekte ist dabei auch von der Art der Tätigkeit abhängig. Gerade bei dem Betrieb von PV-Anlagen als Tätigkeit, die nach außen nur begrenzt in Erscheinung tritt (kein „Publikumsverkehr“, keine laufende Werbung o. Ä., nur sehr begrenzte Kommunikation mit Externen in Form von Schriftwechsel o. Ä.), spielen organisatorische Maßnahmen und Vorkehrungen eine größere Rolle. Bei dieser Betrachtung ist die Verkehrsauffassung mit einzubeziehen. Eine gute Orientierung ist m. E. anhand eines funktional-tätigkeitsbezogenen Verständnisses möglich. Die Abgrenzung sollte für den jeweiligen Einzelfall entsprechend mit der Abgrenzung des einzelnen Gewerbebetriebs einer natürlichen Person nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 2 GewStDV erfolgen. Im Zweifel bieten hier die Rechtsprechung des BFH²⁶ als auch die Verwaltungsregelungen zu § 2 GewStG Hilfestellungen.²⁷

²⁵ BFH-Az. I B 50/22.

²⁶ BFH, Urteil vom 17.06.2020 – X R 15/18, BStBl 2021 II S. 157.

²⁷ R 2.4 Abs. 1 und 2 GewStR.

Konsolidierungsinstrument Grundsteuer B – Eine vergleichende Analyse der Hebesätze anlässlich der Grundsteuerreform

DokNr. 23078021

Prof. Dr. Andreas Burth, Lea Hildebrand¹

Die Grundsteuer B ist nach der Gewerbesteuer und dem Einkommensteuer-Anteil die drittwichtigste Steuereinnahme der Gemeinden. Durch den Hebesatz können sie die Einnahmen direkt beeinflussen. Der vorliegende Beitrag liefert Vergleichsdaten, damit Gemeinden die Höhe des eigenen Hebesatzes einordnen können. Durchschnittlich sind die Hebesätze von 2007 bis 2021 jedes Jahr gestiegen. Tendenziell sind die Hebesätze in den kreisfreien Gemeinden höher als in den kreisangehörigen Gemeinden. Die höchsten Hebesätze hatten 2021 aber die kreisangehörigen Gemeinden Lautertal (Odenwald) und Lorch mit jeweils 1.050%. In 16 kreisangehörigen Gemeinden gab es keine Grundsteuer B. Ab 2025 tritt eine reformierte Grundsteuer in Kraft. Angestrebt wird dabei, die neuen Hebesätze aufkommensneutral festzusetzen. Gemeinden können die Grundsteuer B nutzen, um die Haushaltskonsolidierung politisch attraktiver zu machen. Hierzu koppeln sie den Hebesatz an den Ergebnisausgleich (doppische Schuldenbremse).

1. Einleitung

Die Gemeinden² erfüllen vielfältige Aufgaben für ihre Bevölkerung. Um diese Aufgaben erfüllen zu können, brauchen sie Einnahmen. Die wichtigsten Einnahmequellen der Gemeinden sind die Steuern und die Zuweisungen vom Land (z. B. aus dem kommunalen Finanzausgleich). Von den Steuern ist aktuell insbesondere die Grundsteuer medial sehr präsent, da ab 2025 eine reformierte Grundsteuer in Kraft tritt.

Im derzeit noch gültigen Recht gibt es zwei Arten der Grundsteuer: Die Grundsteuer A gilt für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft. Die Grundsteuer B besteuert alle übrigen Grundstücke und Gebäude. Unter die Grundsteuer B fallen z. B. Wohngebäude und Gewerbeimmobilien.

Für fast alle Gemeinden zählt die Grundsteuer B zu den wichtigsten Steuereinnahmen. Hierbei können die Gemeinden per Satzung³ den Hebesatz der Grundsteuer B bestimmen und dadurch ihre Einnahmen direkt beeinflussen. So können höhere Einnahmen aus der Grundsteuer B z. B. einen Beitrag zur Haushaltskonsolidierung leisten.⁴

Durch sehr hohe Hebesätze kann eine Gemeinde aber auch unattraktiv werden – als Standort für Gewerbebetriebe bzw. als

Wohnort für die Bevölkerung. Daher ist es für die Steuerpolitik der Gemeinden wichtig, einschätzen zu können, wie hoch ihr Hebesatz im Vergleich zu anderen Gemeinden ist.

Die 2025 in Kraft tretende Grundsteuerreform stellt die Gemeinden vor neue Herausforderungen. Die Gemeinden sollen dabei einerseits aufkommensneutrale Hebesätze beschließen. Das bedeutet, dass das Steueraufkommen durch die Reform nicht steigen soll. Andererseits belastet die hohe Inflation die Gemeindehaushalte. Wenn das Grundsteueraufkommen inflationsbereinigt sinkt, könnte dies den Haushaltsausgleich gefährden. Informationen zur Inflationsrate in Verbindung mit der durchschnittlichen Entwicklung der Hebesätze vergangener Jahre können hierbei wertvolle Informationen für zukünftige Hebesatzentscheidungen liefern.

Der vorliegende Beitrag beantwortet vor diesem Hintergrund insbesondere folgende Fragen:

- Wie entwickelten sich die Hebesätze der Grundsteuer B seit 2007 im Vergleich zur Inflationsrate?
- Wie hoch waren die niedrigsten, durchschnittlichen und höchsten Hebesätze im Jahr 2021 (im Ländervergleich und nach Bevölkerungsgrößenklassen)?
- Wie können Gemeinden den Hebesatz der Grundsteuer B zur Haushaltskonsolidierung nutzen?

2. Bedeutung der Grundsteuer B

Von den Steuern waren 2021 die Gewerbesteuer (netto) mit 44,8% und der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer mit 35,1% am wichtigsten (siehe Tabelle 1). Dabei ist allerdings zu beachten, dass dies nur für die Gesamtheit aller Gemeinden gilt. In einzelnen Ge-

¹ Herr Prof. Dr. Burth ist Hochschullehrer für Betriebswirtschaftslehre und kommunales Management an der Ostfalia Hochschule in Salzgitter. Frau Hildebrand ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Ostfalia Hochschule in Salzgitter und Doktorandin an der Technischen Universität Clausthal.

² Zu den Gemeinden zählen auch Städte, Märkte, Flecken usw. Mit Gemeinden sind in diesem Beitrag sowohl die kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden der Flächenländer angesprochen als auch die Stadtstaaten in ihrer Funktion als Gemeinde.

³ Meist in der Haushaltssatzung, seltener in einer separaten Hebesatzsatzung.

⁴ Gnädinger/Burth, Haushaltskonsolidierung in Kommunen, 4. Aufl. 2021, S. 164–167.

meinden kann die Reihenfolge anders sein. Insbesondere die Gewerbesteuer ist relativ ungleich verteilt: Während einige, meist größere Gemeinden (z.B. Ingolstadt, Frankfurt am Main) sehr hohe Einnahmen aus der Gewerbesteuer erzielen, haben manche kleineren Gemeinden (fast) gar kein Gewerbe vor Ort.

Daher ist v. a. für kleinere Gemeinden oft der Einkommensteuer-Anteil wichtiger. Dies ist finanzpolitisch relevant, weil die Gemeinden bei der Einkommensteuer kein Hebesatzrecht haben. Wenn der Einkommensteuer-Anteil also die wichtigste Steuer einer Gemeinde ist, kann sie die Höhe dieser wichtigsten Steuereinnahme nicht direkt beeinflussen. Umso wichtiger ist es für diese Gemeinden, die Einnahmepotenziale bei denjenigen Steuern auszuloten, bei denen sie ihre Einnahmen über den Hebesatz steuern können. Neben der Gewerbesteuer ist dies insbesondere die Grundsteuer.

Tabelle 1: Arten von Steuereinnahmen der Kommunen der Flächenländer und Stadtstaaten im Jahr 2021 im Vergleich

Steuerart	Einnahmen 2021 (in Mrd. €)	Anteil an den gesamten Steuereinnahmen (netto) 2021
Gewerbesteuer (netto)	55,93	44,8 %
Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	43,83	35,1 %
Grundsteuer B	14,57	11,7 %
Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer	9,02	7,2 %
Vergnügungsteuer	0,43	0,3 %
Grundsteuer A	0,41	0,3 %
Hundesteuer	0,40	0,3 %
Zweitwohnungsteuer	0,21	0,2 %
Sonstige Steuern (ohne steuerähnliche Abgaben)	0,06	0,0 %
Gesamte Steuereinnahmen (netto)	124,87	100,0 %

Quelle: Eigene Darstellung (Daten entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Steuerhaushalt 2021 – Fachserie 14 Reihe 4).

Die in diesem Beitrag analysierte Grundsteuer B war 2021 die drittgrößte Steuereinnahme der Gemeinden mit 11,7% bzw. 14,57 Mrd. €. Die Grundsteuer B ist eine Gemeindesteuer, d.h. die Einnahmen fließen den Gemeinden zu. Die Einnahmen bleiben aber nicht notwendigerweise vollständig bei den Gemeinden. So müssen z.B. die kreisangehörigen Gemeinden eine Kreisumlage an ihren Landkreis zahlen. Hierfür geben sie einen Teil ihrer Einnahmen (u.a. aus der Grundsteuer B) an den Landkreis ab.

Auf Rang 4 folgt der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer mit 7,2% der gesamten Steuereinnahmen. Die übrigen Gemeindesteuern machen nur einen sehr kleinen Teil der gesamten Steuereinnahmen aus. Zu beachten ist allerdings, dass hier mit 2021 ein Jahr analysiert wird, das noch von der Corona-Pandemie beeinflusst wurde. Besonders deutlich wird das an der Vergnügungsteuer, die 2019 noch bei 0,92 Mrd. € lag und bis 2021 um –56,5% sank.⁵

3. Entwicklung der Hebesätze

Die Hebesätze sind der wichtigste Hebel, mit dem die Gemeinden ihre Einnahmen aus der Grundsteuer B beeinflussen können. Entsprechend wichtig ist es, deren zeitliche Entwicklung zu analysieren.

Methodisch ist darauf hinzuweisen, dass es in den betrachteten 15 Jahren mehrere Gebietsreformen und (freiwillige) Gemeindefusionen gab. Dadurch sank die Anzahl der Gemeinden von 12.266 im Jahr 2007 auf 10.789 im Jahr 2021. Darüber hinaus ist anzumerken, dass es im Zuge von Gebietsreformen zuvor selbständigen Gemeinden ermöglicht wird, für die Folgejahre der Reform ihre Hebesätze weiterhin für die neuen Ortsteile anzuwenden. Der vorliegende Beitrag nutzt in diesem Fall für neu gegründete Gemeinden gewichtete Durchschnittshebesätze. Diese gewichten die Hebesätze mit der Bevölkerung der vormals selbständigen Gemeinden. Ausnahmen bilden Durchschnittshebesätze reformierter Gemeinden, bei denen für die vormals selbständigen Gemeinden keine Bevölkerungszahlen vorliegen. Um diese Gemeinden dennoch in die Analyse einzubeziehen, wurde der Hebesatz der neu gegründeten Gemeinde als arithmetisches Mittel der Ortsteile berechnet. Das beschriebene Vorgehen gilt gleichermaßen für die später dargestellten Hebesatzvergleiche zum Jahr 2021.

Abbildung 1 zeigt die Entwicklung der durchschnittlichen Hebesätze kreisfreier und kreisangehöriger Gemeinden im Zeitverlauf. Die vier Städte der Stadtstaaten werden in diesem Beitrag zu den kreisfreien Gemeinden gezählt. Die kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden werden getrennt untersucht, da sie unterschiedliche Aufgaben wahrnehmen. So erfüllen kreisfreie Städte neben Gemeinde- auch Kreisaufgaben. Die Gruppe der kreisfreien Städte verbindet darüber hinaus, dass sie tendenziell Gemeinden mit größerer Bevölkerung sind.

Bei den in Abbildung 1 dargestellten Durchschnittshebesätzen der kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden handelt es sich um gewichtete Durchschnittshebesätze.⁶ Zur Gewichtung der einzelnen Hebesätze wird die Bevölkerungszahl der Gemeinden zum 30.6. des Jahres genutzt. Dadurch gehen die Hebesätze von bevölkerungsreichen Gemeinden (z.B. Köln, München) mit einem stärkeren Gewicht in die dargestellten Durchschnittshebesätze ein.

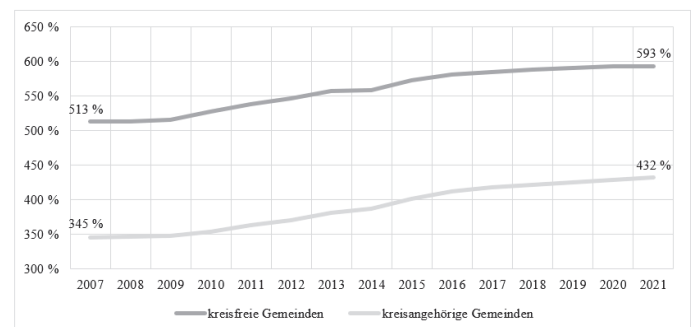


Abbildung 1: Entwicklung der durchschnittlichen Hebesätze der Grundsteuer B von kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden

Quelle: Eigene Darstellung (Daten entnommen aus: Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Hebesätze der Realsteuern – Ausgaben 2007–2021).

Die Abbildung zeigt, dass sowohl die durchschnittlichen Hebesätze der kreisfreien als auch der kreisangehörigen Gemeinden jährlich gestiegen sind. Im direkten Vergleich der Jahre 2007 und 2021 lässt sich bei den kreisfreien Gemeinden ein Anstieg um 80 Prozentpunkte verzeichnen. Bei den kreisangehörigen Gemeinden ist ein Zuwachs der Durchschnittshebesätze um 87 Prozentpunkte festzustellen.

Dass Gemeinden ihre Hebesätze im Zeitablauf erhöhen, kann viele Gründe haben. Ein möglicher Grund ist, dass der höhere Hebe-

6 Zur Berechnung von durchschnittlichen Hebesätzen könnten auch andere Berechnungsmethoden, wie z.B. der gewogene Durchschnitt und das arithmetische Mittel, genutzt werden.

satz einen Beitrag zur Haushaltskonsolidierung leisten soll. Ein weiterer Grund ist, dass die Grundsteuer B nicht automatisch an der allgemeinen Preisentwicklung teilnimmt. Daher muss der Hebesatz stetig steigen, um das Aufkommen inflationsbereinigt konstant zu halten.

Zur weiteren Vertiefung werden in Abbildung 2 die jährlichen prozentualen Veränderungen der Durchschnittshebesätze im Zeitablauf dargestellt. Es wird dabei betrachtet, um wie viel Prozent⁷ die Durchschnittshebesätze der kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden im Vergleich zum Vorjahr gestiegen sind. Zur besseren Einordnung der prozentualen Veränderungen wird zudem die Entwicklung der Inflationsrate⁸ abgebildet.

Es ist zu erkennen, dass sich die Durchschnittshebesätze der kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden in der Tendenz zu meist gleichartig entwickeln. Dennoch wird auch ersichtlich, dass die Durchschnittshebesätze der kreisangehörigen Gemeinden in den meisten Jahren prozentual stärker gestiegen sind.

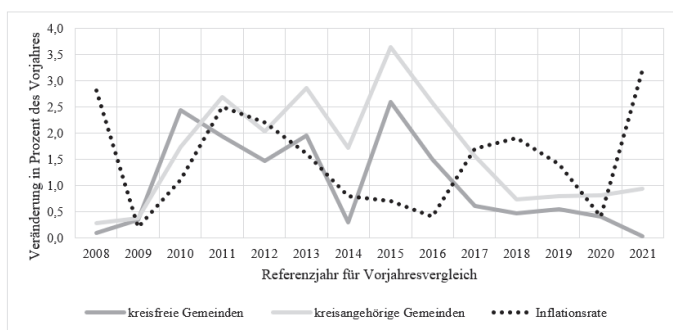


Abbildung 2: Jährliche prozentuale Veränderung der durchschnittlichen Hebesätze der Grundsteuer B von kreisfreien und kreisangehörigen Gemeinden
Quelle: Eigene Darstellung (Daten entnommen aus: Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Hebesätze der Realsteuern – Ausgaben 2007–2021; Statistisches Bundesamt, GENESIS-Online – Internationale Indikatoren – Wirtschaft und Finanzen: Deutschland, Jahre 2008–2021).

Interessant wird zu beobachten sein, wie die Gemeinden in den Jahren 2022 und 2023 auf die aktuell hohen Inflationsraten reagieren. Entscheiden sich Gemeinden gegen eine Erhöhung der Hebesätze, so sehen sie sich mit real sinkenden Steuereinnahmen konfrontiert, die zwecks Haushaltsausgleich anderweitig zu kompensieren sind. Abbildung 2 zeigt dieses Problem bereits für das Berichtsjahr 2021, in dem die Inflationsrate deutlich über der Hebesatzsteigerung liegt.

4. Hebesätze im Ländervergleich

Tabelle 2 führt für alle Flächenländer den niedrigsten, höchsten und durchschnittlichen Hebesatz der Grundsteuer B zum 30.06.2021 auf. Der Durchschnittshebesatz wurde erneut als gewichteter Durchschnitt unter Berücksichtigung der Bevölkerungszahlen ermittelt. Zusätzlich sind die Hebesätze der Stadtstaaten aufgeführt.

Tabelle 2 verdeutlicht die Spannweite der Hebesätze innerhalb der Flächenländer. Die dargestellten Durchschnitts- und Extremwerte können Gemeinden dabei helfen, zu evaluieren, wie angemessen der eigene Hebesatz ist. Die Aufstellung bietet im Ländervergleich erste Anhaltspunkte zur Beantwortung der Frage, welcher Erhöhungsspielraum noch beim Hebesatz der Grundsteuer B besteht, falls Konsolidierungsbedarf vorhanden ist.

Tabelle 2: Niedrigste, höchste und durchschnittliche Hebesätze der Grundsteuer B der deutschen Gemeinden zum 30.06.2021 im Ländervergleich

Länder	Anzahl der Gemeinden	Gemeinde mit dem niedrigsten Hebesatz 2021 (in %)	Durchschnittlicher Hebesatz 2021 (in %)	Gemeinde mit dem höchsten Hebesatz 2021 (in %)
Baden-Württemberg	1.101	Büdingen am Hochrhein: 0	403	Tübingen: 660
Bayern	2.056	Gundremmingen: 150	390	Gnotzheim, Meinheim und Oberckelsheim: 650
Brandenburg	416	24 Gemeinden (z. B. Triglitz): 300	414	Potsdam: 545
Hessen	422	Eschborn: 140	505	Lautertal (Odenwald) und Lorch: 1.050
Mecklenburg-Vorpommern	726	28 Gemeinden (z. B. Bentwisch): 300	437	Wackerow: 700
Niedersachsen	941	Gorleben: 250	439	Ritterhude: 640
Nordrhein-Westfalen	396	Verl: 190	587	Bergneustadt: 959
Rheinland-Pfalz	2.301	7 Gemeinden (z. B. Reuth): 0	409	Lissendorf: 700
Saarland	52	4 Gemeinden (z. B. St. Wendel): 350	461	Gersheim: 680
Sachsen	419	Weißeborn/Erzgeb.: 300	502	Leipzig: 650
Sachsen-Anhalt	218	9 Gemeinden (z. B. Leuna): 300	427	Niedere Börde: 750
Schleswig-Holstein	1.106	8 Gemeinden (z. B. Oesterwuth): 0	412	Glücksburg (Ostsee): 700
Thüringen	631	Kirchgandern: 200	438	Gera: 600
Berlin	1	810		
Bremen	2	Bremen: 695 Bremerhaven: 645		
Hamburg	1	540		

Quelle: Eigene Darstellung (Daten entnommen aus: Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Hebesätze der Realsteuern – Ausgabe 2021).

Bei den Durchschnittshebesätzen zeigt sich eine Spannweite von 390 % in Bayern bis zu 587 % in Nordrhein-Westfalen. Den höchsten Hebesatz haben mit 1.050 % die hessischen Gemeinden Lautertal (Odenwald) und Lorch. Insgesamt 16 Gemeinden erheben keine Grundsteuer B. Dies ist möglich, da es bei der Grundsteuer B keinen Mindesthebesatz gibt (im Gegensatz zur Gewerbesteuer). Der damit einhergehende Verzicht auf die Grundsteuer B kann vielfältige Gründe haben (z. B. ausreichend hohe Einnahmen aus anderen Quellen).

5. Hebesätze nach Bevölkerungsgrößenklassen

Zur Einordnung des eigenen Hebesatzes ist es hilfreich, über den Ländervergleich hinaus die Spannweite der Hebesätze nach Grö-

⁷ Abbildung 2 zeigt die Steigerung in Prozent (nicht: Prozentpunkte). Wenn der Hebesatz z. B. von 400 % auf 440 % steigt, entspricht dies einer Steigerung von $(440 - 400) / 400 = 10\%$.

⁸ Veränderungsrate des Verbraucherpreisindex zum Vorjahr.

Benkategorien zu betrachten. Tabelle 3 stellt die niedrigsten, höchsten und durchschnittlichen Hebesätze in verschiedenen Bevölkerungsgrößenklassen gegenüber – getrennt nach kreisangehörigen und kreisfreien Gemeinden.

Die Tabelle 3 zeigt, dass die kreisfreien Gemeinden im gewichteten Durchschnitt tendenziell höhere Hebesätze nutzten als kreisangehörige Gemeinden. Zudem ist zu beobachten, dass Gemeinden mit einer höheren Bevölkerungszahl in der Tendenz auch höhere Hebesätze haben. Ein Grund hierfür ist, dass größere Gemeinden mehr zentralörtliche Funktionen für das Umland erfüllen (z.B. Krankenhäuser, Theater). Für die deshalb erhöhten Ausgaben brauchen sie höhere Einnahmen, die sie u.a. aus der Grundsteuer B erzielen. Im Durchschnitt haben die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen die höchste Bevölkerungszahl. Dies erklärt zumindest teilweise, warum der Durchschnittshebesatz von Nordrhein-Westfalen in Tabelle 2 am höchsten ist.

Tabelle 3: Niedrigste, höchste und durchschnittliche Hebesätze der Grundsteuer B der Gemeinden der Flächenländer und Stadtstaaten zum 30.06.2021 nach Bevölkerungsgrößenklassen

Gemeindetyp und Bevölkerungsgrößenklasse	Anzahl der Gemeinden	Gemeinde mit dem niedrigsten Hebesatz 2021 (in %)	Durchschnittlicher Hebesatz 2021 (in %)	Gemeinde mit dem höchsten Hebesatz 2021 (in %)
Kreisangehörige Gemeinden	bis 999 EW	3.819	15 Gemeinden (z. B. Riegenroth): 0	376 Malberg: 660
	1.000 bis 1.999 EW	1.824	Büdingen am Hochrhein: 0	375 Cornberg, Lissendorf und Wackerow: 700
	2.000 bis 4.999 EW	2.192	Egenhausen: 200	375 Lorch: 1.050
	5.000 bis 9.999 EW	1.352	Bieberg und Gräbrunn: 220	389 Lautertal (Odenwald): 1.050
	10.000 bis 19.999 EW	904	5 Gemeinden (z. B. Walldorf): 200	419 Nauheim: 960
	20.000 bis 49.999 EW	491	Ingelheim am Rhein: 80	457 Schwerthe: 890
	ab 50.000 EW	101	Langenfeld (Rhld.): 299	541 Witten: 910
	bis 49.999 EW	15	Coburg: 310	412 Emden und Pirmasens: 480

Gemeindetyp und Bevölkerungsgrößenklasse	Anzahl der Gemeinden	Gemeinde mit dem niedrigsten Hebesatz 2021 (in %)	Durchschnittlicher Hebesatz 2021 (in %)	Gemeinde mit dem höchsten Hebesatz 2021 (in %)
Kreisfreie Gemeinden	50.000 bis 99.999 EW	24	Schweinfurt: 385	499 Flensburg: 690
	100.000 bis 199.999 EW	29	Regensburg: 395	568 Offenbach am Main: 895
	200.000 bis 299.999 EW	17	Mainz und Rostock: 480	544 Gelsenkirchen: 675
	ab 300.000 EW	21	Düsseldorf: 440	629 Duisburg: 855

Quelle: Eigene Darstellung (Daten entnommen aus: Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Hebesätze der Realsteuern – Ausgabe 2021); Bevölkerungszahlen zum 30.06.2021; EW = Einwohner.

6. Reformierte Grundsteuer ab 2025

2025 tritt ein neues Grundsteuer- und Bewertungsrecht zur verfassungskonformen Regelung der Grundsteuer in Kraft. Anlässlich der verfallenden Gültigkeit des Einheitswerts findet eine Neubewertung der Grundstücke statt. Die Mehrheit der Länder folgt dabei dem Bundesmodell, das durch das Grundsteuer-Reformgesetz eingeführt wurde. Ausnahmen bilden Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen, welche ein eigenes Berechnungsmodell haben. Weitere Abweichungen vom Bundesmodell gibt es im Saarland⁹ und in Sachsen¹⁰, die andere Steuermesszahlen nutzen. Die Unterschiede könnten dazu führen, dass die Hebesätze ab 2025 nicht länderübergreifend vergleichbar sind.

Die Umsetzung der neuen Grundsteuer ist mit dem Ziel der Aufkommensneutralität verbunden. Um diesem Ziel gerecht zu werden, ist zum einen die starke Absenkung der Steuermesszahl vorgesehen.¹¹ Zum anderen sind die Gemeinden dazu angehalten, ihre Hebesätze so anzupassen, dass die Umsetzung der neuen Grundsteuer zu keiner erheblichen Veränderung des Grundsteueraufkommens führt. Das Bundesfinanzministerium betont jedoch auch, dass es trotz der Bestrebung einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform zu Veränderungen in der individuellen Steuerbelastung kommen wird.¹² Die neue Grundsteuer wird folglich mit einer Umschichtung der Belastungsstruktur einhergehen: Teile der Bevölkerung werden eine höhere Grundsteuerlast tragen als zuvor, andere eine niedrigere.

Für die Gemeinden bedeutet dies möglicherweise, dass die Bevölkerung sensibler ist gegenüber der Höhe der neuen Hebesätze. Um möglicher Unzufriedenheit in Teilen der Bevölkerung entgegenzuwirken, sollten die Gemeinden die Festsetzung der neuen Hebesätze proaktiv und transparent kommunizieren. Der vorliegende

9 § 1 Saarländisches Grundsteuergesetz.
 10 Art. 1 Sächsisches Gesetz zur Umsetzung der Grundsteuerreform.
 11 § 15 Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts.
 12 BMF, Die neue Grundsteuer – Fragen und Antworten, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/faq-die-neue-grundsteuer.html>.

Beitrag ist hierfür eine Argumentationshilfe: Die über die Jahre zu beobachtende stetige Erhöhung der Durchschnittshebesätze verdeutlicht vor dem Hintergrund aktuell stark steigender Preise, dass eine aufkommensneutrale Hebesatzgestaltung nicht mit einer Stagnation des nominalen Aufkommens einhergehen sollte. Denn ist es nicht möglich, die real sinkenden Steuereinnahmen alternativ auszugleichen, könnten unausgeglichene Haushalte drohen. Die Analyseergebnisse zur Entwicklung der Hebesätze der letzten 15 Jahre unterstreichen, dass aus finanzpolitischer Sicht eine aufkommensneutrale Grundsteuer zugleich dem Erfordernis einer nachhaltigen Sicherung des realen Steueraufkommens nachkommen sollte. Dies gilt besonders in Zeiten hoher Inflationsraten.

7. Die Grundsteuer B als Konsolidierungsinstrument

Um generationengerecht zu wirtschaften, sollte eine Gemeinde ihren Haushalt im ordentlichen Ergebnis ausgleichen (Ergebnisausgleich). Etwaige Defizite in einzelnen Jahren sind durch Überschüsse in anderen Jahren zu kompensieren. Wenn in einer Gemeinde ein (strukturelles) Defizit besteht oder dieses droht, sollte die Gemeinde Konsolidierungsmaßnahmen ergreifen. Ansetzen kann sie dafür bei den Aufwendungen und/oder Erträgen.¹³ Eine mögliche Konsolidierungsmaßnahme bei den Erträgen besteht darin, den Hebesatz der Grundsteuer B zu erhöhen. Diese Möglichkeit bleibt den Gemeinden unabhängig von der Grundsteuerreform erhalten – auch im Reformjahr 2025.

Allgemein gilt die Grundsteuer B oft als „ideale“ Gemeindesteuer.¹⁴ Dies liegt darin begründet, dass sie viele Vorteile gegenüber anderen Steuern hat:

- Die Grundsteuer B generiert relativ hohe Erträge (z. B. im Gegensatz zur Vergnügungsteuer).
- Die Erträge schwanken kaum mit der aktuellen Wirtschaftslage (z. B. im Gegensatz zur Gewerbesteuer). Die Gemeinde kann ihre Erträge dadurch zuverlässig planen.
- Durch den Hebesatz kann die Gemeinde die Erträge direkt beeinflussen (z. B. im Gegensatz zum Einkommensteuer-Anteil).
- Dass Personen wegen eines zu hohen Hebesatzes umziehen, ist sehr selten; und selbst wenn Personen umziehen, bleibt das Grundstück in der Gemeinde (z. B. im Gegensatz zum Gewerbeertrag bei der Gewerbesteuer).
- Personen mit hohem Einkommen zahlen tendenziell auch mehr Grundsteuer B, weshalb die Steuer relativ sozialverträglich ist (z. B. im Gegensatz zur Hundesteuer).
- Alle Privathaushalte und Unternehmen müssen Grundsteuer B zahlen,¹⁵ daher haben alle ein Interesse an einem niedrigen Hebesatz (z. B. im Gegensatz zur Gewerbesteuer).

Die Vorteile ermöglichen es den Gemeinden, die Grundsteuer B als flexiblen Mechanismus für den Ergebnisausgleich zu nutzen (doppische Schuldenbremse). Dies geschieht, indem sie den Saldo des Ergebnishaushalts an den Hebesatz der Grundsteuer B koppeln: Droht einer Gemeinde ein Ergebnisdefizit, erhöht sie den Hebesatz der Grundsteuer B so weit, bis das Defizit ausgeglichen ist (Generationenbeitrag). Bei einem Ergebnisüberschuss senkt sie den Hebesatz in gleicher Weise, bis der Ergebnishaushalt ausgeglichen ist

(Konsolidierungsdividende). Einige Gemeinden haben diesen Mechanismus bereits freiwillig als Nachhaltigkeitssatzung in ihrem Ortsrecht verankert. Beispiele sind die Stadt Taunusstein in Hessen und die Stadt Overath in Nordrhein-Westfalen.

Die Idee hinter der doppischen Schuldenbremse mit Generationenbeitrag ist allerdings nicht, dass der Hebesatz der Grundsteuer B über die Jahre immer weiter ansteigt. Im Gegenteil: Der Generationenbeitrag ist nur das letzte Mittel, wenn der Ergebnisausgleich nicht durch Konsolidierungsmaßnahmen in anderen Bereichen gelingt.

Allgemein hat es die Haushaltskonsolidierung in der Politik oft schwer: Denn Aufwendungen zu senken oder Erträge zu erhöhen, ist politisch unattraktiv. Irgendeine Personengruppe wird durch Konsolidierungsmaßnahmen immer belastet und könnte bei der nächsten Wahl gegen die konsolidierungswilligen Politiker stimmen. Daher besteht ohne doppische Schuldenbremse ein politischer Anreiz, Aufwendungen zu erhöhen und Erträge zu senken sowie die daraus entstehenden Defizite durch Schulden zu finanzieren – zumal die Bevölkerung die Folgen höherer Schulden erst viele Jahre später spürt. Hohe Schulden schränken v. a. den politischen Handlungsspielraum späterer Generationen ein.

Die doppische Schuldenbremse mit Generationenbeitrag soll diese politische Diskussion in der Volksvertretung umdrehen. Denn jede Aufwandserhöhung und Ertragssenkung ist hier daran gekoppelt, dass der Hebesatz der Grundsteuer B entsprechend steigt. Viele Aufwendungen und Ertragsverzichte nutzen allerdings nur einem Teil der Bevölkerung, während der Generationenbeitrag in Form eines höheren Hebesatzes alle Privathaushalte und Unternehmen belastet. Daher ist es politisch attraktiv, den Generationenbeitrag zu vermeiden, zumal Medien und Bevölkerung am Generationenbeitrag auch ablesen können, wie konsolidierungswillig die Volksvertretung ist. Ein hoher Generationenbeitrag wäre also ein schlechtes Zeugnis für die Finanzpolitik einer Gemeinde. Der Generationenbeitrag übersetzt das Ziel „Ergebnisausgleich“ somit in eine wichtige politische Währung: Wahlstimmen.

Im Idealfall wird der Generationenbeitrag also gar nicht erst erhoben. Die Drohkulisse „Generationenbeitrag“ soll vielmehr einen politischen Anreiz schaffen, andere Konsolidierungsmaßnahmen ernsthaft zu diskutieren und zu beschließen. Haushaltskonsolidierung wird dadurch politisch attraktiver. Als letztes Mittel wird der Generationenbeitrag in Form eines höheren Hebesatzes der Grundsteuer B erst dann erhoben, wenn sich die Politik nicht auf einen anderen Weg zum Ergebnisausgleich einigen kann.

8. Fazit

Die Grundsteuer B ist eine der wichtigsten Steuern der Gemeinden. Beim Hebesatz haben die Gemeinden relativ große Entscheidungsspielräume, wengleich diese durch das Erdrosselungs- und Willkürverbot begrenzt sind. Ihren Hebesatz können sie auch zur Haushaltskonsolidierung nutzen: Zum einen als schlichtes Instrument der Ertragssteigerung, zum anderen als flexiblen Ausgleichsmechanismus i. S. einer doppischen Schuldenbremse. Dies gilt auch im neuen Grundsteuerrecht und im Reformjahr 2025.

Für den Hebesatz als Instrument der Ertragssteigerung liefert der vorliegende Beitrag wichtige Vergleichsdaten, um die Angemessenheit höherer Hebesätze besser beurteilen zu können. Hebesätze müssen aber nicht zwingend immer steigen. So können Haushaltsüberschüsse auch dazu genutzt werden, die Bevölkerung durch geringere Hebesätze zu entlasten.

13 Konkrete Beispiele für mögliche Konsolidierungsmaßnahmen finden sich z. B. in: Gnädinger/Burth, Haushaltskonsolidierung in Kommunen, 4. Aufl. 2021, S. 154–310.

14 Z. B. Feld/Hirsch 2019, Zur Grundsteuerreform, Freiburger Diskussionspapiere zur Ordnungsökonomik 19/01, S. 3.

15 Direkt bei Eigentum, indirekt bei Miete.

Die Grundsteuerreform 2025 stellt die Gemeinden vor neue Herausforderungen – so z. B. bei der Berechnung aufkommensneutraler Hebesätze im Reformjahr 2025. Hierbei ist den Gemeinden zu empfehlen, eine inflationsbereinigte Aufkommensneutralität anzustreben. Darüber hinaus bleibt abzuwarten, inwieweit die Hebesätze

der Grundsteuer B nach der Reform länderübergreifend vergleichbar sind – v.a. bei Ländern, die vom Bundesmodell abweichen. Innerhalb von Ländern und zwischen Ländern mit dem gleichen Modell könnte sich die Vergleichbarkeit indes verbessern – zumal die aktuell genutzten Einheitswerte stark veraltet sind.

UMSATZSTEUER

Übertragung von kommunalen Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung DokNr. 23078022

– LfSt Bayern, Verfügung vom 15.02.2023 – S 7107.1.1-30/4 St33 –

I. Allgemeines

Im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit übertragen Gemeinden ihnen obliegende Pflichtaufgaben häufig auf Nachbargemeinden, Zweckverbände oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR).

Die bayerische Rechtsgrundlage bildet i. d. R. Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes über die kommunale Zusammenarbeit (KommZG), wonach Gemeinden, Landkreise und Bezirke durch öffentlich-rechtlichen Vertrag eine Zweckvereinbarung schließen können. Nach Art. 7 Abs. 2 KommZG können aufgrund einer Zweckvereinbarung die beteiligten Gebietskörperschaften einer von ihnen einzelne oder alle mit einem bestimmten Zweck zusammenhängende Aufgaben übertragen.

Die Entledigung einer Pflichtaufgabe führt bei der die Aufgabe abgebenden jPöR zu einem verbrauchsfähigen Vorteil, dem i. d. R. eine konkrete Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht, sodass umsatzsteuerlich ein Leistungsaustausch i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) gegeben ist.

Da die die Aufgabe übernehmende jPöR selbständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig ist, gilt sie grundsätzlich als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG. Eine Ausnahme von der Unternehmereigenschaft liegt jedoch unter Geltung von § 2b Abs. 1 UStG dann vor, wenn der jPöR die Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt übertragen wird und eine Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Eine Übertragung i. R. e. Zweckvereinbarung nach Art. 7 Abs. 2 KommZG stellt stets eine Übertragung im Rahmen der öffentlichen Gewalt dar.

II. Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen

Zur Frage, ob eine Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, haben sich die Referatsleiterinnen und Referatsleiter Umsatzsteuer des Bundes und der Länder auf Folgendes verständigt:

Kann aufgrund landesgesetzlicher Regelungen eine kommunale (Teil-)Aufgabe nur auf eine andere jPöR mit **rechtsbefreiender Wirkung** und damit unter Änderung der Zuständigkeit und Verantwortung **übertragen** werden, liegen bei einer entsprechenden (Teil-)Aufgabenübertragung gegen Entgelt keine größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. d. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vor, wenn die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung **maßgeblichen Einfluss** auf die Entscheidung der die Aufgabe über-

tragenden jPöR hat, die Leistung von der anderen jPöR in Anspruch zu nehmen (Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 16. 12. 2016, BStBl 2016 I S. 1451). Ein ausdrücklicher gesetzlicher Vorbehalt der öffentlichen Hand i. S. d. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist – auch im Hinblick auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung – bei der entgeltlichen Übertragung von kommunalen **Pflichtaufgaben** nicht erforderlich. Zu unterscheiden ist hiervon die bloße Wahrnehmung einer (Teil-)Aufgabe als Erfüllungsgehilfe.

In Bayern können kommunale Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung (sog. delegierende Aufgabenübertragung) stets nur auf andere Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts (z. B. Gebietskörperschaften, Zweckverbände, Kommunalunternehmen) übertragen werden. Mit Art. 7 Abs. 2 KommZG ist grundsätzlich die vollständige Übertragung einer Aufgabe – sowohl was ihre Durchführung als auch die rechtliche Verantwortung für sie angeht – gemeint. Durch eine derartige **delegierende Übertragung** verändert sich die kommunalverfassungsrechtliche Zuständigkeit. Die übernehmende Körperschaft wird mit Wirksamwerden der Zweckvereinbarung zur Aufgabenerfüllung verpflichtet, die übertragende jPöR wird von ihrer Verpflichtung frei (vgl. Art. 8 Abs. 1 und 2 KommZG).

Die Wahrnehmung einer Aufgabe als Erfüllungsgehilfe (sog. Mandatierung) ist dagegen nicht mit der befreienden Übertragung einer Aufgabe vergleichbar.

Eine Aufgabenübertragung führt damit unter den folgenden Voraussetzungen zu einer Nichtsteuerbarkeit:

1. Delegierende Übertragung

Die Aufgabe muss mit befreiender bzw. delegierender Wirkung übertragen werden. Davon ist auszugehen, wenn in der Zweckvereinbarung

- auf eine Übertragung nach Art. 7 Abs. 2 KommZG verwiesen wird, oder
- in anderer Weise klar hervorgeht, dass die übertragende Gebietskörperschaft von ihrer gesetzlichen Pflicht insoweit befreit wird oder die Pflicht auf die andere jPöR übergeht.

2. Gesetzliche Pflichtaufgabe

Die in Art. 8 Absatz 2 KommZG angeordnete Aufgabenübertragung mit befreiender Wirkung gilt nur für **gesetzliche Pflichtaufgaben**. Bei **freiwilligen Aufgaben** wird die Pflicht des Übernehmers zur Aufgabenerfüllung **nicht** nach Maßgabe dieses Gesetzes begründet. Welche Aufgaben gesetzliche Pflichtaufgaben darstellen, ergibt sich entweder aus der Gemeindeordnung/Landkreisordnung/Bezirksordnung oder aus den zahlreichen Fachgesetzen.

Unter „Aufgaben“ können auch Teilaufgaben verstanden werden. Eine befreiende Aufgabenübertragung ist mit der gleichen Wirkung auch bei der Übertragung nur einzelner, mit einem bestimmten Pflichtenkreis verbundener Aufgaben möglich. In der Müllentsorgung wäre dies z. B. durch die bloße Übertragung des Mülleinsammelns möglich (vgl. Urteil des FG Köln vom 28.01.2016 – 1 K 2368/10¹), während die die Aufgabe übertragende jPöR weiterhin die spätere Müllverbrennung vornehmen kann.

Soweit das zuständige Finanzamt Zweifel am Bestehen einer gesetzlichen Pflichtaufgabe äußert, ist deren Vorliegen von der jeweiligen jPöR in geeigneter Weise glaubhaft darzulegen.

3. Befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung

Die Nichtsteuerbarkeit einer befreienden Aufgabenübertragung setzt voraus, dass die **befreiende Wirkung** als besondere rechtliche Rahmenbedingung **maßgeblichen Einfluss** auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat, die Leistung von der anderen jPöR in Anspruch zu nehmen (Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 16. 12. 2016, BStBl 2016 I S. 1451). Ob die befreiende Wirkung maßgeblichen Einfluss auf die Wahl der Aufgabenübertragung hat, ergibt sich aus der inneren Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR.

Soweit das zuständige Finanzamt im Einzelfall Zweifel an der Bedeutung der befreienden Wirkung hat, müssen diese von der jeweiligen jPöR in geeigneter Weise ausgeräumt werden.

III. Beispiele

1. Beispiel „Übertragung der Verkehrsüberwachung“

Mehrere Gemeinden übertragen durch eine Zweckvereinbarung mit befreiender Wirkung gemäß Art. 7 Abs. 2 i. V. m. Art. 1 Abs. 2 KommZG die Überwachung des Verkehrs inkl. aller damit verbundenen Rechte, Pflichten und Befugnisse auf den Zweckverband kommunale Verkehrsüberwachung. Der Zweckverband finanziert sich durch Umlagen und besondere Entgelte der Mitglieder.

Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 UStG sind erfüllt. Die Übertragung der Aufgabe erfolgt im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Im Folgenden ist zu überprüfen, ob die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. d. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG führt. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn

- es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe handelt und
- die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat.

Die Überwachung des Verkehrs ist Kernaufgabe des Staates. Sie dient dem Schutz des Lebens und der Gesundheit der am Verkehr teilnehmenden Bürger. Sie ist eine hoheitliche Aufgabe, die unmittelbar aus dem Gewaltmonopol folgt und deswegen bei Verstößen berechtigt, mit Strafen und/oder Bußgeldern zu reagieren. Sie ist ausschließlich Hoheitsträgern, die in einem Treueverhältnis zum Staat stehen, übertragen (OLG Frankfurt, Beschluss vom 06.11.2019 – 2 Ss-Owi 942/19) und damit eine gesetzliche Pflichtaufgabe.

Es ist offensichtlich, dass die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblichen Einfluss auf die Ent-

scheidung der Gemeinden und Verwaltungsgemeinschaften für eine Aufgabenübertragung hat.

Der Zweckverband wird gegenüber seinen Mitgliedern folglich nicht unternehmerisch tätig. Umsatzsteuer fällt nicht an (§ 2b Abs. 1 UStG).

2. Beispiel „Übertragung der Gebäudereinigung“

Eine Gemeinde gründet ein Kommunalunternehmen (KU), auf das sie die Gebäudereinigung gemeindlicher Liegenschaften (u. a. Rathaus, Wasserwerk, Bauhof, Schulen, Kindertagesstätte, Feuerwehrhaus) mit befreiender Wirkung durch eine Zweckvereinbarung gemäß Art. 7 Abs. 2 i. V. m. Art. 1 Abs. 2 KommZG überträgt. Die hierfür anfallenden Kosten i. H. v. jährlich ca. 300.000 € werden dem KU durch die Gemeinde ersetzt. Die Gemeinde wurde durch Gerichtsurteil für einen Unfall mit Personenschaden aufgrund unzureichender Reinigung des Feuerwehrhauses verantwortlich gemacht. Durch die befreiende Wirkung soll die Letztverantwortung sowie die Betreuung weiterer Klageverfahren in vergleichbaren Fällen auf das KU abgewälzt werden.

Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 UStG sind erfüllt. Die Übertragung der Aufgabe erfolgt im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Im Folgenden ist zu überprüfen, ob die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. d. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG führt. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn

- es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe handelt und
- die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat.

Nach Art. 56 Abs. 2 GO ist die Gemeinde verpflichtet, für den ordnungsgemäßen Gang der Geschäfte zu sorgen und die dafür erforderlichen Einrichtungen zu schaffen. Dies umfasst auch die Reinigung und Erhaltung der Räumlichkeiten. Auch nach Art. 74 Abs. 2 Satz 1 GO besteht die Pflicht, die Vermögensgegenstände pfleglich zu verwalten. Damit wird der Gemeinde die Reinigung ihrer erforderlichen Einrichtungen als gesetzliche Pflichtaufgabe des eigenen Wirkungskreises auferlegt.

Rathaus, Wasserwerk, Bauhof, Schulen, Kindertagesstätte und Feuerwehrhaus sind erforderliche Einrichtungen i. S. d. Art. 56 Abs. 2 GO.

Es ist offensichtlich, dass die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung der Gemeinde für eine Aufgabenübertragung hat.

Das KU wird gegenüber der Gemeinde folglich nicht unternehmerisch tätig. Umsatzsteuer fällt nicht an (§ 2b Abs. 1 UStG).

3. Beispiel „Übertragung der Verwaltung“

Ein Schulverband (Art. 9 Bayerisches Schulfinanzierungsgesetz (BaySchFG)) überträgt durch eine Zweckvereinbarung mit befreiender Wirkung gemäß Art. 7 Abs. 2 i. V. m. Art. 1 Abs. 2 KommZG seine gesamte Verwaltung auf eine Gemeinde. Die Gemeinde rechnet jährlich einen Kostenanteil (z. B. Bürgermeister, Kasse, Kämmerei, Personalamt, IT-Support, Facility-Management) mit dem Schulverband ab.

Die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 UStG sind erfüllt. Die Übertragung der Aufgabe erfolgt im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Im Folgenden ist zu überprüfen, ob die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. d. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG führt. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn

¹ Hinweis der Redaktion: Urteil abgedruckt in Versorgungswirtschaft 2016, S. 248.

- es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe handelt und
- die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat.

Bei der Verwaltung des Schulverbands handelt es sich um eine Pflichtaufgabe (Art. 57 BayGO, Art. 8 BaySchFG).

Der maßgebliche Einfluss auf die Wahl der Aufgabenübertragung kann sich auch aus anderen Rechtsgebieten (z. B. Arbeits- oder Vergaberecht) ergeben und ist eine innere Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR.

Die Übertragung der Aufgabe kann damit nicht steuerbar sein.

§ 2b UStG Abwasserbeseitigung; Reinigung von Abwässern

DokNr. 23078023

- LfSt Bayern, Verfügung vom 15.02.2023 – S 7107.2.1-52/14 St33 -

I. Allgemeines

Im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit bedienen sich Kommunen bei der Abwasserbeseitigung regelmäßig anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR). Insbesondere wird die Abwasserreinigung (Kläranlage) und/oder die Klärschlammensorgung häufig durch Nachbarkommunen oder Zweckverbände durchgeführt. Die Erledigung der Aufgabe durch die andere jPöR erfolgt entgeltlich im Rahmen eines Leistungsaustausches. Fraglich ist, ob dieser Leistungsaustausch im Geltungsbereich von § 2b UStG der Umsatzsteuer unterliegt.

II. Kommunalrechtlicher Rahmen

Abwasser ist von den jPöR zu beseitigen, die nach Landesrecht hierzu verpflichtet sind (Abwasserbeseitigungspflichtige). Die Länder können bestimmen, unter welchen Voraussetzungen die Abwasserbeseitigung anderen als den in Satz 1 genannten Abwasserbeseitigungspflichtigen obliegt. Die zur Abwasserbeseitigung Verpflichteten können sich zur Erfüllung ihrer Pflichten Dritter bedienen (§ 56 Wasserhaushaltsgesetz – WHG).

In Bayern wurde diese bundesgesetzliche Vorgabe im Bayerischen Wassergesetz (BayWG) näher definiert. Gemäß Art. 34 Abs. 1 BayWG sind in Bayern die Gemeinden zur Abwasserbeseitigung verpflichtet. Nach Art. 34 Abs. 7 BayWG ist Abwasser von demjenigen, bei dem es anfällt, der zur Beseitigung verpflichteten Person zu überlassen (Anschluss- und Benutzungszwang).

III. Umsatzsteuerrechtlicher Rahmen

Da die Abwasserreinigung bzw. Klärschlammensorgung durch andere jPöR selbständig und nachhaltig gegen Entgelt erfolgen, sind die Voraussetzungen eines Leistungsaustausches nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG grundsätzlich erfüllt.

Die Unternehmereigenschaft ist durch § 2b Abs. 1 UStG eingeschränkt, wenn die Abwasserreinigung bzw. Klärschlammensorgung

- in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erfolgt und
- eine Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

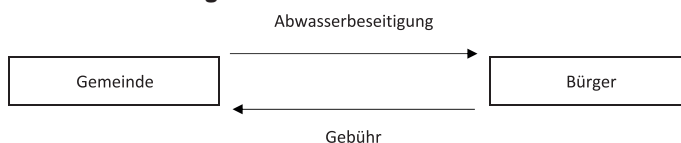
Eine öffentlich-rechtliche Handlungsform liegt vor, sofern die Abwasserreinigung bzw. Klärschlammensorgung auf Basis eines öf-

fentlich-rechtlichen Vertrages oder einer Zweckvereinbarung durchgeführt wird.

Verzerrungen des Wettbewerbs i. S. d. § 2b UStG entstehen, wenn öffentliche und private Anbieter marktrelevant aufeinandertreffen können und aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung die Wettbewerbssituation zugunsten oder zulasten eines Marktteilnehmers verfälscht wird. Allerdings muss die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht nur rein hypothetisch sein (potentieller Wettbewerb). Die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, kann damit nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 16.09.2008, C-288/07).

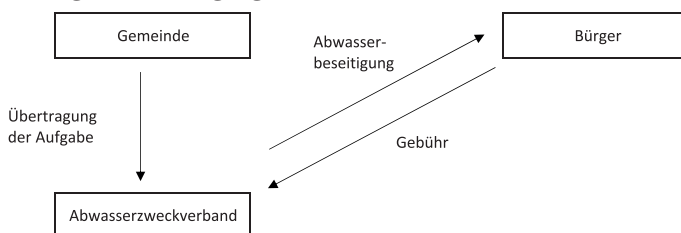
IV. Sachverhalte

1. Eine Gemeinde übt die Abwasserbeseitigung auf Basis einer Gebührensatzung aus



Im Verhältnis der Gemeinde zum Bürger ist aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs, und der damit einhergehenden fehlenden Marktrelevanz, von einem nicht steuerbaren Umsatz auszugehen.

2. Eine Gemeinde überträgt die Abwasserbeseitigung mit befreiender Wirkung inkl. aller Rechte, Pflichten und Befugnisse auf einen Abwasserzweckverband (delegierende Aufgabenübertragung i. S. d. Art. 7 Abs. 2 KommZG)



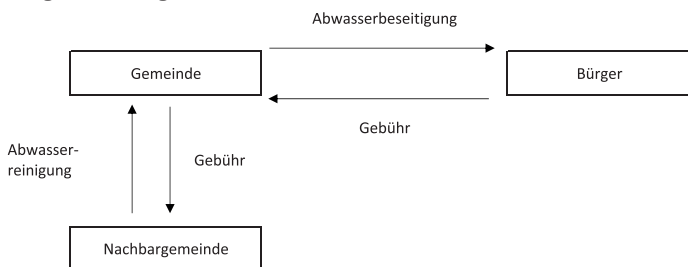
Die Abwasserbeseitigung wird über öffentliche Gebühren finanziert. Die Gebühren stehen nach der Übertragung dem Abwasserzweckverband zu. Im Verhältnis des Abwasserzweckverbands zum Bürger ist aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs, und der damit

einhergehenden fehlenden Marktrelevanz, von einem nicht steuerbaren Umsatz auszugehen.

Da zwischen der Gemeinde und dem Abwasserzweckverband i. d. R. keine Gelder fließen, liegt mangels Entgelt kein Leistungsaustausch vor. Sollten im Einzelfall doch Gelder (z. B. Investitionskostenumlagen) von der Gemeinde an den Abwasserzweckverband fließen, liegt aufgrund der Aufgabenübertragung mit befreiender Wirkung kein steuerbarer Leistungsaustausch vor.¹

3. Eine Gemeinde überträgt die Durchführung der Reinigung der Abwässer auf eine andere jPÖR (mandatierende Aufgabenübertragung)

Kleinere Gemeinden besitzen häufig keine eigene Kläranlage. Die Abwässer werden zur Reinigung in die Kläranlage der Nachbargemeinde (oder eines Kläranlagenzweckverbands) eingeleitet. Für die Reinigung der Abwässer erhebt die Nachbargemeinde auf Basis einer Zweckvereinbarung (Art. 7 Abs. 3 KommZG) oder eines öffentlich-rechtlichen Vertrags eine Benutzungsgebühr (ggf. auch einen Beitrag zur Beteiligung an Herstellungskosten der Entwässerungseinrichtung) von der einleitenden Gemeinde. Die in Rechnung gestellten Kosten gehen in den Abwassergebührenbescheid der Gemeinde an den Bürger ein. Hieraus ergeben sich folgende Leistungsbeziehungen:



Die Gemeinde ist (bzw. bleibt) Träger der (hoheitlichen) Aufgabe der Abwasserbeseitigung. Die Gebühr, die der Bürger zu entrichten hat, unterliegt mangels Marktrelevanz nicht der Umsatzsteuer.

Die Nachbargemeinde führt die Aufgabe der Reinigung der Abwässer als Erfüllungsgehilfe für die Gemeinde durch. Umsatzsteuerrechtlich liegt ein Leistungsaustausch von der Nachbargemeinde an die Gemeinde vor.

Eine Betätigung im Rahmen des Unternehmens ist jedoch zu verneinen, sofern die Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt (hier: Zweckvereinbarung) durchgeführt wird und für die Reinigung der Abwässer kein bzw. ein lediglich hypothetischer Wettbewerb anzunehmen ist.

Grundsätzlich ist eine Wettbewerbssituation gegeben, da § 56 Abs. 1 Satz 3 WHG die Einschaltung Dritter zur Erfüllung der Aufgabe erlaubt. Vorliegend ist jedoch regelmäßig von einer (unschädlichen) lediglich hypothetischen Wettbewerbssituation auszugehen. Umsatzsteuer fällt nicht an.

Hintergrund

Eine Abwasserbeseitigung kann ohne Kanalnetz nicht erfolgen. Das gemeindliche Kanalnetz steht im Eigentum der öffentlichen Hand. Der Aufbau eines eigenen Kanalnetzes privater Anbieter wäre genehmigungspflichtig.

Der Betrieb privater Kläranlagen ist aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs an die gemeindliche Entwässerungsein-

richtung grundsätzlich unzulässig.² Es gibt damit niemanden, der ohne die Genehmigung der Gemeinde Abwasser in das Kanalnetz oder in die Kläranlage eines (anderen) Privaten einleiten darf. Da ein privater Klärwerksbetreiber damit keine Kunden haben kann, ist ein Wettbewerb bereits aus außersteuerlichen Gründen rein hypothetischer Natur.

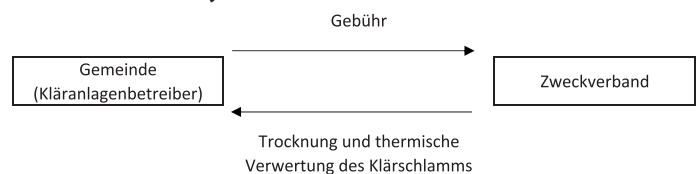
In Fällen, in denen der Markteintritt eines privaten Wettbewerbers von der Erteilung einer Genehmigung, Zulassung o. ä. durch diejenige jPÖR abhängig ist, die die konkurrierende Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage anbietet, liegt, solange die betreffende jPÖR diese Genehmigung o. ä. berechtigterweise keinem privaten Wettbewerber erteilt, lediglich eine hypothetische Wettbewerbssituation vor.

Weiterhin ist von einer nur hypothetischen Wettbewerbssituation in den Fällen auszugehen, in denen der Markteintritt eines privaten Wettbewerbers aus tatsächlichen Gründen nicht möglich oder jedenfalls mit so überaus gravierenden Schwierigkeiten behaftet ist, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit – auch für die Zukunft – auszuschließen ist, dass ein privater Anbieter die bestehenden Hürden auch nur annähernd überwinden kann, solange sich die Rahmenbedingungen nicht grundlegend ändern.

4. Eine Gemeinde überträgt die Reinigung der Abwässer mit befreiender Wirkung inkl. aller Rechte, Pflichten und Befugnisse auf eine andere jPÖR (delegierende Aufgabenübertragung i. S. d. Art. 7 Abs. 2 KommZG)

Im Ergebnis gelten die Ausführungen in Tz. 2 entsprechend.

5. Eine Gemeinde überträgt die Entsorgung des Klärschlammes auf eine andere jPÖR



Im Zuge der Abwasserbeseitigung fällt in der Kläranlage Klärschlamm an. Klärschlamm ist ein Abfall aus der abgeschlossenen Behandlung von Abwasser in Abwasserbehandlungsanlagen, der aus Wasser sowie aus organischen und mineralischen Stoffen besteht.

Der Klärschlammherzeuger (Kläranlagenbetreiber) hat den in seiner Abwasserbehandlungsanlage anfallenden Klärschlamm möglichst hochwertig zu verwerten, soweit dies technisch möglich und wirtschaftlich zumutbar ist (§ 3 Klärschlammverordnung – AbfKlärV).

Der Klärschlammherzeuger muss sich damit um die Verwertung des Klärschlammes kümmern. Erst wenn eine bodenbezogene Verwertung, eine Verwertung im Landschaftsbau oder eine energetische Verwertung technisch oder wirtschaftlich nicht mehr in zumutbarer Weise möglich ist, ist der Klärschlamm als Abfall zur Beseitigung den Landkreisen und kreisfreien Städten als den in Bayern für die Entsorgung von für die Abfallbeseitigung verantwortlichen Körperschaften zu überlassen. Nur Abfall zur Beseitigung unterfällt also grundsätzlich einer abfallrechtlichen Überlassungspflicht. Die Überlassung führt mangels Wettbewerbssituation zu einem nicht steuerbaren Umsatz.

¹ Vgl. hierzu LfSt Bayern, Verfügung vom 15.02.2023 – S 7107.1.1-30/4 St 33.

² BVerwG, Beschluss vom 19.12.1997 – 8 B 234.97; VGH München, Urteil vom 29.06.2011 – 4 N 10.2011.

Der überwiegende Teil des Klärschlammes stellt Abfall zur Verwertung dar. Die Gemeinden, bei denen der Klärschlamm anfällt, müssen als Abfallerzeuger nach der abfallwirtschaftlichen Zielhierarchie für dessen möglichst hochwertige Verwertung sorgen. Hierzu bedienen sich die Gemeinden häufig Dritter oder übertragen die Aufgabe auf eine andere jPöR.³

5.1. Mandatierende Aufgabenübertragung

Sofern eine Gemeinde (Kläranlagenbetreiberin) eine andere jPöR mandatierend mit der Verwertung des Klärschlammes beauftragt, liegt grundsätzlich eine steuerbare Leistung der anderen jPöR an die Gemeinde vor.

Ein lediglich hypothetischer Wettbewerb ist anders als bei der Abwasserreinigung nicht anzunehmen.

5.2. Delegierende Aufgabenübertragung

Sofern eine Gemeinde (Kläranlagenbetreiberin) eine andere jPöR delegierend (mit befreiender Wirkung) mit der Verwertung des Klär-

³ Vgl. hierzu im Detail „Klärschlamm Entsorgung in Bayern – Planungshilfe für Kommunen (Herausgeber: Bayerische Landesamt für Umwelt)“.

schlammes beauftragt, kann ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen.

Die Nichtsteuerbarkeit einer befreienden Aufgabenübertragung setzt voraus, dass die **befreiende Wirkung** als besondere rechtliche Rahmenbedingung **maßgeblichen Einfluss** auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat, die Leistung von der anderen jPöR in Anspruch zu nehmen (Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 16. 12. 2016, BStBl 2016 I S. 1451). Ob die befreiende Wirkung maßgeblichen Einfluss auf die Wahl der Aufgabenübertragung hat, ergibt sich aus der inneren Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR. Soweit das zuständige Finanzamt im Einzelfall Zweifel an der Bedeutung der befreienden Wirkung hat, müssen diese von der jeweiligen jPöR in geeigneter Weise ausgeräumt werden.⁴

6. Übertragung der Trocknung des Klärschlammes auf andere jPöR

Die Ausführungen in Tz 5.1 und 5.2 gelten entsprechend.

⁴ Vgl. hierzu auch LfSt Bayern, Verfügung vom 15.02.2023 – S 7107.1.1-30/4 St 33.

ERTRAGSTEUERN

Gewerbesteuer

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung auf Wassernutzungsentgelte im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung

DokNr. 23078024

– FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14. 12. 2022 – 11 K 11252/17 –

Leitsatz der Redaktion:

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer sind die Entgelte, die ein Wasserversorgungsunternehmen für die Entnahme von Grundwasser aufgewandt hat, zu einem Viertel zu berücksichtigen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG).

Zusammengefasster Sachverhalt:

Die Klägerin, eine KG, betreibt u. a. das städtische Wasserwerk F, welches an ein Grundstück mit zunächst 26, später 32 Altlastenverdachtsflächen grenzt. Bereits seit 1989 wurde aus den Brunnen der Galerien I und II der Wasserfassungen des Wasserwerks kein Wasser zur Trinkwasserversorgung mehr gefördert, da Beeinträchtigungen der Brunnen befürchtet wurden.

Mit Schreiben vom ... 2014 teilte die Stadt X der Klägerin mit, aus dem aktuellen Schadensbild und der Tatsache, dass die Versorgung mit Trinkwasser qualitätsgerecht gewährleistet sei, ergebe sich kein unmittelbares Erfordernis des behördlichen Einschreitens i. S. einer Sanierungsanordnung. Ganz von der Möglichkeit des ordnungsbehördlichen Einschreitens könne man allerdings nicht absehen.

Die Klägerin wies im Zusammenhang mit der Kontamination des Grundwassers in den Bilanzen der Streitjahre 2009 bis 2011 eine Rückstellung i. H. v. xxx € (31. 12. 2009), xxx € (31. 12. 2010) und xxx € (31. 12. 2011) aus. Die Rückstellung bestand seit 1996 und wurde von der Klägerin im Jahr 2014 aufgelöst.

Mit Bescheid vom 11.03. 1970 erteilte die Wasserwirtschaftsdirektion K dem volkseigenen Betrieb H... eine wasserrechtliche Nutzungsgenehmigung zur Entnahme von Grundwasser durch die Brunnengalerien I bis V zum Zweck der Trinkwasserversorgung. Mit dem 1. Nachtrag vom 28.05.2001 setzte die oberste Wasserbehörde gegenüber der Klägerin die Entnahmemengen neu fest. Die Klägerin entrichtete in den Streitjahren 2009 bis 2011 nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 Brandenburgisches Wassergesetz (BbgWG) ein Wassernutzungsentgelt i. H. v. xxx € (2009), xxx € (2010) und xxx € (2011).

Das Finanzamt Y führte bei der Klägerin eine Außenprüfung durch. Dabei gelangte die Betriebsprüferin u. a. zu der Auffassung, die Rückstellung Kontamination GUS-Gelände habe seit 1996 bestanden, ohne dass wesentliche Maßnahmen zur Beseitigung der Kontamination ergriffen worden seien. Der Nachweis für das Bestehen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung, gerichtet auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums, seien nicht erbracht worden. Eine Rückstellung dürfe erst gebildet werden, wenn die zuständige Behörde einen vollziehbaren Verwaltungsakt erlassen habe. Hieran fehle es. Daher sei die Rückstellung in Höhe des Steuerbilanzwerts im Jahr 2009 erfolgswirksam aufzulösen. Ferner handele es sich beim dem Wassernutzungsentgelt um eine Gegenleistung für ein Recht oder eine Befugnis auf Inanspruchnahme eines Gewässers. Der Wasserkörper eines Gewässers stelle eine öffentliche Sache dar, die aufgrund der wasserrechtlichen Nutzungserlaubnis eine Aneignungsbefugnis verschaffe. Das Wassernutzungsentgelt sei eine Gegenleistung für die Einräumung dieser Befugnis und sei deshalb nach § 8 Nr. 1 Buchst. f

GewStG mit 25% des gebuchten Aufwands dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und erließ entsprechende nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Steuerbescheide.

Zur Begründung ihrer Einsprüche trug die Klägerin vor, für die Bildung einer Rückstellung sei es ausreichend, wenn die Behörde Kenntnis von dem ordnungswidrigen Zustand habe. Sie, die Klägerin, habe seit Neubeginn des ordnungsbehördlichen Verfahrens mit einer Inanspruchnahme rechnen müssen. Erst aufgrund des Schreibens vom ... 2014 sei nicht mehr mit einer Inanspruchnahme zu rechnen gewesen. Eine Hinzurechnung sei nicht zulässig. Denn das Wassernutzungsentgelt werde nicht für die rechtliche Gestattung der Entnahme, sondern für die tatsächliche Entnahme von Wasser entrichtet. Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Aus den Gründen:

I. Die Klage gegen die Bescheide über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags ist unzulässig. Denn bei diesen Bescheiden handelt es sich um nicht eigenständig anfechtbare Folgebescheide der jeweiligen Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag (§ 42 FGO i. V. m. § 351 Abs. 2 AO).

II. Die im Übrigen zulässige Klage ist nicht begründet. Die angefochtenen Steuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Zutreffend hat der Beklagte die streitigen Rückstellungen zur Beseitigung der Grundwasserkontamination nicht anerkannt und zum 31. 12. 2009 aufgelöst.

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz u. a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist von der buchführungspflichtigen GmbH gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auch für die Steuerbilanzen zu beachten. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist entweder das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach (deren Höhe zudem ungewiss sein kann) und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung beider Tatbestände muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 27. 09. 2017 – I R 65/15, BFH/NV 2018, S. 437).

Die Bildung einer Rückstellung für Verpflichtungen, die sich aus öffentlichem Recht ergeben (Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen), setzt weiter voraus, dass die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist. Die Verpflichtung muss auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums zielen. Das ist dann der Fall, wenn entweder eine behördliche Verfügung erlassen wurde oder eine konkrete gesetzliche Verpflichtung besteht. Dabei muss an die Verletzung der gesetzlichen Pflicht aber eine Sanktion geknüpft sein, so dass sich der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann (BFH, Urteile vom 19. 08. 2002 – VIII R 30/01, BStBl 2003 II S. 131; vom 25. 03. 2004 – IV R 35/02, BStBl 2006 II S. 644).

a) An den Bilanzstichtagen der Streitjahre 2009 bis 2011 war gegenüber der Klägerin keine behördliche Verfügung zur Beseitigung der Grundwasserkontamination erlassen worden.

b) Zwar war die Klägerin nach § 4 Abs. 3 Bundesbodenschutzgesetz (BBodSchG) verpflichtet, den Boden und Altlasten sowie durch

schädliche Bodenveränderungen oder Altlasten verursachte Verunreinigungen von Gewässern so zu sanieren, dass dauerhaft keine Gefahren, erheblichen Nachteile oder erheblichen Belästigungen für den einzelnen oder die Allgemeinheit entstehen. Jedoch knüpft § 26 BBodSchG keine Sanktion an die Verletzung dieser Verpflichtung.

Die Klägerin kann sich in diesem Zusammenhang nicht mit Erfolg darauf berufen, § 26 Abs. 1 Nr. 2 BBodSchG beinhalte eine Sanktion im Zusammenhang mit § 4 Abs. 3 BBodSchG. Denn diese Vorschrift setzt eine vollziehbare Anordnung i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 1 BBodSchG, an der es im Streitfall fehlt, voraus. ...

d) Darüber hinaus musste die Klägerin zur Überzeugung des Senats zu den Bilanzstichtagen der Streitjahre 2009 bis 2011 nicht ernsthaft mit ihrer Inanspruchnahme rechnen. Denn es war auf der Grundlage des Urteils des OVG Berlin-Brandenburg vom ... nicht klar, ob die Klägerin überhaupt (noch) Störerin war. Vielmehr war diese Frage erst noch zu prüfen. Im Übrigen deutet der weitere Verlauf des Verwaltungsverfahrens darauf hin, dass die Beteiligten – möglicherweise auch aufgrund einer etwaigen Haftung des Landes Brandenburg – das Problem „elegant“ umschiffen wollten, zumal sich die Kontamination auf die Wasserversorgungssicherheit nicht auswirkte. Im Übrigen nimmt der Senat auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 02. 08. 2017 Bezug (§ 105 Abs. 5 FGO).

2. Zutreffend hat der Beklagte i. H. v. xxx € (2009), xxx € (2010) und xxx € (2011) eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG vorgenommen. Nach dieser Vorschrift wird dem Gewerbeertrag ein Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen; mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritter zu überlassen) hinzugerechnet. Rechte in diesem Sinne sind Immaterialgüterrechte, also subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition – ein Abwehrrecht – besteht (vgl. BFH, Urteil vom 19. 12. 2019 – III R 39/17, BStBl 2020 II S. 397).

a) Die der Klägerin mit Bescheid vom 11. 03. 1970 erteilte wasserrechtliche Nutzungsgenehmigung zur Entnahme von Grundwasser durch die Brunnengalerien I bis V zum Zweck der Trinkwasserversorgung stellt eine öffentlich-rechtliche Erlaubnis und damit ein Recht i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dar (auch BFH, Beschluss vom 31. 01. 2012 – I R 105/10, BFH/NV 2012, S. 996; *Hofmeister*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL, 2022, § 8 GewStG Rz. 274; *Keß*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 136. EL, 2021, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 17; *Staats*, in: GewStG – eKommentar, Fassung vom 01. 01. 2020, § 8 Rz. 315; *Clemens*, in: Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 1f Rz. 17; offen gelassen von: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14. 02. 2017 – 6 K 6104/15, EFG 2017, S. 741).

Für die zeitlich befristete Überlassung dieser Erlaubnis sind der Klägerin die hier streitigen Aufwendungen in Form des Wassernutzungsentgelts nach § 40 Abs. 1 Brandenburgisches Wassergesetz (BbgWG) entstanden. Denn mit dem Wassernutzungsentgelt nach § 40 Abs. 1 BbgWG wird der in der Eröffnung der Benutzungsmöglichkeit liegende Vorteil abgeschöpft (so OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28. 01. 2009 – OVG 2 B 20.07, juris). Damit stellt das Wassernutzungsentgelt nach § 40 BbgWG kein Entgelt für eine konkrete Grundwasserentnahme, sondern eine Vorteilsabschöpfungsabgabe für die Befugnis, ein Gut der Allgemeinheit nutzen zu dürfen, dar (BVerfG, Beschluss vom 07. 11. 1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319; OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28. 01. 2009 – OVG 2 B 20.07, juris; LT-Drucks. 1/2769, S. 148).

Hierbei ist unschädlich, dass die Höhe des Wassernutzungsentgelts an die Menge des entnommenen Wassers anknüpft, denn anders als Immaterialgüterrechte, die privatrechtlich erworben werden, müssen öffentlich-rechtliche Abgaben finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben standhalten. Um die Abgrenzung zur Steuer zu ermöglichen, muss das Wassernutzungsentgelt gegenleistungsabhängig sein und darf den Wert der öffentlichen Leistung nicht übersteigen (BVerfG, Beschluss vom 07. 11. 1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319). Dies wird insbesondere dann gewährleistet, wenn sich das Wasserentnahmeentgelt nach der tatsächlich entnommenen Wassermenge berechnet. Abgeschöpft wird der in der Eröffnung der Nutzungsmöglichkeit liegende Vorteil nicht nach seinem rechtlichen, sondern nach seinem tatsächlichen Umfang (BVerfG, Beschluss vom 07. 11. 1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319).

b) Die Erteilung einer Wassernutzungserlaubnis erfolgte im Wege der Überlassung, denn im Land Brandenburg liegt die öffentliche Wasserversorgung gemäß § 59 BbgWG in Verantwortung der Kommunen und kreisfreien Städte, die entweder entsprechende Zweckverbände bilden oder Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform mit der Durchführung der Wasserversorgung beauftragen können. Vor diesem Hintergrund kann sich die Klägerin nicht mit Erfolg auf das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14. 02. 2017 (6 K 6104/15, EFG 2017, S. 741) berufen. Denn den A... Wasserbetrieben ist die öffentliche Wasserversorgung als Pflichtaufgabe kraft Gesetzes übertragen und das erforderliche Wasser ist von den A... Wasserbetrieben zu gewinnen. Mit dieser Verpflichtung ist die Berechtigung zur Grundwasserentnahme zwingend verbunden. Auf dieser rechtlichen Grundlage stellt daher das Grundwasserentnahmeentgelt i. S. d. § 13a BWG – im Gegensatz zur Rechtslage im Land Brandenburg – kein Entgelt für das Recht zur Grundwasserentnahme,

sondern nur ein Entgelt für die Grundwasserentnahme dar (so jedenfalls FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14. 02. 2017 – 6 K 6104/15, EFG 2017, S. 741).

c) Das der Klägerin eingeräumte Recht ist ihr nicht endgültig übertragen worden und daher zeitlich befristet.

d) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin in diesem Zusammenhang auf § 28 Satz 4 BbgWG. Nach dieser Vorschrift wird die Erlaubnis unbeschadet der Rechte Dritter erteilt. Dies bedeutet aber nicht, dass der Klägerin mit der Erlaubnis kein Abwehrrecht zusteht. Vielmehr besagt die Vorschrift, in welchem Umfang Rechte Dritte – im Vergleich zur diesbezüglich strengeren Bewilligung – im Rahmen der Erlaubniserteilung berücksichtigt werden (LT-Drucks. 1/2769, S. 142).

e) Schließlich entspricht die Hinzurechnung im Streitfall auch dem Gesetzeszweck, weil das Wassernutzungsentgelt i. S. d. § 40 BbgWG – wie oben ausgeführt – kein Entgelt für die entnommene Menge, sondern für die Überlassung des Rechts auf Entnahme von Grundwasser darstellt. ...

Der Senat hat die Revision nicht zugelassen, da er nicht von der Entscheidung des 6. Senats (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14. 02. 2017 – 6 K 6104/15, EFG 2017, S. 741) abweicht. Die Sache hat keine grundsätzliche Bedeutung, da die Einordnung des Wasserentnahmeentgelts von der jeweiligen rechtlichen Ausgestaltung im einzelnen Bundesland abhängt.

Anmerkung der Redaktion:

Die Entscheidung des 11. Senats könnte erhebliche Konsequenzen für die Preisgestaltung der Wasserversorger (in Brandenburg) haben. Das beim Bundesfinanzhof anhängige Beschwerdeverfahren wegen der Nichtzulassung der Revision wird dort unter dem Az. IV B 7/23 geführt.

– MK –

BESONDERES STEUER- UND ABGABENRECHT

Abwassergebühren

Gebührenbemessung bei einem Zweckverband nach dem von einer Gemeinde übermittelten Frischwasserverbrauch

DokNr. 23078025

– VG München, Urteil vom 13. 10. 2022 – M 10 K 19.4439 –

Leitsätze der Redaktion:

Eine Satzungsregelung, nach der als Abwassermenge die dem Grundstück aus der Wasserversorgungseinrichtung und der Eigengewinnungsanlage zugeführten Wassermengen abzüglich der nachweislich auf dem Grundstück verbrauchten oder zurückgehaltenen Wassermengen gelten, ist ein zulässiger Gebührenmaßstab.

Bemisst ein Abwasserzweckverband die zu erhebenden Abwassergebühren nach der Frischwassermenge, die er von einer gemeindlichen Wasserversorgungseinrichtung nach der Ablesung übermittelt bekommt, und hat der Gebührenpflichtige den Wassergebührenbescheid bestandskräftig werden lassen, kann der Gebührenpflichtige den Abwassergebührenbescheid nicht dahin-

gehend rügen, dass der Wasserverbrauch falsch ermittelt worden ist.

Der Kläger wendet sich gegen die Heranziehung zu Wasser- und Abwassergebühren. Mit Bescheid vom 22. 02. 2018 setzte die Gemeinde für den Zeitraum vom 01. 01. 2017 bis 31. 12. 2017 gegenüber dem Kläger Wassergebühren i. H. v. 826,47 € fest. Aus diesem Bescheid ergibt sich, dass am 22. 11. 2017 der alte Wasserzähler ausgebaut und durch einen neuen ersetzt wurde. Der Zählerstand des alten Wasserzählers wurde abgelesen und ein Verbrauch von 641 m³ für den Zeitraum bis 22. 11. 2017 errechnet. Hinsichtlich des Zeitraums 23. 11. 2017 bis 31. 12. 2017 schätzte die Gemeinde den Wasserverbrauch auf 15 m³, welches den Gesamtabrechnungsbetrag von 826,47 € für 656 m³ Wasser ergab (656 x 1,15 € pro m³ Wasser + 54,07 € Mehrwertsteuer).

Hinsichtlich der Verbrauchszeiträume 2014, 2015 und 2016 wurde von der Gemeinde ein jährlicher Wasserverbrauch von 120 m³ abgerechnet. Diese Bescheide wurden – wie auch der Bescheid vom 22.02.2018 – bestandskräftig.

Der Beklagte ist ein kommunaler Zweckverband und betreibt eine öffentliche Einrichtung zur Abwasserbeseitigung für das Gebiet seiner Verbandsgemeinden. Für die Einleitung des Abwassers in die Entwässerungseinrichtung erhebt er nach der Beitrags- und Gebührensatzung zur Entwässerungssatzung (BGS/EWS) von den angeschlossenen Grundstücken Gebühren (§ 9 Abs. 1, § 10 Abs. 1 BGS/EWS). Als Abwassermenge gelten die dem Grundstück aus der Wasserversorgungseinrichtung und der Eigengewinnungsanlage zugeführten Wassermengen abzüglich der nachweislich auf dem Grundstück verbrauchten oder zurückgehaltenen Wassermengen, die durch geeichten Wasserzähler ermittelt werden (§ 10 Abs. 2 BGS/EWS). Nach § 10 Abs. 3 Satz 6 BGS/EWS ist ein Abzug für das auf dem Grundstück verbrauchte oder zurückgehaltene Wasser schriftlich beim Beklagten zu beantragen.

Mit (bestandskräftigen) Bescheiden setzte der Beklagte Abwassergebühren für die Jahre 2014, 2015 und 2016 fest. Dabei wurden als Berechnungswerte die jeweils von der Gemeinde geschätzten Wasserverbrauchswerte zugrunde gelegt.

Mit Bescheid vom 12.04.2018 setzte der Beklagte unter Zugrundelegung eines Zählerstandes von 1.181 m³ zum 22.11.2017 Abwassergebühren für den Zeitraum 01.01.2017 bis 31.12.2017 i.H.v. 1.489,12 € fest. Dabei legte der Beklagte eine Abwassermenge von 656 m³ zugrunde.

Mit Schreiben vom 27.04.2018 erhob der Bevollmächtigte des Klägers beim Beklagten Widerspruch gegen den Bescheid vom 12.04.2018. Eine ordnungsgemäße Abrechnung sei nicht erfolgt. Die pauschalisierte Schätzung sei unzulässig. Es gebe im Bescheid vom 22.02.2018 keinerlei Hinweise, wie der Verbrauch erfolgt sei, insbesondere auch, warum eine Zählerauswechslung stattgefunden habe. Stutzig mache besonders die Vergleichsangabe: In 2016 seien wohl 120 m³ verbraucht worden, während 2017 dies nun auf das fünffache angestiegen sein solle. Hierfür sei überhaupt keine Grundlage vorhanden. Es sei eher davon auszugehen, dass beim Zählerwechsel irgendwelche Fehler erkannt worden seien, die hätten beseitigt werden müssen. Ferner sei vorzutragen, dass im vorliegenden Fall Gartenarbeiten, Ausbaumaßnahmen etc. zu einer Vergrößerung des Frischwasserverbrauchs, aber keinesfalls zu einer Gleichbehandlung des Abwassers hätten führen dürfen.

Das Landratsamt wies den Widerspruch zurück. Eine Mitteilung der Zählerstände durch den Kläger sei für die Abrechnungszeiträume 2014 bis einschließlich 2017 nicht erfolgt. In den Abrechnungszeiträumen 2014 bis 2016 seien die damaligen Verbrauchswerte zulässigerweise nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO durch Schätzung ermittelt worden (120 m³ pro Jahr). Die berechnete Abwassergebühr ergebe sich aus dem Differenzbetrag des abgelesenen Zählerstandes zum 22.11.2017 und dem letzten (geschätzten) Zählerstand zum 31.12.2016 sowie dem geschätzten Wasserverbrauch von 15 m³ für den verbleibenden Zeitraum vom 23.11.2017 bis 31.12.2017. Die in den Abrechnungszeiträumen 2014 bis 2016 bestandskräftig festgesetzten Verbrauchswerte nähmen gemäß § 157 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. aa KAG an der Bestandskraft der damaligen Gebührenbescheide teil.

Daraufhin hat der Kläger am 29.08.2019 Klage erheben lassen. Die verbrauchte Wassermenge sei nach eigenem Vortrag des Beklagten nicht nachweisbar.

Die Klage ist, soweit sie sich gegen den Bescheid der Gemeinde vom 22.02.2018 wendet, bereits wegen Verfristung unzulässig. Gegen diesen Bescheid hat der Kläger – anders als gegen den Bescheid des Beklagten vom 12.04.2018 – keinen Widerspruch erhoben, womit der Bescheid vom 22.02.2018 bestandskräftig wurde.

Soweit sich der Kläger gegen den Bescheid des Beklagten vom 12.04.2018 wendet, ist die Klage zulässig, aber unbegründet. Dieser Bescheid des Beklagten ist materiell rechtmäßig.

Der Beklagte betreibt als kommunaler Zweckverband die Abwasserbeseitigung für seine Mitgliedsgemeinden als öffentliche Einrichtung. Dem Beklagten obliegt insoweit auch die Satzungshoheit (§ 4 Abs. 1 Verbandssatzung i.V.m. Art. 22 Abs. 2 Gesetz über die kommunale Zusammenarbeit – KommZG). Die Entwässerungssatzung ist rechtlich nicht zu beanstanden. Rechtsfehler der maßgeblichen Benutzungsregelungen sind weder geltend gemacht noch erkennbar. Auch die Beitrags- und Gebührensatzung begegnet im Gebührenteil, soweit er in entscheidungserheblicher Weise die Abwassergebühren betrifft, keinen rechtlichen Bedenken. Formelle Fehler im Hinblick auf das Zustandekommen der Satzung sind weder behauptet worden noch ersichtlich. Auch sind durchgreifende materielle Rechtsmängel nicht gegeben.

Die Regelung, nach der als Abwassermenge die dem Grundstück aus der Wasserversorgungseinrichtung und der Eigengewinnungsanlage zugeführten Wassermengen abzüglich der nachweislich auf dem Grundstück verbrauchten oder zurückgehaltenen Wassermengen gelten, soweit der Abzug nicht nach Abs. 4 ausgeschlossen ist, ist nach ständiger Rechtsprechung ein zulässiger Gebührenmaßstab (BVerwG, Urteile vom 14.04.1967 – VII C 15.65, juris; vom 18.04.1975 – VII C 41.73, juris; VGH Bayern, Beschluss vom 13.12.1990 – 23 N 88.2823, juris; Urteil vom 15.05.1992 – 23 B 90.1253, juris). Es verstößt insbesondere nicht gegen das Äquivalenzprinzip, wenn im Rahmen eines Wahrscheinlichkeitsmaßstabes allgemeine Erfahrungen berücksichtigt werden wie der Umstand, dass ein Teil des Frischwassers regelmäßig auf dem Grundstück verbraucht und dem Abwasserkanal nicht wieder zugeleitet wird, wenn angenommen werden kann, dass dieses verbrauchte Wasser bei den Benutzern etwa im gleichen Verhältnis zu der bezogenen Wassermenge steht (BVerwG, Urteil vom 14.04.1967 – VII C 15.65, juris). Vorliegend wird der Frischwassermaßstab auch dadurch modifiziert, dass dem Gebührenpflichtigen der Nachweis der verbrauchten und der zurückgehaltenen Wassermenge offensteht (§ 10 Abs. 4 BGS/EWS).

Der Beklagte hat die Rechtsgrundlage nach §§ 9 ff. BGS/EWS auch in zutreffender Weise auf den konkreten Fall angewandt. Er hat die Abwassergebühr für den streitgegenständlichen Zeitraum zutreffend nach der konkret bezogenen Frischwassermenge abgerechnet. Bezüglich des errechneten Differenzbetrags von 641 m³ für den Zeitraum vom 01.01.2017 bis 22.11.2017 bestehen keine rechtlichen Bedenken. Das Gericht nimmt gemäß § 117 Abs. 5 VwGO auf die diesbezüglichen Ausführungen im Widerspruchsbescheid Bezug und führt im Hinblick auf die in der Klageschrift erhobenen Einwände ergänzend aus:

Die wiederholt im Widerspruchs- und im Klageverfahren vorgebrachte Rüge, der Beklagte habe den Zählerstand nicht abgelesen bzw. die Schätzung des Verbrauchs durch den Beklagten sei unzulässig gewesen, ist nicht nachvollziehbar und widersprüchlich. Dies zeigt sich schon daran, dass auf Seite 3 der Klageschrift die Festsetzung des Verbrauchs für die Jahre 2014, 2015 und 2016 als „plausibel“ und „ordnungsgemäß“ bezeichnet wird, während auf

Seite 2 der Klageschrift das Schätzergebnis als „evident fehlerhaft“ betrachtet wird. Die Ausführungen in der Klageschrift setzen sich schließlich in keiner Weise mit der Bestandskraft der Bescheide des Beklagten für die Vorjahreszeiträume 2014, 2015 und 2016 auseinander, sodass es für die hier zu treffende Entscheidung nicht entscheidungserheblich darauf ankommt, ob die Schätzung der Zählerstände in den Abrechnungszeiträumen 2014, 2015 und 2016 nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO rechtlich zulässig war oder nicht. Diese Schätzungen sind nicht verfahrensgegenständlich, da sie, wie der Widerspruchsbescheid richtig ausführt, an der Bestandskraft der jeweiligen Bescheide teilnehmen und es für den vorliegenden Fall entscheidungserheblich auf die konkret abgelesene Menge des verbrauchten Wassers ankommt.

Die in der Klageschrift vorgetragene Rügen, die im Kern auf die Ermittlung der Menge des bezogenen Frischwassers abzielen und daher gegen die Gemeinde zu richten gewesen wären, sind im Übrigen insgesamt unbehelflich. Der Kläger verkennt, dass sich der Beklagte bezüglich der Ermittlung der Abwassermenge nach § 10 Abs. 2 Satz 1 BGS/EWS lediglich an der aus der Wasserversorgungseinrichtung konkret bezogenen Frischwassermenge orientiert und auch nicht die Zählerstände zum Frischwasserbezug selbst abzulesen hat. Diese werden nach § 19 Abs. 4 der Wasserabgabesatzung der Gemeinde (WAS) von einem Gemeindebediensteten abgelesen. Soweit in diesem Kontext an anderer Stelle vorgetragen wird, bei der Ablesung des Wasserzählers am 22. 11. 2017 seien Fehler erkannt worden, die dann hätten vertuscht werden sollen, ist dies ebenso unbehelflich, da sich der Kläger auch diesbezüglich an die Gemeinde hätte wenden müssen, z. B. um eine Überprüfung des Wasserzählers zu verlangen (§ 21 Abs. 1 WAS).

Soweit in der Klageschrift schließlich ausgeführt wird, dass der 5-fach erhöhte Wasserverbrauch im streitgegenständlichen Zeitraum im Hinblick auf die abgerechneten Werte in den Vorjahreszeiträumen nicht plausibel sei, ist anzumerken, dass der (ehemalige) Bevollmächtigte des Klägers im Widerspruchsverfahren mit

Schriftsatz vom 01. 08. 2018 selbst vorgetragen hat, dass im vorliegenden Fall Gartenarbeiten, Ausbaumaßnahmen etc. zu einer Vergrößerung des Frischwasserverbrauchs geführt hätten. Letztendlich wird damit implizit eingeräumt, dass gerade diese Arbeiten zu dem erhöhten Frischwasserverbrauch geführt haben. Soweit hieran anschließend argumentiert wird, dass „eine Vergrößerung des Frischwasserverbrauchs keinesfalls zu einer Gleichbehandlung des Abwassers“ führen dürfe, ist zu entgegnen, dass es dem Kläger freigestanden hätte, beim Beklagten einen Abzug dieses Wassers gemäß § 10 Abs. 3 Satz 6 BGS/EWS zu beantragen, wovon er aber keinen Gebrauch gemacht hat. Die weitere Argumentation in der Klageschrift, der „modifizierte Frischwassermaßstab“ sei nicht sachgerecht und unzulässig, verkennt die satzungsrechtliche Rechtslage nach § 10 Abs. 2 BGS/EWS, der nach der oben zitierten Rechtsprechung des BVerwG ein zulässiger Gebührenmaßstab ist.

Soweit der Beklagte schließlich bezüglich des verbleibenden Zeitraums vom 23. 11. 2017 bis 31. 12. 2017 den Wasserverbrauch auf 15 m³ geschätzt hat, begegnet dies ebenfalls keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken. Diese Schätzung war nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO, da insoweit keine Ablesung erfolgt ist, rechtlich zulässig und hat sich am statistischen Durchschnittsverbrauch eines Vierpersonenhaushalts orientiert.

Die konkret berechnete Abwassergebühr im streitgegenständlichen Bescheid des Beklagten nach dem in § 10 Abs. 1 BGS/EWS enthaltenen Gebührensatz weist auch keinen Berechnungsfehler auf. Der Kläger wurde als Miteigentümer des streitgegenständlichen Grundstücks auch zutreffend nach § 13 Abs. 1, Abs. 3 BGS/EWS als Gebührensschuldner herangezogen. Die zuständige Behörde hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, wen sie im Fall der Personenmehrheit als Schuldner heranzieht. Die Heranziehung des Klägers als Gebührensschuldner ist nicht ermessensfehlerhaft (§ 114 Satz 1 VwGO). Insbesondere wurde weder vorgetragen noch ist von sich heraus ersichtlich, dass die Heranziehung des Klägers als Gebührensschuldner unbillig oder willkürlich wäre.

Zweitwohnungssteuer

Kein Abzug des auf die Möblierung entfallenden Anteils der vereinbarten Miete

DokNr. 23078026

– VGH Bayern, Beschluss vom 13. 12. 2022 – 4 ZB 22.1319 –

Leitsatz der Redaktion:

Mit der „Nettokaltmiete“ als Bemessungsgrundlage für Zweitwohnungssteuer ist nicht zugleich entschieden, dass bei der Berechnung der Steuer der auf die Möblierung entfallende Anteil der vereinbarten Miete unberücksichtigt bleiben müsse.

Die Kläger sind Mieter einer im Gemeindegebiet der Beklagten gelegenen möblierten Ferienwohnung. Sie wenden sich gegen die Höhe der mit Bescheid vom 04. 11. 2020 geforderten Zweitwohnungssteuer i. H. v. jährlich 1.056 €. Sie sind der Auffassung, von der vereinbarten Bruttowarmmiete müsse – zusätzlich zu den in der Zweitwohnungssteuersatzung (ZwStS) vorgesehenen Abzügen für Nebenkosten und Heizkosten – auch ein Abzug für die Möblierung der Wohnung erfolgen.

Die nach erfolglosem Widerspruchsverfahren erhobene Klage, mit der eine Reduzierung der festgesetzten Steuer beantragt wurde, wies das VG mit Urteil vom 14. 04. 2022 ab. Die Beklagte habe, indem sie keinen (pauschalen) Abzug von der Bruttowarmmiete vornehme, nicht den ihr bei der Festlegung des Steuermaßstabs zustehenden Gestaltungsspielraum überschritten. Gegen dieses Urteil wenden sich die Kläger mit ihrem Antrag auf Zulassung der Berufung.

Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat jedoch keinen Erfolg. Die von den Klägern geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des erstinstanzlichen Urteils (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO). Die Kläger haben keinen einzelnen tragenden Rechtssatz und keine erhebliche Tatsachenfeststellung des VG mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt (zu diesem Maßstab BVerfG, Beschluss vom 18. 06. 2019 – 1 BvR 587/17, BVerfGE 151, 173).

Sie tragen im Wesentlichen vor, mit der Festlegung der Zweitwohnungssteuersatzung auf die „Nettokaltmiete“ als Berech-

nungsgrundlage ohne eine Regelung hinsichtlich möblierten Wohnraums habe die Beklagte ihren Gestaltungsspielraum abschließend ausgeübt. Die Begriffe Bruttokaltmiete, Bruttowarmmiete und Nettokaltmiete bezögen sich nach allgemeinem Sprachgebrauch nur auf den Teil der Miete, der ausschließlich die Raumnutzung abdecke. Die Aussage der Beklagten, dass das dauerhafte Anmieten einer möblierten Zweitwohnung in ihrem Gemeindegebiet einen Einzelfall darstelle, sei völlig unbelegt und werde bestritten. Auch der Mietspiegel der Beklagten, der für die Steuerfestsetzung von Zweitwohnungseigentümern zugrunde gelegt werde, stelle auf die Nettokaltmiete ab. Ein Abschlag für die Möblierung sei auch nach der Rechtsprechung des BVerwG geboten, was sich z. B. aus dem Beschluss vom 29.01.2003 (9 C 3.02) ergebe. So habe etwa die vormals geltende Wohngeldverordnung einen Abzug von 20% der Nettokaltmiete vorgesehen; entsprechende Pauschalregelungen fänden sich auch in zahlreichen Mietspiegeln.

Diese Ausführungen sind nicht geeignet, ernstliche Zweifel an der Richtigkeit der angegriffenen Entscheidung zu begründen. Entgegen der Auffassung der Kläger hat die Beklagte mit der in § 5 Abs. 1 Satz 2 ZwStS getroffenen Entscheidung für die „Nettokaltmiete“ als Bemessungsgrundlage nicht zugleich entschieden, dass bei der Berechnung der Steuer der auf die Möblierung entfallende Anteil der vereinbarten Miete unberücksichtigt bleiben müsse. Es kann offenbleiben, ob nach zivilrechtlichem Verständnis der Begriff der „Nettokaltmiete“ stets nur den Mietanteil für die vermietete Fläche ohne einen Möblierungszuschlag umfasst (vgl. dazu BGH, Urteil vom 02.03.2011 – VIII ZR 209/10, NJW 2011, S. 474). Eine solche Beschränkung auf einen bloßen Teil des „jährlichen Mietaufwands“, der gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS den Steuermaßstab bilden soll, hat hier jedenfalls der kommunale Satzungsgeber nicht beabsichtigt. Dies zeigt schon die Regelung des § 5 Abs. 3 Satz 2 ZwStS, wonach bei der Schätzung der ortsüblichen Nettokaltmiete

für eine nicht vermietete Wohnung die Ausstattung der Räume und damit grundsätzlich auch deren Möblierung zu berücksichtigen ist. Mit der Verwendung des aus dem privaten Mietrecht stammenden Begriffs der Nettokaltmiete soll ersichtlich nur sichergestellt werden, dass in den Fällen einer vereinbarten Bruttokaltmiete oder Bruttowarmmiete (§ 5 Abs. 2 ZwStS) durch die vorgesehenen pauschalen Abzüge ein einheitlicher Steuermaßstab verwendet werden kann.

Einen vergleichbaren Abzug von der vereinbarten Gesamtmiete für die Fälle einer möbliert vermieteten Wohnung musste die Beklagte nicht zwingend vorsehen. Die Unterhaltung einer Zweitwohnung erfordert, wie das BVerwG in dem von den Klägern zitierten Urteil klargestellt hat, auch Aufwendungen für die Anschaffung von Mobilien (Urteil vom 29.01.2003 – 9 C 3.02, BVerwGE 117, 345). Steht ein entsprechender finanzieller Aufwand für das jeweilige Steuerjahr eindeutig fest, weil die Mietzahlungen vereinbarungsgemäß auch die Nutzung des vom Vermieter überlassenen Mobiliars umfassen, so besteht kein Grund, den betreffenden Anteil aus der Gesamtmiete nachträglich herauszurechnen. Auf das Zahlenverhältnis der im Gemeindegebiet vorhandenen möblierten und unmöbliert angemieteten Wohnungen in typisierender Weise allein auf den jährlichen Mietaufwand abgestellt wird, das von den Mietern eingebrachte (eigene) Mobilien also nicht als zusätzlicher Aufwand für das Unterhalten der Wohnung berücksichtigt wird, lässt sich jedenfalls unter Praktikabilitätsabwägungen rechtfertigen (BVerwG, Beschluss vom 19.05.2021 – 9 C 2/20, NVwZ-RR 2021, S. 991). Denn es wäre mit einem völlig unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand verbunden, wenn für jede Wohnung in dem jeweiligen Steuerjahr der aktuelle Bestand an Möbelstücken festgestellt und deren Nutzungswert etwa unter Rückgriff auf betriebswirtschaftliche Abschreibungsgrundsätze ermittelt werden müsste.

Verlängerung der Übergangsfrist: Vorsteuerabzug auch bei unentgeltlicher Verpachtung

DokNr. 23071407

Der BFH hatte zum Fall eines Verpachtungs-BgA i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG entschieden (Urteil vom 10. 12. 2019 – I R 58/17, BStBl 2021 II S. 945), dass eine Entgeltlichkeit der Verpachtung nur zu bejahen ist, wenn der Pächter die wirtschaftliche Last der Pachtzinsen trägt. Ihm darf vom Verpächter kein Betriebskostenzuschuss in mindestens gleicher Höhe gewährt werden. Entsprechend dem BMF-Schreiben vom 15. 12. 2021 (IV C 2 – S 2706/19/10008 :001, BStBl 2021 I S. 2483) ist dieser Grundsatz auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wurde jedoch nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Grundsätze (Annahme einer entgeltlichen Verpachtung auch bei Gewährung die Pacht übersteigender Zuschüsse) bis zum 31. 12. 2022 angewandt werden. Die körperschaftsteuerliche Einschränkung sollte keine negative Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 3 UStG a. F. i. V. m. § 4 KStG) der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) bzw. deren Vorsteuerabzugsberechtigung haben. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird mit dem BMF-Schreiben vom 26.01.2023 (IV C 2 – S 2706/19/10008 :001) die zeitliche Übergangsregelung bis zum 31. 12. 2024 verlängert. Diese Verlängerung gilt allerdings nur, wenn die Norm des § 2b UStG für die jPöR noch keine Anwendung findet und für den betreffenden Verpachtungs-BgA bereits bis zum 31. 12. 2022 von der bisherigen Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 15. 12. 2021 Gebrauch gemacht wurde. Ab 2025 ist die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ohnehin nicht mehr von der körperschaftsteuerlichen Behandlung eines Betriebs gewerblicher Art abhängig. Was die Situation bei den Ertragsteuern ab 2025 betrifft, haben die Kommunen zu beachten, dass der (defizitäre) Verpachtungs-BgA als beendet gilt, mit der Folge, dass es ggf. zu einer Schlussbesteuerung mit Hebung der stillen Reserven kommen kann. Etwaige Verlustverrechnungen mit anderen BgA könnten entfallen. Sinnvoll könnte sein, dass der Betrieb wieder im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geführt wird, während mit der operativen Betriebsführung aber ein Dritter beauftragt ist.

– MK –

Entstehung der Umsatzsteuer bei Teilleistungen und Ratenzahlungen

DokNr. 23071408

Mit Urteil vom 01. 02. 2022 – V R 37/21 (V R 16/19), BStBl 2022 II S. 860, hat der BFH entschieden, dass die Steuerentstehung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt ist. Eine Teilleistung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG, bei der für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird, erfordert eine Leistung mit kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter. Der nationale Begriff der Teilleistung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG entspreche zumindest im Regelfall den Begrifflichkeiten des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL, da es sich bei der wirtschaftlich teilbaren Leistung um eine Leistung mit einem „kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakter“ handle. Eine Anwendung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG auf eine einmalige Leistung gegen bloße Ratenzahlung sei ausgeschlossen. Mit Schreiben vom 14. 12. 2022 (III C 2 – S 7270/19/10001 :003, BStBl 2022 I S. 1688) hat sich das BMF – v. a. mit der Änderung des Abschnitts 13.4 Satz 4 und 5 UStAE – dieser Rechtsmeinung angeschlossen und wendet diese auf alle offenen Fälle an. Damit entsteht selbst bei vereinbarter Ratenzahlung die Umsatzsteuer bereits zur Gänze mit Ausführung der Leistung.

– MK –

Impressum

Gemeindewirtschaft, Ausgabe: 00/2023 – Mai 2023, **Jahrgang: 1 2023**, **Erscheinungsweise: 12-mal jährlich**, **Herausgeber/Redaktion (für Manuskripte und Zuschriften): Verlag Versorgungs- und Kommunalwirtschaft GmbH** Hansastraße 15, 80686 München, Telefon (089) 23 50 50 80, Telefax: (089) 23 50 50 89, E-Mail: info@vkw-online.eu, Internet: www.vkw-online.eu; **Geschäftsführung:** Verena Nowak, Dr. Hanno Bernett; **Handelsregister:** HR B 82323 Amtsgericht München; **Schriftleitung:** Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin/Rechtsanwältin Sigrid Wintergerst (verantwortlich für den Inhalt nach Pressegesetz); **Redaktionsleitung:** Martin Kronawitter (kronawitter@vkw-online.eu); **Verlag (für Bestellungen): Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG (ESV)** Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin, (030) 25 00 85-0, Telefax: (030) 25 00 85-305, E-Mail: Abo-Vertrieb@ESVmedien.de, Internet: www.ESV.info; **Anzeigenschluss:** Jeweils am 15. des Vormonats. Es gilt Anzeigenpreisliste Nr. 1 vom 1. 5. 2023, die auf Wunsch zugesandt wird; **Erscheinungsjahr:** 2023; **Gender-Hinweis:** Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die Verwendung geschlechterspezifischer Sprachformen verzichtet. Bei allen Bezeichnungen, die auf Personen bezogen sind, meint die gewählte Formulierung sämtliche Geschlechteridentitäten; **Postvertriebsstück:** 35999; **Zitierweise:** GW Heft/Jahr, Seite; **ISSN:** 2940-5645; **Satz:** mediaTEXT Jena GmbH, Jena; **Druck:** Buch- und Offsetdruckerei H. Heenemann GmbH & Co. KG, Berlin



Stichwort: Öffentliche Hand.



Ertragsteuer-ABC Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer bei der öffentlichen Hand

Das Ertragsteuer-ABC für die öffentliche Hand enthält alle wichtigen Stichwörter zur Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer, die für juristische Personen des öffentlichen Rechts von Bedeutung sind.



Umsatzsteuer-ABC für die öffentliche Hand und ihre Betriebe

Das Umsatzsteuer-ABC ermöglicht mit den vielen beigelegten Verwaltungsanweisungen einen weitreichenden Überblick über die Umsatzbesteuerung von jPdöR und hilft bei zahlreichen Einzelfragen weiter. Zur Bewältigung des Systemwechsels bei der Umsatzbesteuerung hat der Verlag Versorgungs- und Kommunalwirtschaft dieses neue Loseblattwerk herausgebracht.

Mehr Informationen und Bestellung unter: vkw-online.eu/sonderdrucke

NEU:
AKTUELLE
FASSUNG

VKW
VERLAG VERSORGUNGS- UND
KOMMUNALWIRTSCHAFT GMBH

