

Zeitschrift für Kommunalfinanzen

Haushalt · Kostenrechnung · Steuern · Gebühren · Beiträge · Entgelte ·
Kredite · Zahlungsverkehr · Vollstreckung

Hauptschriftleiterin: Monika Kuban, Finanzbeigeordnete und ständige Stellvertreterin des
Hauptgeschäftsführers beim Deutschen Städtetag, Berlin

Schriftleiter: Dr. Stefan Ronnecker, Referent für Steuern und Abgaben beim
Deutschen Städtetag, Berlin

Ständige Mitarbeiter: Michael App, Strasbourg; Bernd Leippe, Ltd. Städt. Verwaltungsdirektor a.D., Essen; Helmut Loberg, Ltd. Städt.
Verwaltungsdirektor a.D., Dortmund; Norbert Meier, Städt. Rechtsdirektor, Essen; Joachim Rose, Dipl.-Verwaltungswirt, Kämmerer der
Gemeinde Wedemark; Erwin Ruff, Dipl.-Verwaltungswirt, Bietigheim-Bissingen; Prof. Dr. Kyrill-A. Schwarz, Professor an der Juristischen
Fakultät der Universität Würzburg.

Nr. 9 / September 2010

60. Jahrgang

Seite 193

ZKF-Themen

Zur Bedeutung der Liquiditätsplanung im Neuen Kommunalen Rechnungswesen

Joachim Rose, Wedemark^{*)}

Das seit dem 1. 1. 2006 für die niedersächsischen Kommunen geltende Neue Kommunale Rechnungswesen (NKR) schreibt neben der Aufstellung einer Bilanz die Führung einer Ergebnisrechnung und einer Finanzrechnung vor.¹⁾

Der Haushaltsplan ist nach § 85 Abs. 2 Satz 1 NGO in einen Ergebnishaushalt (mit den Erträgen und Aufwendungen) und einen Finanzhaushalt (mit den Ein- und Auszahlungen sowie den Verpflichtungsermächtigungen) zu gliedern. Nach dem Grundsatz des Haushaltsausgleichs soll der Haushalt in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Dieses ist gemäß § 82 Abs. 4 Satz 2 NGO der Fall, wenn der Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge dem Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen und der Gesamtbetrag der außerordentlichen Erträge dem Gesamtbetrag der außerordentlichen Aufwendungen entspricht. Für den Finanzhaushalt ist dagegen vorgeschrieben, dass die Liquidität der Kommune sowie die Finanzierung ihrer Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sicherzustellen ist. Vorübergehend dürfen dafür nach § 94 Abs. 1 NGO auch Liquiditätskredite aufgenommen werden. Folglich ist es nicht zwingend erforderlich, dass die Auszahlungen in jedem Haushaltsjahr durch die Einzahlungen desselben Haushaltsjahres gedeckt werden.

In einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt gibt es stets sowohl zahlungswirksame Aufwendungen (die zugleich Auszahlungen darstellen) als auch zahlungsunwirksame Aufwendungen (die keine Auswirkungen auf die Liquidität haben). Das Gleiche gilt für Erträge. Ein ausgeglichener Ergebnishaushalt ist folglich kein Garant dafür, dass die Kommune zahlungsfähig ist und bleibt, zumal die Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit zur Deckung der Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit ausscheiden. Auch die Wahl der Kreditart, die Kreditlaufzeit und der jährliche Tilgungsbetrag spielen dabei eine große Rolle, denn die Kredittilgung muss grundsätzlich durch einen Zahlungsmittelüberschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit erwirtschaftet werden. Dabei kann leicht das Problem entstehen, dass trotz ausgeglichenem Ergebnishaushalt die Kommune nicht mehr zahlungsfähig ist.

Auch aus diesem Grund kann die Vorschrift in § 22 GemHKVO, nach der die Kommune zwingend eine Liquiditätsplanung zu führen hat, nicht deutlich genug hervorgehoben werden.

Obwohl hier auf das niedersächsische kommunale Haushaltsrecht Bezug genommen wird, sind doch die Aussagen auch auf die Kommunalhaushalte in anderen Bundesländern übertragbar.²⁾

^{*)} Der Autor ist Fachbereichsleiter für Finanzen der Gemeinde Wedemark und Lehrbeauftragter am Nds. Studieninstitut für kommunale Verwaltung und an der Kommunalen Fachhochschule für Verwaltung in Niedersachsen.

¹⁾ Rose, Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen, 4. Aufl. 2009, S. 28 ff.

²⁾ Die Aussagen gelten auch nach dem derzeit in Vorbereitung befindlichen Nds. Kommunalverfassungsgesetz, das die NGO ersetzt.

1. Haushaltsausgleich und Liquidität in der Kameralistik

In Niedersachsen galt für die Kommunen bis Ende 2005 (und die Übergangszeit bis höchstens das Haushaltsjahr 2011) das kamerale Haushaltsrecht. Der Haushalt war in einen Verwaltungs- und einen Vermögenshaushalt gegliedert. In beiden Bereichen des Haushalts sollten die Ausgaben durch die Einnahmen gedeckt werden.

Die Zinsen für Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen waren im Verwaltungshaushalt zu zahlen, während die ordentliche Tilgung dieser Kredite aus dem Vermögenshaushalt zu leisten war. Da aber stets eine Pflichtzuführung vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt mindestens in Höhe der ordentlichen Kredittilgung zu erbringen war, wurde damit letztlich der gesamte Schuldendienst (Zinsen und Tilgung) aus dem Verwaltungshaushalt erwirtschaftet.³⁾

In der Kameralistik galt für die Veranschlagung im Haushaltsplan das Kassenwirksamkeitsprinzip. Die Einnahmen und Ausgaben waren in der Höhe im Haushalt zu veranschlagen, in der sie voraussichtlich zur Zahlung kamen. Da folglich die Einnahmen und Ausgaben im Verwaltungshaushalt mit dem tatsächlichen Zahlungsfluss übereinstimmten,⁴⁾ war bei ausgeglichenem Verwaltungshaushalt mit Pflichtzuführung die Kreditfinanzierung gesichert. Die Zahlungsmittel waren sowohl für die Zinsen als auch für die Tilgung erkennbar vorhanden.

2. Haushaltsausgleich und Liquidität im NKR

Im Ergebnishaushalt sind nach den Vorgaben in § 2 GemHKVO die Erträge und Aufwendungen darzustellen, während der Finanzhaushalt nach § 3 GemHKVO die Ein- und Auszahlungen umfasst. Der Ergebnishaushalt wird aufgeteilt in einen ordentlichen und einen außerordentlichen Bereich mit jeweils einem Ergebnis (Saldo). Der Finanzhaushalt gliedert sich dagegen in Ein- und Auszahlungen

- für laufende Verwaltungstätigkeit (z.B. Steuern, Gebühren, Schlüsselzuweisungen, Kreisumlagen, Beamtenbezüge, Gehälter für Beschäftigte, Sach- und Dienstleistungen, Zinsen),
- für Investitionstätigkeit (z.B. Grunderwerb, Baumaßnahmen, Beschaffung von beweglichem Sachvermögen, Erschließungsbeiträge, Abwasserbeiträge, Investitionszuweisungen und -zuschüsse) und
- für Finanzierungstätigkeit (z.B. Kreditaufnahmen und -tilgung).

Im Ergebnishaushalt gilt das Periodisierungsprinzip. Die Erträge und Aufwendungen sind – unabhängig von einem Zahlungszeitpunkt – in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr veranschlagt, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 10 Abs. 2 Satz 1 GemHKVO). Die Einzahlungen und Auszahlungen dagegen werden im Finanzhaushalt in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge veranschlagt (Kassenwirksamkeit

nach § 10 Abs. 2 Satz 2 GemHKVO). Folglich können zahlungswirksame Erträge und Aufwendungen wegen zeitlicher Abgrenzungen durchaus Abweichungen von den Ein- und Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit aufweisen. Bei zahlungsunwirksamen Erträgen und Aufwendungen ist der Unterschied zwischen Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt noch deutlicher, denn sie sind nur im Ergebnishaushalt enthalten.

Die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit der Kommune werden nur als Ein- und Auszahlungen im Finanzhaushalt abgebildet, denn sie stellen keine Erträge und Aufwendungen dar.

Folglich genügt es nicht, wenn sich die Kommune auf den Ausgleich ihres Ergebnishaushalts konzentriert. Sie muss daneben mit gleichem Gewicht auf die Entwicklung ihrer Zahlungsfähigkeit achten.

2.1 Zusammenhang von Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt

In dem nachfolgend dargestellten Beispiel (Tabelle 1) ist der Ergebnishaushalt im Haushaltsjahr 2010 zwar nicht ausgeglichen, doch gilt der Ausgleich nach § 82 Abs. 5 Satz 1 NGO als gegeben, weil Überschüsse im ordentlichen Bereich der zwei Folgejahre den Fehlbetrag aus dem Jahr 2010 decken.

Für das Haushaltsjahr 2010 sind in diesem Ergebnishaushalt erkennbar enthalten

- als zahlungsunwirksame Erträge die Auflösungserträge aus Sonderposten mit 1 335 200 € und
- als zahlungsunwirksame Aufwendungen die Abschreibungen mit 2 353 400 €

In dieser Übersicht nicht zu erkennen sind die zahlungsunwirksamen Zuführungen an Rückstellungen, obwohl diese (z.B. für Pensionen) in nicht unerheblicher Höhe (hier sechsstelliger Betrag) enthalten sind. Das Gleiche gilt für die zahlungsunwirksame Auflösung von Rückstellungen.

Betrachtet man den dazu gehörenden Finanzhaushalt (Tabelle 2), so zeigen sich dort ganz andere Endsummen und Salden mit unmittelbarer Auswirkung auf die Liquidität der Kommune.

3) Rose, Haushaltswirtschaft der niedersächsischen Gemeinden, 7. Aufl. 2003, S. 171 ff.

4) Zumindest per Saldo, denn als nicht zahlungswirksame Beträge wurden Abschreibungen, kalkulatorische Verzinsung und innere Verrechnungen nur für einige Haushaltsbereiche als Ausgaben und zugleich als Einnahmen in gleicher Höhe veranschlagt und gebucht; sie hatten damit keine Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich und die Liquidität der Kommune.

Tabelle 1: Ergebnishaushalt^{*)}

Erträge und Aufwendungen	2010	2011	2012	2013
Ordentliche Erträge				
1. Steuern und Abgaben	24 508 000	26 483 000	27 662 500	27 712 500
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen	6 014 000	6 086 300	6 213 300	6 368 100
3. Auflösungserträge aus Sonderposten	1 335 200	1 417 300	1 439 800	1 433 000
4. sonstige Transfererträge	198 800	198 800	198 800	198 800
5. öffentlich-rechtliche Entgelte	5 404 900	5 420 900	5 442 900	5 445 900
6. privatrechtliche Entgelte	283 800	277 400	278 200	278 500
7. Kostenerstattungen und Kostenumlagen	3 187 200	3 196 200	3 307 000	3 393 100
8. Zinsen und ähnliche Finanzerträge	86 200	86 400	86 600	86 800
9. aktivierte Eigenleistungen	0	0	0	0
10. Bestandsveränderungen	0	0	0	0
11. sonstige ordentliche Erträge	1 465 200	1 610 000	1 587 400	1 435 100
12. = Summe ordentliche Erträge	42 483 300	44 776 300	46 216 500	46 351 800
Ordentliche Aufwendungen				
13. Personalaufwendungen	10 098 200	10 162 500	10 216 700	10 267 200
14. Versorgungsaufwendungen	59 600	59 800	60 000	60 200
15. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	8 280 500	8 484 400	8 460 700	8 383 700
16. Abschreibungen	2 353 400	2 504 500	2 605 100	2 772 400
17. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	738 500	745 500	792 500	837 400
18. Transferaufwendungen	20 520 000	21 158 300	22 030 500	22 733 700
19. sonstige ordentliche Aufwendungen	1 473 300	1 346 100	1 326 000	1 297 200
20. Überschuss gem. § 15 Abs. 5 GemHKVO	0	315 200	725 000	0
21. = Summe ordentliche Aufwendungen	43 523 500	44 776 300	46 216 500	46 351 800
22. ordentliches Ergebnis (Summe ordentliche Erträge abzgl. Summe ordentliche Aufwendungen ohne Z 20)	- 1 040 200	315 200	725 000	0
23. außerordentliche Erträge	0	0	0	0
24. außerordentliche Aufwendungen	0	0	0	0
25. Überschuss gem. § 15 Abs. 6 GemHKVO	0	0	0	0
26. = Summe aus Z 24 und Z 25	0	0	0	0
27. außerordentliches Ergebnis (außerordentliche Erträge abzgl. außerordentliche Aufwendungen ohne Z 25)	0	0	0	0
28. Jahresergebnis (Saldo aus dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis)	- 1 040 200	315 200	725 000	0
29. Summe der Jahresfehlbeträge aus Vorjahren gemäß § 2 Abs. 6 GemHKVO	0	- 1 040 200	- 725 000	0

Tabelle 2: Finanzhaushalt

Einzahlungen und Auszahlungen	2010	2011	2012	2013
Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
1. Steuern und ähnliche Abgaben	24 508 000	26 483 000	27 662 500	27 712 500
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen	6 014 000	6 086 300	6 213 300	6 368 100
3. sonstige Transfereinzahlungen	198 800	198 800	198 800	198 800
4. öffentlich-rechtliche Entgelte	5 404 900	5 420 900	5 442 900	5 445 900
5. privatrechtliche Entgelte	283 700	277 300	278 100	278 400
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen	3 187 200	3 196 200	3 307 000	3 393 100
7. Zinsen und ähnliche Einzahlungen	86 200	86 400	86 600	86 800

*) Sämtliche Werte in allen folgenden Tabellen sind in Euro ausgewiesen.

8. Einzahlungen aus der Veräußerung geringwertiger Vermögensgegenstände	0	0	0	0
9. sonstige haushaltswirksame Einzahlungen	1 185 300	1 285 300	1 285 300	1 285 300
10. = Summe der Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit	40 868 100	43 034 200	44 474 500	44 768 900
Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
11. Personalauszahlungen	9 754 800	9 895 900	9 965 900	10 022 600
12. Versorgungsauszahlungen	59 600	59 800	60 000	60 200
13. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen und für geringwertige Vermögensgegenstände	8 280 500	8 484 400	8 460 700	8 383 700
14. Zinsen und ähnliche Auszahlungen	738 500	745 500	792 500	837 400
15. Transferauszahlungen	20 520 000	21 158 300	22 030 500	22 733 700
16. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen	1 473 300	1 346 100	1 326 000	1 297 200
17. = Summe der Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit	40 826 700	41 690 000	42 635 600	43 334 800
18. Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit (Summe der Einzahlungen abzgl. Summe der Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit)	41 400	1 344 200	1 838 900	1 434 100
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit				
19. Zuwendungen für Investitionstätigkeit	1 162 000	1 330 000	60 000	60 000
20. Beiträge u. ä. Entgelte für Investitionstätigkeit	4 608 600	2 482 300	543 700	1 012 100
21. Veräußerung von Sachvermögen	7 115 100	981 000	139 600	1 039 600
22. Veräußerung von Finanzvermögensanlagen	0	0	0	0
23. sonstige Investitionstätigkeit	0	0	0	0
24. = Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	12 885 700	4 793 300	743 300	2 111 700
Auszahlungen für Investitionstätigkeit				
25. Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	6 049 600	1 238 500	470 200	146 200
26. Baumaßnahmen	6 679 400	4 081 500	3 808 500	3 785 500
27. Erwerb von beweglichem Sachvermögen	646 500	615 900	670 900	510 900
28. Erwerb von Finanzvermögensanlagen	25 000	0	0	0
29. Aktivierbare Zuwendungen	277 600	50 500	50 500	50 500
30. Sonstige Investitionstätigkeit	0	0	0	0
31. = Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	13 678 100	5 986 400	5 000 100	4 493 100
32. Saldo aus Investitionstätigkeit (Summe Einzahlungen abzgl. Summe Auszahlungen aus Investitionstätigkeit)	- 792 400	- 1 193 100	- 4 256 800	- 2 381 400
33. Finanzierungsmittel-Überschuss/-Fehlbetrag (Summen Z 18 und Z 32)	- 751 000	151 100	- 2 417 900	- 947 300
34. Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit; Aufnahme von Krediten und inneren Darlehen für Investitionstätigkeit	792 400	1 193 100	4 256 800	2 181 400
35. Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit; Tilgung von Krediten und Rückzahlung von inneren Darlehen für Investitionstätigkeit	921 000	844 000	950 000	972 000
36. Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus Z 34 und 35)	- 128 600	349 100	3 306 800	1 209 400
37. Finanzierungsmittelbestand (Saldo aus Z 33 und 36)	- 879 600	500 200	888 900	262 100
38. voraussichtlicher Bestand an Zahlungsmitteln am Anfang des Haushaltsjahres	0	- 879 600	- 379 400	509 500
39. voraussichtlicher Bestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Z 37 und 38)	- 879 600	- 379 400	509 500	771 600

Tabelle 3: Finanzhaushalt – Zusammenfassung

	2010	2011	2012	2013
Investitionstätigkeit				
Einzahlungen	12 885 700	4 793 300	743 300	2 111 700
Auszahlungen	13 678 100	5 986 400	5 000 100	4 493 100
Saldo	– 792 400	– 1 193 100	– 4 256 800	– 2 381 400
Finanzierungstätigkeit				
Einzahlungen (Kreditaufnahme)	792 400	1 193 100	4 256 800	2 181 400
Auszahlungen (Kredittilgung)	921 000	844 000	950 000	972 000
Saldo	– 128 600	349 100	3 306 800	1 209 400
Lfd. Verwaltungstätigkeit				
Einzahlungen	40 868 100	43 034 200	44 474 500	44 768 900
Auszahlungen	40 826 700	41 690 000	42 635 600	43 334 800
Saldo	41 400	1 344 200	1 838 900	1 434 100
Saldo Finanzmittel insg.	– 879 600	500 200	888 900	262 100
Stand der Finanzmittel am 31.12.	– 879 600	– 379 400	509 500	771 600

Nur zur Vereinfachung wurde als Bestand der Zahlungsmittel zu Beginn des ersten Haushaltsjahres in Zeile 38 ein Ausgangswert von Null angegeben.

Für die Finanzierungstätigkeit sind die rechtlichen Vorgaben klar geregelt. Die Auszahlungen für ordentliche Tilgung dürfen nicht durch die Aufnahme neuer Kredite finanziert werden. Die Einzahlungen sind nach § 83 Abs. 3 NGO als grundsätzlich letztes Finanzierungsmittel und gemäß § 91 Abs. 1 NGO generell nur für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung einzusetzen. Der maximale Gesamtbetrag der Kreditaufnahmen im jeweiligen Haushaltsjahr (ohne die sich gegenseitig aufhebenden Ein- und Auszahlungen zur Umschuldung von Krediten) ergibt sich aus

- dem Gesamtbetrag der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen im Haushaltsjahr,
- abzüglich der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Investitionszuwendungen, Beiträge, Verkaufserlöse etc.) und
- abzüglich eines gegebenenfalls bestehenden Überschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (soweit dieser nicht zur Finanzierung der ordentlichen Kredittilgung, der zahlungswirksamen Haushaltsreste, der Inanspruchnahme gebildeter Rückstellungen oder eines Liquiditätsdefizits aus Vorjahren benötigt wird).

Die Auszahlungen für die Investitionstätigkeit können finanziert werden durch

- Einzahlungen aus Investitionstätigkeit,
- einen gegebenenfalls bestehenden Überschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (soweit dieser nicht wie oben beschrieben zur Finanzierung der ordentlichen Kredittilgung usw. benötigt wird) und
- grundsätzlich zuletzt durch eine Kreditaufnahme.

Nach diesen grundsätzlichen Regeln dürfen die Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit nicht durch Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit, sondern nur durch Einzahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit gedeckt werden. Im Gegenteil: Im Normalfall muss im Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit ein Zahlungsmittelüberschuss entste-

hen, um damit die ordentliche Kredittilgung bezahlen zu können. Andernfalls droht der Kommune eine Überschuldung.

Zusammenfassend stellt sich der Finanzhaushalt zum obigen Beispiel wie in Tabelle 3 dar.

Hier entsteht ab dem Jahr 2011 aus der laufenden Verwaltungstätigkeit ein Überschuss an Zahlungsmitteln, der für die ordentliche Tilgung der Kredite ausreicht und der darüber hinaus auch im Jahr 2013 bei (nur) ausgeglichenem Ergebnishaushalt weiter ansteigt.

Die Kreditaufnahme in diesem Beispiel wurde entsprechend in Höhe des Saldos für Investitionstätigkeit geplant, da sie gemäß § 92 Abs. 1 NGO nur für Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung zulässig ist. Unter Berücksichtigung des § 83 Abs. 3 NGO hätte die Kreditaufnahme jedoch um die verbleibenden Zahlungsmittelüberschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit verringert werden müssen, da diese vorrangig einzusetzen sind. In diesem Beispiel wäre die Kreditaufnahme um 509 500 € im Haushaltsjahr 2012 und um 262 100 € in 2013 zu reduzieren, um einen Zahlungsmittelbestand zum 31.12. von jeweils Null zu erhalten (siehe Tabelle 4).

2.2 Zahlungsmittelüberschuss bei laufender Verwaltungstätigkeit verhindert Überschuldung

Im Regelfall hat jede Kommune Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, insbesondere auch für abnutzbare Vermögensgegenstände, aufgenommen und ist darauf auch weiterhin angewiesen.

Die Aufnahme und die Tilgung der Kredite sind gemäß § 3 Nrn. 8 a) und 9 a) GemHKVO nur dem Finanzhaushalt als Ein- und Auszahlungen für Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. Die Kreditzinsen stellen dagegen Aufwand (im Ergebnishaushalt) und zugleich Auszahlungen (im Finanzhaushalt) dar und sind daher bei ausgeglichenem Ergebnishaushalt durch die zahlungswirksamen Erträge finanziert.

Die Kredittilgung als Auszahlung im Finanzhaushalt muss dagegen durch Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit finanziert werden, denn andere Einzahlungen wie z.B. Grundstücksveräußerungen, weitere Kreditaufnahme etc. führen auf Dauer nicht zum

Tabelle 4: Finanzhaushalt ohne Zahlungsmittelüberschuss

		2010	2011	2012	2013
1	Saldo laufende Verwaltungstätigkeit	41 400	1 344 200	1 838 900	1 434 100
2	Kredittilgung	– 921 000	– 844 000	– 950 000	– 972 000
3	Finanzmitteldefizit aus Vorjahr	0	– 879 600	– 379 400	0
4	verbleibender Finanzmittelüberschuss (Z 1 + 2 + 3; mind. 0)	0	0	509 500	462 100
5	Saldo Investitionstätigkeit	– 792 400	– 1 193 100	– 4 256 800	– 2 381 400
6	max. zulässige Kreditaufnahme (Z 4 – 5)	792 400	1 193 100	3 747 300	1 919 300
7	Saldo Finanzmittel insg. (Z 1 + 2 + 5 + 6)	– 879 600	500 200	379 400	0
8	Stand der Finanzmittel am 31.12.	– 879 600	– 379 400	0	0

Schuldenabbau. Würde die Kommune ihre ordentliche Tilgung der Schulden durch die Verwendung von Einzahlungen aus der Veräußerung nicht abnutzbaren Vermögens decken, so bliebe diese Aktiv-Passiv-Minderung in der Bilanz (auf der Aktivseite nimmt das Vermögen ab, auf der Passivseite sinkt der Schuldenstand) ohne Auswirkungen auf das Jahresergebnis der Kommune. Darüber hinaus aber verliert sie laufend an Vermögen durch den stetigen Wertverlust bei ihren abnutzbaren Vermögensgegenständen (ausgedrückt durch die Abschreibung), so dass sie auf eine Überschuldung zusteuert. Nach § 82 Abs. 6 NGO ist die Kommune überschuldet, sobald die Schulden das Vermögen übersteigen.

Hat die Kommune einen Vermögensgegenstand vollständig durch Kredit finanziert und schreibt sie den Vermögensgegenstand gleichmäßig so ab, dass nach Ablauf seiner Nutzungsdauer auch die Schulden auf Null reduziert sind, so stellt sich die Frage, woher die Zahlungsmittel für die Kredittilgung kommen. Stammen sie aus dem Verkauf anderer Vermögensgegenstände, so wäre ein weiterer Vermögensverlust zu verzeichnen, der schließlich zur Überschuldung führen kann.

Bei ausgeglichenem Ergebnishaushalt werden die Abschreibungen (= zahlungsunwirksame Aufwendungen) grundsätzlich durch zahlungswirksame Erträge (z. B. Steuern, Gebühren etc.) gedeckt, so dass ein Zahlungsmittelüberschuss entsteht. Dieser Effekt wird allerdings dadurch eingeschränkt, dass im ausgeglichenen Ergebnishaushalt auch zahlungsunwirksame Erträge (z. B. aus Auflösung von Sonderposten) enthalten sind, die aber in der Regel deutlich geringer ausfallen als die Abschreibungen.

Dieser im Bereich der Ein- und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit entstehende Zahlungsmittelüberschuss muss also grundsätzlich der Kredittilgung dienen, um eine Überschuldung zu verhindern.

Zur Erzeugung eines ausreichenden Zahlungsmittelüberschusses durch aus zahlungswirksamen Erträgen gedeckten Abschreibungen müssen die Laufzeit bzw. der Tilgungssatz des Kredites mit der Nutzungsdauer bzw. dem Abschreibungssatz des damit finanzierten Vermögensgegenstandes im Zusammenhang stehen. Die Kreditlaufzeit darf maximal der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes entsprechen.

Diese notwendige Fristenkongruenz der Nutzungsdauer des Vermögens und der Kreditlaufzeit lässt

außerdem einen Wechsel von den bisher zumeist aufgenommenen Annuitätenkrediten zu Ratentilgungskrediten sinnvoll erscheinen, um in jedem Jahr mit den Abschreibungserlösen die Liquidität für die ordentliche Tilgung zu erwirtschaften.

Das folgende Beispiel soll diese Notwendigkeit verdeutlichen:

Die Kommune erwirbt ein Fahrzeug für 50 000 € mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren und finanziert den Kaufpreis durch Aufnahme eines Kredites mit einer Kreditlaufzeit von 5 Jahren.

Die Abschreibung des Vermögensgegenstandes beträgt pro Jahr 10 000 €. Da diesem zahlungsunwirksamen Aufwand keine zahlungsunwirksamen Erträge in Form der Auflösung von Sonderposten entgegenstehen, wird bei ausgeglichenem Ergebnishaushalt ein Zahlungsmittelüberschuss von jährlich 10 000 € erwirtschaftet.

Ein Ratentilgungskredit mit einem Zinssatz von 4 % p.a. und einer vollständigen Tilgung innerhalb von fünf Jahren (20 % p.a.) führt zu in Tabelle 5 dargestelltem Zins- und Tilgungsplan.

Tabelle 5: Zins- und Tilgungsplan für Ratentilgungskredit

Jahr	Restschuld	Zinsen	Tilgung	Annuität	Restschuld
1	50 000,00	2 000,00	10 000,00	12 000,00	40 000,00
2	40 000,00	1 600,00	10 000,00	11 600,00	30 000,00
3	30 000,00	1 200,00	10 000,00	11 200,00	20 000,00
4	20 000,00	800,00	10 000,00	10 800,00	10 000,00
5	10 000,00	400,00	10 000,00	10 400,00	0,00

Die Tilgung von 10 000 € wird in jedem Jahr vollständig durch die aus zahlungswirksamen Erträgen gedeckten Abschreibungen finanziert.

Ein Annuitätenkredit mit einem Zinssatz von 4 % p.a. und einer Tilgung von 20 % p.a. zuzüglich ersparter Zinsen führt dagegen zu dem in Tabelle 6 dargestellten Zins- und Tilgungsplan.

Tabelle 6: Zins- und Tilgungsplan für Annuitätenkredit – Variante 1

Jahr	Rest-schuld	Zinsen	Tilgung	Annui-tät	Rest-schuld
1	50 000,00	2 000,00	10 000,00	12 000,00	40 000,00
2	40 000,00	1 600,00	10 400,00	12 000,00	29 600,00
3	29 600,00	1 184,00	10 816,00	12 000,00	18 784,00
4	18 784,00	751,36	11 248,64	12 000,00	7 535,36
5	7 535,36	301,41	7 535,36	7 535,36	0,00

Der Annuitätenkredit ist – bei gleichem Anfangs-Tilgungssatz – schneller getilgt als der Ratentilgungskredit, da die Tilgung mit jedem Jahr stärker ansteigt. Im Vergleich wird deutlich, dass der – bei ausgeglichenem Ergebnishaushalt durch aus zahlungswirksamen Erträgen gedeckten Abschreibungen erzeugte – Zahlungsmittelüberschuss von 10 000 € für die Tilgung des Annuitätenkredites bereits ab dem zweiten Jahr nicht ausreicht.

Woher sollen für diesen Annuitätenkredit die Zahlungsmittel für die steigende Tilgung kommen? In Frage kommen die infolge der geleisteten Tilgung sinkenden Zinsen. Letztere führen zwar bei im Vergleich der Jahre konstanten zahlungswirksamen Erträgen zu einem Überschuss bei laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzhaushalt, zugleich aber auch zu einem Überschuss im Ergebnishaushalt, der der Überschussrücklage zuzuführen ist und in späteren Haushaltsjahren zum Ausgleich des Ergebnishaushalts dienen kann (dort aber nur zahlungsunwirksam, wenn der Zahlungsmittelüberschuss schon zur Kredittilgung verbraucht wurde).

Eine Lösung wäre es wohl, die Tilgung eines Annuitätenkredites genau so zu bemessen, dass die Kreditlaufzeit exakt der Laufzeit des Ratentilgungskredites entspricht. In diesem Beispiel müsste der Anfangstilgungssatz rd. 18,46 % p.a. betragen, damit der Annuitätenkredit nach genau 5 Jahren zurückgezahlt ist (siehe Tabelle 7).

Tabelle 7: Zins- und Tilgungsplan für Annuitätenkredit – Variante 2

Jahr	Rest-schuld	Zinsen	Tilgung	Annui-tät	Rest-schuld
1	50 000,00	2 000,00	9 231,36	11 231,36	40 768,64
2	40 768,64	1 630,75	9 600,61	11 231,36	31 168,03
3	31 168,03	1 246,72	9 984,64	11 231,36	21 183,39
4	21 183,39	847,34	10 384,02	11 231,36	10 799,37
5	10 799,37	431,97	10 799,37	11 231,34	0,00

Hier entsteht in den ersten drei Jahren gegenüber den aus zahlungswirksamen Erträgen gedeckten Abschreibungen von 10 000 € ein Liquiditätsvorteil, da die Tilgung unter 10 000 € liegt. Diese Liquiditätsmittel reichen aus, um die in dem vierten und dem fünften Jahr jeweils über 10 000 € liegende Tilgung zu finanzieren. Das setzt aber voraus, dass diese Zahlungsmittel der ersten drei Jahre angesammelt werden und ab dem vierten Jahr tatsächlich zur Verfügung stehen.

Dieses Beispiel wurde aus Darstellungsgründen mit nur geringem Kreditbetrag und kurzer Laufzeit ge-

wählt. Überträgt man diese Überlegungen auf ein mehrere Millionen teures Bauvorhaben in Massivbauweise mit einer Nutzungsdauer von 90 Jahren laut der verbindlichen Abschreibungstabelle, so sind ganz erhebliche Auswirkungen auf die Zahlungsfähigkeit der Kommune zu erwarten.

2.3 Überschuss im Ergebnishaushalt garantiert nicht die Zahlungsfähigkeit

Für den Fall, dass der Ergebnishaushalt zum Jahresende mit einem Überschuss abschließt, schreibt der § 95 Abs. 1 Satz 1 NGO vor, dass die Kommune

- eine Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses und
- eine Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses bildet.

Dabei kann im Finanzhaushalt im Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit ebenfalls ein Überschuss entstanden sein. In diesem Fall ist der zahlungswirksame Überschuss des Ergebnishaushalts der Überschussrücklage zuzuführen und kann später den Haushaltsausgleich zahlungswirksam verbessern, es sei denn, die damit erzielten Liquiditätsüberschüsse sind bereits zur Kredittilgung verwendet.

Ist der Überschuss des Ergebnishaushalts dagegen zahlungsunwirksam, so ist er ebenfalls der Überschussrücklage zuzuführen, kann aber später den Haushaltsausgleich nur zahlungsunwirksam verbessern, schafft damit gegebenenfalls dann Liquiditätsprobleme trotz ausgeglichenem Ergebnishaushalt.

2.4 Liquiditätsprobleme durch Vermögensveräußerung?

Veräußert eine Kommune einen Vermögensgegenstand zu dem Restwert, mit dem er in der Anlagenbuchhaltung der Kommune erfasst ist, so entsteht lediglich eine Einzahlung (aus Investitionstätigkeit) im Finanzhaushalt. In der Bilanz vollzieht sich ein Aktivtausch, indem das Sachvermögen abnimmt und die liquiden Mittel zunehmen. Die Verbesserung der Liquidität wird im Finanzhaushalt zur Finanzierung neuer Investitionen oder zur Verringerung der Schulden Verwendung finden, d.h., die Einzahlung aus dem Verkaufserlös wird vollständig durch Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen oder durch geringere Einzahlungen bei Kreditaufnahmen aufgezehrt. Der Ergebnishaushalt bleibt unberührt.

Erzielt die Kommune dagegen einen unter dem Restbuchwert liegenden Verkaufserlös, entsteht zusätzlich zu den Einzahlungen aus Investitionstätigkeit ein außerordentlicher Aufwand (§ 59 Nr. 6 GemHKVO) im Ergebnishaushalt. Wird dieser durch zahlungswirksame Erträge in einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt gedeckt, resultiert daraus ein Zahlungsmittelüberschuss.

Umgekehrt kann aus einem Verkauf zu einem Preis über dem Restbuchwert ein Liquiditätsdefizit entstehen, wenn diese Einzahlung für Investitionstätigkeit in voller Höhe zur Deckung von Auszahlungen für Investitionstätigkeit (oder zur Verringerung der Neuverschuldung) verplant und verwendet wird. Darüber hinaus entsteht ein außerordentlicher Ertrag im Ergebnishaushalt, der dort zum Ausgleich nach § 24 Abs. 1 Satz 2

GemHKVO dient. Soweit damit im Ergebnishaushalt auch zahlungswirksame Aufwendungen gedeckt werden, entsteht dann das Problem, dass keine tatsächlichen Zahlungsmittel mehr zur Verfügung stehen.

2.5 Auswirkung der zeitlichen Übertragung von Haushaltsermächtigungen auf die Zahlungsfähigkeit

Zu beachten ist auch die Entwicklung der Finanzmittel bei zeitlicher Übertragung von Haushaltsermächtigungen per Haushaltsrest und in Zusammenhang mit Rückstellungen und Verbindlichkeiten.

Rückstellungen werden im Ergebnishaushalt als Aufwand des ablaufenden Haushaltsjahres gebucht und führen in späteren Jahren zu Auszahlungen. Sie belasten den Ergebnishaushalt bereits im Jahr ihrer Bildung und den Finanzhaushalt erst im Jahr ihrer Inanspruchnahme. Dagegen führen Haushaltsreste bei Aufwendungen und Auszahlungen allein nur in dem Haushaltsjahr zur Belastung, in dem sie zur Ausführung kommen. Beide müssen daher zwingend in der Liquiditätsplanung der Folgejahre berücksichtigt werden. Entsprechendes gilt bezüglich der Haushaltsreste für Einzahlungen aus Kreditaufnahmen.

3. Fazit

Die Beispiele machen deutlich, dass die Entwicklung der Zahlungsfähigkeit von ebenso großer Bedeutung ist wie der Haushaltsausgleich. Die kommunale Leistungsfähigkeit kann auch bei einem als ausgeglichen geltenden Haushalt in Gefahr geraten. Dennoch ist

dieser Aspekt in § 23 GemHKVO nicht ausdrücklich genannt.

Der Ausgleich im Finanzhaushalt ist ebenso zu betrachten wie der Ausgleich des Ergebnishaushalts. Bei der Haushaltsplanung muss auch den Zeilen 38 und 39 im verbindlichen Muster 7 für den Finanzhaushalt große Bedeutung beigemessen werden (s. o.; Tabelle 2). Sie zeigen die voraussichtliche Entwicklung der Zahlungsfähigkeit für den mittelfristigen Planungszeitraum auf. Allerdings berücksichtigen sie z. B. nicht die haushaltsunwirksamen Ein- und Auszahlungen (Aufnahme und Rückzahlung von Liquiditätskrediten, fremde Mittel, durchlaufende Zahlungen). Letztere sind nach § 14 GemHKVO nicht im Haushaltsplan darzustellen, beeinflussen aber sehr wohl die Zahlungsfähigkeit der Kommune.

Um die langfristige Liquiditätsplanung zu unterstützen, könnte eine Übersicht nach dem Beispiel in Tabelle 8 hilfreich sein.

Tabelle 8 zeigt die Entwicklung der Zahlungsfähigkeit und damit als Finanzmittelbestand in Zeile 15 gegebenenfalls die Mindesthöhe der erforderlichen Liquiditätskredite zum jeweiligen Jahresende. Entsprechend (und unter Einbeziehung der zu erwartenden im Haushaltsjahr vorübergehenden Finanzmittelschwankungen) muss der Höchstbetrag der Liquiditätskredite (Zeile 16) in der Haushaltssatzung festgelegt werden, um die Zahlungsfähigkeit der Kommune zu sichern. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die innerhalb des Haushaltsjahres üblichen Schwankungen des Finanzmittelbestandes gegebenenfalls zur Inanspruchnahme von Liquiditätskrediten führen muss. In diesem Beispiel wurden dafür rd. 6 Mio. € vorgesehen.

Tabelle 8: Langfristige Liquiditätsplanung

		2010	2011	2012	2013
1	Einzahlungen für lfd. Verwaltungstätigkeit	40 868 100	43 034 200	44 474 500	44 768 900
2	Auszahlungen für lfd. Verwaltungstätigkeit	– 40 826 700	– 41 690 000	– 42 635 600	– 43 334 800
3	Saldo der lfd. Verwaltungstätigkeit (Z 1 – 2)	41 400	1 344 200	1 838 900	1 434 100
4	Einzahlungen für Investitionstätigkeit	12 885 700	4 793 300	743 300	2 111 700
5	Auszahlungen für Investitionstätigkeit	– 13 678 100	– 5 986 400	– 5 000 100	– 4 493 100
6	Saldo der Investitionstätigkeit (Z 4 – 5)	– 792 400	– 1 193 100	– 4 256 800	– 2 381 400
7	Einzahlungen für Finanzierungstätigkeit	792 400	1 193 100	3 747 300	1 919 300
8	Auszahlungen für Finanzierungstätigkeit	– 921 000	– 844 000	– 950 000	– 972 000
9	Saldo der Finanzierungstätigkeit (Z 7 – 8)	– 128 600	349 100	2 797 300	947 300
10	Saldo Finanzmittel insgesamt (Z 3 + 6 + 9)	– 879 600	500 200	379 400	0
11	Finanzmittelbestand am 1.1. (ohne Liquiditätskredite)	0	– 879 600	– 379 400	0
12	bestehende Liquiditätskredite	– 100 000	0	0	0
13	Einzahlungen aus Haushaltsresten (Übertragung von Kreditermächtigungen), Forderungen (z. B. Stundungen, verzögerte Zuwendungen), haushaltsunwirksame Einzahlungen	1 750 000	0	0	0
14	Auszahlungen aus Haushaltsresten, Verbindlichkeiten und Rückstellungen, haushaltsunwirksame Auszahlungen	– 3 257 062	0	0	0
15	Finanzmittelbestand am 31.12. (Z 10 + 11 + 12 – 13)	– 2 486 662	– 379 400	0	0
16	Höchstbetrag der Liquiditätskredite	8 400 000	6 400 000	6 000 000	6 000 000

Außerdem kann auf einen Blick als Vergleich der Zeilen 3 und 8 die Information gewonnen werden, ob die Kommune einen Überschuss in der laufenden Verwaltungstätigkeit erzielt, der zur Tilgung der Kredite ausreicht.

In den Zeilen 13 und 14 sind die Auswirkungen darzustellen, die aus den Vorjahren auf die Ein- und Auszahlungen des mittelfristigen Liquiditätsplanungszeitraums zu erwarten sind.

Als Finanzmittelbestand zum 1. 1. 2010 sind die Bestände der Zahlungsmittel ohne aufgenommene Liquiditätskredite und der bestehenden Liquiditätskredite gesondert angegeben, denn bei entsprechend vorhersehbarer Kassenlage nehmen Kommunen Liquiditätskredite in einer bestimmten Höhe für einen bestimmten Zeitraum fest auf. Hier ergibt sich dann bei Zahlungseingängen auf dem Konto der Kommune un-

ter Umständen ein positiver Bestand bei gleichzeitig bestehendem festen Liquiditätskreditstand. Um die Auswirkungen zu verdeutlichen, wurde hier das Beispiel um einen bestehenden Liquiditätskredit in Höhe von 100 000 € erweitert.

Während der Haushaltsplan in der Übersicht zum Finanzhaushalt als Finanzmittelbestand zum 1.1. nur einen geschätzten Betrag zeigen kann (denn zum Zeitpunkt der rechtskonformen Aufstellung des Haushaltsplans vor Beginn des Haushaltsjahres ist der tatsächliche Anfangsstand nicht bekannt), muss in der Liquiditätsplanung von echten Beständen ausgegangen werden.

Der § 22 GemHKVO schreibt den Kommunen zwingend eine Liquiditätsplanung zur Steuerung der Zahlungsfähigkeit vor. Diese muss alle beschriebenen Aspekte umfassen und darf sich nicht nur auf das laufende Haushaltsjahr beschränken.

Das neue Vorsteuervergütungsverfahren ab 1. 1. 2010 – bares Geld für Kommunen und ihre Betriebe

Dipl.-Bw. (FH), Dipl.-Vw., Dipl.-Hdl. Martin Kronawitter, Untergriesbach^{*)}

1. Hintergrund des Vorsteuervergütungsverfahrens

Ein Unternehmer, der für eine erhaltene Leistung eine Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer erhält, kann als Leistungsempfänger die ihm berechnete Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen. Bei Mehrwertsteuerbeträgen, die ihm in einem anderen Staat berechnet werden, richtet sich die Vorsteuerabzugsberechtigung nach den dort geltenden Rechtsvorschriften. Ist der Unternehmer aber in dem ausländischen Staat weder ansässig noch für umsatzsteuerrechtliche Zwecke registriert, womit die Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen entfällt, besteht für ihn lediglich die Möglichkeit, die Vorsteuer im Rahmen des sog. Vorsteuervergütungsverfahrens¹⁾ in dem jeweiligen Staat geltend zu machen. Insoweit ist das Vorsteuervergütungsverfahren subsidiär gegenüber dem regulären Veranlagungsverfahren. Sobald ein Unternehmer steuerpflichtige Umsätze i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im betreffenden ausländischen Staat ausführt, für die die Steuer nicht bereits abgegolten ist (z.B. durch Übergang der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG), entfällt die Möglichkeit des Vergütungsverfahrens.

Der Rat der Europäischen Union hat bereits am 10. 2. 2008 drei Rechtsakte des sog. Mehrwertsteuerpakets verabschiedet. So wurde u.a. die bisherige 8. EG-Richtlinie durch die Richtlinie 2008/9/EG²⁾ ersetzt, welche die Modalitäten der Erstattung der Umsatzsteuer gemäß Art. 170 MwStSystRL³⁾ an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässige Unternehmer regelt. Diese Richtlinie gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31. 12. 2009 gestellt werden (Art. 28 Abs. 1 RL 2008/9/EG). Hierdurch ergeben sich wesentliche Änderungen.

2. Vorsteuervergütungsverfahren bei Kommunen und ihren Betrieben

Das Vorsteuervergütungsverfahren können sämtliche „Steuerpflichtige“ i. S. v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL beanspruchen (Art. 2 Nr. 1 RL 2008/9/EG). Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Insofern entspricht § 2 Abs. 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.

Die Zulässigkeit einer Antragsstellung auf Vorsteuer Vergütung seitens kommunaler Unternehmen in privater Rechtsform (GmbH, AG, Personengesellschaften, ...) ist unproblematisch und unstrittig. Die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Recht als solche bestimmt sich – laut nationalem Umsatzsteuerrecht – nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG. Danach werden von der Umsatzsteuerpflicht nur „Betriebe gewerblicher Art“ (§ 4 KStG; kurz: BgA) sowie land- oder forstwirtschaftliche Betriebe erfasst. Indem die Vermögensverwaltung bei einer Kommune keinen BgA bildet⁴⁾ und das Umsatzsteuergesetz auf das steuerliche Konstrukt des BgA verweist, ist die vermögens-

^{*)} Dipl.-Bw. (FH), Dipl.-Vw., Dipl.-Hdl. Kronawitter ist auf die Beratung und Jahresabschlussprüfung von kommunalen Wirtschaftsbetrieben der Ver- und Entsorgungsbranche spezialisiert.

1) § 18 Abs. 9 UStG und §§ 59 bis 61a UStDV regeln das Vergütungsverfahren bei im Ausland ansässigen Unternehmern, § 18g UStG bei inländischen Unternehmern. Die Erläuterungen hier beschränken sich auf Unternehmen, die im Inland ansässig sind.

2) ABl. EG L 44/23 v. 20. 2. 2008.

3) Richtlinie 2006/112/EG v. 28. 11. 2006, ABl. EG L 347/1 v. 11. 12. 2006.

4) BFH v. 15. 4. 2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280 = DB 2010, 1440.

verwaltende Tätigkeit der öffentlichen Hand – nach nationalem Verständnis – nicht umsatzsteuerbar.

Die gegenüber dem UStG vorrangige europäische MwStSystRL kennt hingegen den Begriff des „Betriebes gewerblicher Art“ nicht. Vielmehr ist § 4 KStG aufgrund der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG umsatzsteuerrechtlich und damit richtlinienkonform auszulegen.⁵⁾ Die gemeinschaftsrechtliche Auslegung des dort genannten Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit kann dabei dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. **Vermögensverwaltung** nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.⁶⁾ Sofern eine Gemeinde unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer handelt, ist sie nach dem Europarecht als Unternehmer anzusehen.⁷⁾ Insbesondere falls die Behandlung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtiger zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“ (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL), erscheint eine umsatzsteuerliche Gleichstellung mit privaten Unternehmen geboten.⁸⁾ Außerdem bleibt als Folge der gemeinschaftsrechtlichen Auslegung die feste **Umsatzgrenze** des R 6 Abs. 5 KStR von 30 678 € für die Umsatzsteuerpflicht unbeachtlich. Ein Unterschreiten der Umsatzgrenze schließt die Steuerbarkeit der Umsätze bei der Gemeinde schlichtweg nicht aus.⁹⁾

Die Befugnis zur Antragsstellung der Vorsteuervergütung hängt genauso wenig vom Erfüllen der nationalen BgA-Kriterien i. S. des § 4 KStG ab. Einzige Bedingung ist die steuerliche Erfassung der jeweiligen umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die sich in der Zuerkennung einer USt-ID-Nr. bzw. Steuer-Nr. äußert!

3. Ablauf des Vorsteuervergütungsverfahrens innerhalb der Europäischen Union

3.1 Antragsstellung

Um eine Erstattung von Mehrwertsteuer im EU-Ausland zu erhalten, muss der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige über das Internet einen **elektronischen Erstattungsantrag** an das Bundeszentralamt für Steuern, kurz: BZSt (www.bzst.bund.de), stellen.¹⁰⁾ Dies hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu erfolgen. Im Antrag muss der begehrende kommunale Unternehmer die Steuer für den Vergütungszeitraum selbst berechnen (§ 18g UStG).

Der Weg der Online-Vorsteuervergütung unterscheidet sich danach, ob die Elster-Online-Portal (EOP-)Zugangsdaten (Softwarezertifikat) vorhanden sind oder nicht. Verfügen die Gemeinde oder ihre Betriebe noch über keine Zugangsdaten, ist eine Anmeldung unter <https://www.elsteronline.de/eportal/> (> zur Registrierung > Zugangsart: Elster-Basis) erforderlich. Liegen die Logindaten hingegen schon vor, erfolgt der Zugang über das Online-Portal des Bundeszentralamtes für Steuern (BOP) unter <https://www.elsteronline.de/bportal/> (> Software-Zert. auswählen > Login¹¹⁾). Vor dem ersten Beleg-Upload innerhalb des BZStOnline-Portals ist eine weitere Freischaltung notwendig. Für die Freischaltung der Übermittlung von elektronischen Belegen ist im BZStOnline-Portal der Menüpunkt „Dienste > Antrag

auf Freischaltung zur Übermittlung elektronischer Belege“ zu wählen. Die Bearbeitung dieses Antrags kann einige Tage in Anspruch nehmen. Die Bewertung des Antrags auf Freischaltung zur Übermittlung elektronischer Belege sowie die weitere Vorgehensweise wird aus der daraufhin zugesandten E-Mail ersichtlich. Sodann kann unter dem Menüpunkt „Formulare“ der „Antrag auf Umsatzsteuervergütung inländischer Unternehmer im Ausland“ ausgefüllt werden. Anzumerken ist, dass die eigene ausgeführte Tätigkeit des Antragsstellers mit den sog. NACE-Kategorien beschrieben werden sollte, da ansonsten eine Ablehnung des Vergütungsantrags drohen kann. Im weiteren Verlauf kann eine Importfunktion genutzt werden, wenn die Rechnungen und Belege in einem vom BZSt während des Antragsvorgangs bereitgestellten Excel-Sheet¹²⁾ oder einem nach Muster¹³⁾ erstellten CSV-Arbeitspapier eingetragen sind. Letztlich ist der Vergütungsantrag elektronisch an das BZSt zu senden.

Beantragt der Unternehmer die Vergütung für mehrere Mitgliedstaaten, ist für jeden Mitgliedstaat ein **gesonderter Antrag** zu stellen.¹⁴⁾

3.2 Antragsfrist und Mindesterstattungsbetrag

Der vollständige Erstattungsantrag muss dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, **spätestens am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres** vorliegen (Ausschlussfrist¹⁵⁾). Für die Einhaltung der Frist genügt der rechtzeitige Eingang des Vergütungsantrags beim BZSt, welches den Empfang unverzüglich bestätigt.¹⁶⁾

- 5) BFH v. 20. 8. 2009 – V R 30/06, BFH/NV 2009, 2080; zur Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts: EuGH v. 17. 10. 1989 – Rs. C-231/87, C-129/88, Comune di Carpaneto Piacentino, Slg. 1989, I-3233; BFH v. 9. 10. 2002 – V R 64/99, BStBl II 2003, 375; v. 27. 2. 2003 – V R 78/01, BStBl II 2004, 431; v. 5. 2. 2004 – V R 90/01, BStBl II 2004, 795; v. 22. 9. 2005 – V R 28/03, BStBl II 2006, 280; v. 31. 7. 2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365; v. 20. 12. 2007 – V R 70/05, BStBl II 2008, 454; v. 15. 4. 2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280 = DB 2010, 1440.
- 6) BFH v. 15. 4. 2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280 = DB 2010, 1440.
- 7) EuGH v. 14. 12. 2000 – Rs. C-446/98, Camara Municipal do Porto, Slg. 2000, I-11435, Rz. 22, 24; v. 12. 9. 2000 – Rs. C-276/97, Kommission/Frankreich, Slg. 2000, I-6251, Rz. 40; v. 12. 9. 2000 – Rs. C-358/97, Kommission/Irland, Slg. 2000, I-6301, Rz. 38; v. 12. 9. 2000 – Rs. C-359/97, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000, I-6355, Rz. 50; v. 12. 9. 2000 – Rs. C-408/97, Kommission/Niederlande, Slg. 2000, I-6417, Rz. 35; v. 12. 9. 2000 – Rs. C-260/98, Kommission/Griechenland, Slg. 2000, I-6537, Rz. 35; v. 20. 6. 2002 – Rs. C-287/00, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-5811; BFH v. 18. 12. 2003 – V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; v. 11. 2. 1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; v. 15. 4. 2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280 = DB 2010, 1440.
- 8) EuGH v. 4. 6. 2009 – Rs. C-102/08, Salix, BFH/NV Beilage 2009, 1222 = UR 2009, 484; BFH v. 20. 8. 2009 – V R 70/05, BFHE 226, 458; v. 15. 4. 2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280 = DB 2010, 1440.
- 9) FG München v. 30. 1. 2008 – 14 K 161/07, EFG 2008, 1071 – Rev. XI R 17/08; Niedersächsisches FG v. 22. 3. 2010 – 16 K 11189/08, n.v.; bereits BFH v. 11. 1. 1971 – V R 26/74, BStBl II 1979, 746.
- 10) Art. 28 Abs. 1 RL 2008/9/EG; § 18g UStG.
- 11) Sodann die Zertifikats-Datei auswählen und PIN eingeben.
- 12) Die Excel-Tabelle kann dann über den Button „CSV-Export“ in eine CSV-Datei umgewandelt werden, welche anschließend in den Antrag zu importieren ist.
- 13) https://www.elsteronline.de/hilfe/bop/private/leitfaden/ustveu_import.html.
- 14) BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 34.
- 15) BFH v. 23. 10. 2003 – V R 48/01, BStBl II 2004, 196.
- 16) Art. 15 RL 2008/9/EG; BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 45.

Falls sich der Antrag auf einen Erstattungszeitraum von einem Kalenderjahr oder den Rest eines Kalenderjahres bezieht, darf der zu vergütende Mehrwertsteuerbetrag nicht niedriger sein als 50 € bzw. als der in Landeswährung umgerechnete Betrag. Der Unternehmer kann auch für einen kürzeren (monatlichen) Zeitraum, jedoch von mindestens drei Monaten abrechnen, wenn der Vergütungsbetrag mindestens 400 € ausmacht oder einem entsprechend in Landeswährung umgerechneten Betrag entspricht.¹⁷⁾

3.3 Pflichtangaben

Der Unternehmer hat im elektronischen Antragsformular Folgendes anzugeben:¹⁸⁾

- den Mitgliedstaat der Erstattung;
- Name und vollständige Anschrift des Unternehmers;
- eine Adresse für die elektronische Kommunikation;
- eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Unternehmers, für die die Gegenstände bzw. Dienstleistungen erworben wurden, auf die sich der Antrag bezieht;
- den Erstattungszeitraum, auf den sich der Antrag bezieht;
- eine Erklärung des Unternehmers, dass er während des Vergütungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung keine Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme bestimmter steuerfreier Beförderungsleistungen (§ 4 Nr. 3 UStG), von Umsätzen, für die ausschließlich der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG), oder innergemeinschaftlicher Erwerbe und daran anschließender Lieferungen i. S. des § 25b Abs. 2 UStG;
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) oder Steuernummer (Steuer-Nr.) des Unternehmers;
- seine Bankverbindung (inklusive IBAN und BIC).

Darüber hinaus sind für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen:¹⁹⁾

- Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers;
- außer im Falle der Einfuhr die USt-ID-Nr. des Lieferers oder Dienstleistungserbringers oder die ihm vom Mitgliedstaat der Erstattung zugeteilte Steuerregisternummer;
- außer im Falle der Einfuhr das Präfix (Länderkennzeichen) des Mitgliedstaats der Erstattung;
- Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments;
- Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung;
- Betrag der abziehbaren Steuer in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung;
- ggf. einen Pro-rata-Satz (Prozentsatz der abzugsfähigen Vorsteuer; § 15 Abs. 4 UStG);

- Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen aufgeschlüsselt nach Kennziffern (Art. 9 RL 2008/9/EG): 1 = Kraftstoff; 2 = Vermietung von Beförderungsmitteln; 3 = Ausgaben für Transportmittel; 4 = Maut und Straßenbenutzungsgebühren; 5 = Fahrtkosten wie Taxikosten, Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel; 6 = Beherbergung; 7 = Speisen, Getränke und Restaurantdienstleistungen; 8 = Eintrittsgelder für Messen und Ausstellungen; 9 = Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen; 10 = Sonstiges.

3.4 Vorlage von Rechnungen und Dokumenten

Der ausländische Mitgliedstaat der Erstattung kann verlangen, dass das Unternehmen zusammen mit dem Erstattungsantrag **auf elektronischem Wege** eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments einreicht, falls sich die Steuerbemessungsgrundlage auf einer Rechnung oder einem Einfuhrdokument auf mindestens 1 000 € oder den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung beläuft. Betrifft die Rechnung Kraftstoff, so gilt ein Schwellenwert von 250 € bzw. der Gegenwert in der Landeswährung. Die Dateianhänge zu dem Erstattungsantrag dürfen aus technischen Gründen die Größe von 5 MB nicht überschreiten.²⁰⁾

Jedoch kann der jeweilige Vergütungsstaat auch **Originalbelege** anfordern, wenn Zweifel an der Richtigkeit oder Vollständigkeit bestehen (Art. 20 Abs. 1 Unterabs. 3 RL 2008/9/EG). Die Belege sollten daher unbedingt **aufbewahrt** werden, sodass im Falle einer elektronischen Archivierung keine Vernichtung der Originale erfolgen kann.²¹⁾ Ein außergewöhnlicher Ausnahmefall, wie ihn der EuGH im Urteil vom 11. 6. 1998²²⁾ beschrieben hat – nämlich das vom Steuerpflichtigen nicht zu vertretene Abhandenkommen der Originalrechnung –, liegt beim System der elektronischen Archivierung nicht vor. Somit erübrigt sich die Prüfung der weiteren vom EuGH geforderten Bedingungen, wonach der dem Erstattungsantrag zugrunde liegende Vorgang zweifelsfrei stattgefunden haben muss und in Anbetracht der Umstände feststehen muss, dass die Gefahr weiterer Erstattungsanträge nicht gegeben ist.²³⁾

3.5 Überprüfung der Unternehmereigenschaft durch das BZSt

Das BZSt prüft die elektronisch übermittelten Anträge auf ihre Zulässigkeit vor.²⁴⁾ Dabei stellt es ausschließlich fest, ob die vom Unternehmer angegebene USt-ID-Nr. bzw. Steuer-Nr. zutreffend und ihm zuzuordnen

17) Art. 17 RL 2008/9/EG; BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 36.

18) Art. 8 Abs. 1 Buchst. a bis g RL 2008/9/EG; BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 37.

19) Art. 8 Abs. 2 Buchst. a bis h RL 2008/9/EG; BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 38.

20) Art. 10 RL 2008/9/EG; BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 39.

21) Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Graz v. 12. 10. 2006 – RV/0610-G/05, n.v.

22) EuGH v. 11. 6. 1998 – Rs. C-361/96, Société générale, Slg. 1998, I-3495.

23) Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Graz v. 12. 10. 2006 – RV/0610-G/05, n.v.

24) BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 42.

ist sowie ob der Unternehmer ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist.

3.6 Weiterleitung des Erstattungsantrages an den ausländischen Mitgliedstaat

Bejaht das BZSt beide Kriterien, leitet es den elektronischen Erstattungsantrag an den betreffenden EU-Mitgliedstaat über eine elektronische Schnittstelle weiter. Stellt das BZSt nach Durchführung der Vorprüfung hingegen fest, dass der Antrag insoweit unzulässig ist, wird dieser nicht an den ausländischen Mitgliedstaat übermittelt (Art. 18 Abs. 1 RL 2008/9/EG). Eine Weiterleitung unterbleibt demnach, wenn der Antragsteller im Erstattungszeitraum

1. für Zwecke der Mehrwertsteuer kein Steuerpflichtiger ist;
2. nur Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, die gemäß den Art. 132, 135, 136 und 371, 374 bis 377, 378 Abs. 2 Buchst. a, 379 Abs. 2 oder den Art. 380 bis 390 MwStSystRL ohne Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreit sind;
3. die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen nach den Art. 284 bis 287 MwStSystRL in Anspruch nimmt;
4. die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger nach den Art. 296 bis 305 MwStSystRL in Anspruch nimmt.

Sofern das BZSt zu der Entscheidung gelangt, den Erstattungsantrag nicht zu übermitteln, wird dies dem Antragsteller auf elektronischem Wege mitgeteilt (Art. 18 Abs. 2 RL 2008/9/EG). Ansonsten hat die Weiterleitung an den Mitgliedstaat innerhalb von 15 Tagen nach Eingang des Antrags zu erfolgen.²⁵⁾

3.7 Bestätigung des Antragseingangs im ausländischen Erstattungsstaat

Schließlich setzt der Mitgliedstaat der Erstattung den Antragsteller auf elektronischem Wege unverzüglich vom Datum des dortigen Eingangs des Vorsteuervergütungsantrags in Kenntnis (Art. 19 Abs. 1 RL 2008/9/EG).

3.8 Mitteilung des Ergebnisses

Innerhalb von vier Monaten ist nun dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, ob die Erstattung gewährt oder abgewiesen wird (Art. 19 Abs. 2 RL 2008/9/EG). Wird eine Erstattung gewährt, so erstattet der zuständige

Mitgliedstaat den erstattungsfähigen Betrag binnen 10 Arbeitstagen nach Ablauf der viermonatigen Frist, oder – falls zusätzliche Informationen angefordert worden sind – nach Ablauf der entsprechenden Fristen des Art. 21 der Richtlinie (Art. 22 Abs. 1 RL 2008/9/EG). Falls die Erstattung nach Ablauf dieser Zahlungsfrist erfolgt, schuldet der betreffende EU-Mitgliedstaat dem Antragsteller Zinsen auf den zu erstattenden Betrag, wobei sich die Zinshöhe nach den geltenden Vorschriften des Erstattungsmitgliedstaates richtet (Art. 26 Abs. 1, Art. 27 Abs. 2 RL 2008/9/EG).

Wird der Erstattungsantrag ganz oder teilweise abgewiesen, so teilt der Mitgliedstaat dem Unternehmen gleichzeitig mit seiner Entscheidung die Gründe für die Ablehnung mit. Dagegen kann der Antragsteller bei den zuständigen Behörden des jeweiligen EU-Staats Einspruch einlegen, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Personen vorgesehen sind (Art. 23 Abs. 1 und 2 Unterabs. 1 RL 2008/9/EG).

4. Vorsteuervergütungsverfahren im Drittlandsgebiet

Sind einer deutschen Kommune oder ihren Betrieben im Drittlandsgebiet, also außerhalb der Europäischen Union, Umsatzsteuerbeträge berechnet worden, ergibt sich die Möglichkeit der Vorsteuervergütung ausschließlich nach den Rechtsvorschriften des Drittstaats.

Der Antrag ist **bis zum 30. Juni des Folgejahrs** zu stellen, wobei **Originalbelege** beizufügen sind. Die Erstattungssumme muss mindestens 500 € betragen. Beantragt das inländische Unternehmen eine Vergütung für einen kürzeren Zeitraum als das Kalenderjahr, gilt die Untergrenze von 1 000 €.

Zum **Nachweis der Unternehmereigenschaft** stellt das zuständige Finanzamt dem Unternehmer eine Bestätigung (Muster USt 1 TN²⁶⁾) aus. Die Bestätigung darf nur vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen ausgestellt werden. Sie ist zu versagen, wenn der Unternehmer ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, oder er die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet.²⁷⁾

25) BMF v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 44.

26) Hinsichtlich des Musters USt 1 TN wird auf das BMF v. 14. 5. 2010 – IV D 3 – S 7359/10/10002, n.v., hingewiesen.

27) BMF v. 14. 5. 2010 – IV D 3 – S 7359/10/10002, n.v., Abs. 4; v. 3. 12. 2009, BStBl I 2009, 1520, Rz. 31 und 32.

ZKF-Praxisfall

Zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit bei der Forderungspfändung

Der Vollstreckungsbehörde steht ein Auswahlermessen zu, welche konkrete Vollstreckungsmaßnahme sie im Falle von vollstreckbaren Rückständen eines Schuldners ergreifen will.¹⁾ Insbesondere ist dabei der

Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten,²⁾ mit der Folge, dass Vollstreckungsmaßnahmen zu unterbleiben haben, deren Wirkungen über das öffentliche Interesse an der Vollstreckung erheblich hinausgehen.³⁾

Dabei gibt es keinen Vorrang der Sachpfändung gegenüber der Forderungspfändung; vielmehr sind die Vollstreckung in Sachen und die Vollstreckung in For-

derungen grundsätzlich gleichrangig,⁴⁾ umso mehr, als Sachpfändungsversuche häufig erfolglos verlaufen.⁵⁾

Die Vollstreckungsbehörde hat bei jeder Vollstreckungsmaßnahme, mithin auch vor Erlass jeder Pfändungsverfügung, die Belange des Vollstreckungsschuldners gegen die Belange des Vollstreckungsgläubigers abzuwägen.⁶⁾ Unzulässig ist eine Forderungspfändung, wenn keinerlei Anhalt dafür erkennbar ist, dass sie zu einer – zumindest teilweisen – Befriedigung des Vollstreckungsgläubigers führen kann.⁷⁾

Eine allgemeine Bagatellgrenze gibt es für die Forderungspfändung nicht; vielmehr ist immer auf den konkreten Einzelfall abzustellen.⁸⁾

Ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz macht die Pfändungsverfügung jedoch nur (einfach) rechtswidrig, nicht aber nichtig.⁹⁾

Michael App, Strasbourg

1) Vgl. Fritsch in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 249 AO Rz. 9.

2) Vgl. App/Wettlauffer, Verwaltungsvollstreckungsrecht, 4. Aufl., § 4 Rz. 6.

3) Vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 249 AO Rz. 14.

4) Vgl. BFH, BFH/NV 2007, 2229.

5) Vgl. Fritsch in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 309 AO Rz. 35.

6) Vgl. Brockmeyer in Klein, AO, 10. Aufl., vor § 249 AO Rz. 6.

7) Vgl. Fritsch in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 309 AO Rz. 35 m. w. N.

8) Vgl. Fritsch in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 309 AO Rz. 35.

9) Vgl. Brockmeyer in Klein, AO, 10. Aufl., vor § 249 AO Rz. 6.

Einheimischenmodell: Angemessenheit des Nachzahlungsbetrags bei vorzeitiger Aufgabe der Selbstnutzung

Der verbilligte Verkauf von Bauplätzen im Rahmen von Einheimischenmodellen soll der örtlichen Bevölkerung preisgünstiges Bauland sichern. In aller Regel ist der günstige Kaufpreis an eine gewisse Zeit der Selbstnutzung des neuen Familienheims gebunden. Diese Eigennutzungsbindung wird über ein vormerkungsgesichertes Wiederkaufs- oder Rückforderungsrecht gesichert. Ebenfalls möglich ist die Vereinbarung einer Nachzahlungsverpflichtung für den Fall, dass der Bauplatzkäufer das begünstigt erworbene Grundstück vor Ablauf der Bindungsfrist verkauft oder vermietet.

In dem nachfolgend erwähnten Urteil hatte der BGH darüber zu entscheiden, in welcher Höhe die vereinbarte Nachzahlung noch angemessen ist, wenn der Bauplatzkäufer die vertraglich vereinbarte Selbstnutzung vorzeitig aufgibt.¹⁾

1. Tatbestand

Im Jahr 1995 kauften die Kläger im Rahmen eines Einheimischenmodells von der beklagten Gemeinde ein unbebautes Grundstück. Der Kaufpreis von 266 DM/m² lag etwa 50 % unter dem damaligen Bodenwert mit 530 DM/m². Im Kaufvertrag verpflichteten sich die Käufer, ein Haus auf dem Grundstück zu errichten und es mindestens zwanzig Jahre ab Bezugsfertigkeit selbst zu bewohnen. Das Grundstück konnte vor Ablauf von zwanzig Jahren seit Vertragsabschluss nicht ohne Zustimmung der Gemeinde veräußert werden. Bei einem früheren Auszug oder einer Veräußerung

ohne Zustimmung sieht der Vertrag „als Ausgleich für den günstigen Erwerb des Grundstücks“ eine „Kaufpreiszahlung“ von 400 DM/m² oder die Rückgabe des Grundstücks an die Gemeinde vor.

Nachdem die Grundstückskäufer ihr neues Wohnhaus im Juli 1996 bezogen hatten, baten sie die Gemeinde im Oktober 2006 vergeblich um Zustimmung zu einer Fremdvermietung des Hauses. Diese kündigte an, bei einer Vermietung die vereinbarte Zuzahlung geltend zu machen. Der BGH hat zu den Vertragsklauseln über die zwanzigjährige Selbstnutzungsverpflichtung in Verbindung mit der Zuzahlungsverpflichtung sein Urteil wie folgt begründet:

2. Selbstnutzung von zwanzig Jahren ist nicht unangemessen

Nach Ansicht des BGH ist die Klausel, nach der die Grundstückskäufer verpflichtet sind, das von ihnen errichtete Haus zwanzig Jahre selbst zu bewohnen, nicht unangemessen. Über ein so genanntes Einheimischenmodell soll in Gemeinden, die eine starke Nachfrage nach Bauland durch auswärtige Interessenten verzeichnen, Einheimischen der Erwerb von Bauflächen zu bezahlbaren, in der Regel deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preisen ermöglicht werden. Eine Veräußerung unter dem Verkehrswert ist den Gemeinden wegen des Gebots der sparsamen Verwendung öffentlicher Mittel nur gestattet, wenn dies der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient und die zweckentsprechende Mittelverwendung sichergestellt wird. Gemeinden, die zur Förderung des Wohnbaus von Einheimischen Grundstücke verbilligt verkaufen, sind daher nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, für eine vertragliche Absicherung des Ziels der Einheimischenförderung Sorge zu tragen. Sie müssen insbesondere sicherstellen, dass die bevorzugten Käufer die auf den Grundstücken zu errichtenden Eigenheime für einen bestimmten Zeitraum selbst nutzen und nicht auf Kosten der Allgemeinheit Gewinne erzielen, indem sie das verbilligte Bauland alsbald zum Verkehrswert weiterveräußern oder den Grundbesitz an Dritte vermieten.²⁾

Die Selbstnutzung muss allerdings zeitlich begrenzt sein. Normalerweise ist eine Bindungsfrist von bis zu 15 Jahren unbedenklich.³⁾ Da die Bindung des Käufers der Preis für den verbilligten Erwerb des Grundstücks ist, steigt die zulässige Bindungsdauer mit dem Umfang der Verbilligung, so dass im Einzelfall auch eine Frist von mehr als 20 Jahren angemessen sein kann.⁴⁾ Im entschiedenen Fall liegt die gegebene Verbilligung mit 50 % deutlich über der bei Einheimischenmodellen üblichen Reduzierung des Kaufpreises um bis zu 30 % gegenüber dem Verkehrswert.⁵⁾ Dies rechtfertigt es, die Bindungsfrist von 20 Jahren ab Bezugsfertigkeit des Wohnhauses als noch angemessen anzusehen.

3. Nachforderungsbetrag darf nicht höher sein als die Kaufpreisverbilligung

Eine Nachforderung im Umfang des eingeräumten Preisvorteils ist unbedenklich möglich.⁶⁾ Der BGH sieht darin keine Vertragsstrafe, sondern den Widerruf der in der Kaufpreisverbilligung liegenden und an bestimmte Bedingungen geknüpften Subvention.⁷⁾ Aller-

dings ist eine bei früherer Aufgabe der Selbstnutzung zu leistende Kaufpreiszuzahlung unangemessen, wenn sie über die Rückforderung der gewährten Subvention und die Abschöpfung sonstiger mit dieser zusammenhängender Vorteile hinausgeht. Die strittige Zuzahlungsverpflichtung von 400 DM/m² geht über die Rückforderung der gewährten Verbilligung von 264 DM/m² deutlich hinaus. Sie lässt sich auch nicht mit einem von der Beklagten erwarteten Anstieg der Bodenpreise rechtfertigen.

Wegen der Unangemessenheit der Höhe der Kaufpreiszuzahlung ist die vertragliche Bestimmung anzupassen. Im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung tritt an die Stelle der unwirksamen Klausel dann die Regelung, die die Parteien bei sachgerechter Abwägung ihrer beiderseitigen Interessen gewählt hätten, wenn ihnen die Unwirksamkeit der Geschäftsbedingungen bekannt gewesen wäre.⁸⁾ Die aufgrund der Unangemessenheit des Zuzahlungsbetrages entstandene Vertragslücke ist nach dem hypothetischen Parteiwillen in der Weise zu schließen, dass die geschuldete Kaufpreiszuzahlung 264 DM/m² beträgt. Wäre den Parteien die Unwirksamkeit des vereinbarten Zuzahlungsbetrages bewusst gewesen, hätten sie diesen auf die gewährte Verbilligung begrenzt, also auf 264 DM/m² reduziert (530 DM/m² Bodenwert bei Abschluss des Vertrages abzüglich gezahlter 266 DM/m²). Dass darüber hinaus die Absicht bestand, etwaige – nach den Feststellungen des Berufungsgerichts ohnehin nicht eingetretene – Bodenwertsteigerungen auszugleichen, kann nicht angenommen werden, da die Zuzahlung von 400 DM/m² ausweislich des Vertrages ausdrücklich (nur) als „Ausgleich für den günstigen Erwerb des Grundstücks“ vereinbart worden ist. Dem-

gemäß war festzustellen, dass der zwischen den Parteien geschlossene Vertrag insoweit unwirksam ist, als ein höherer Kaufpreiszahlungsbetrag als 264 DM/m² vereinbart ist.

4. Berücksichtigung besonderer Umstände im Einzelfall

Ergänzend hat der BGH auch noch darauf hingewiesen, dass die Reduzierung des Zuzahlungsbetrages die Verpflichtung der Gemeinde unberührt lässt, im Wege einer Ermessensentscheidung zu prüfen, ob die Ausübung ihres Rechts, also die Geltendmachung des Zuzahlungsbetrages (264 DM = 134,98 €/m²), verhältnismäßig ist.⁹⁾ Dabei hat die Gemeinde alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, insbesondere die Einkommensverhältnisse der Kläger, die Dauer der Selbstnutzung, den Grund für deren Aufgabe und die aus einer Fremdvermietung gezogenen Nutzungen. Weiter muss die Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen auch entscheiden, ob sie den Zuzahlungsbetrag in voller Höhe verlangt oder entsprechend der tatsächlichen Dauer der Selbstnutzung anteilig reduziert.¹⁰⁾

Dipl.-Vw. (FH) Erwin Ruff, Bietigheim-Bissingen

- 1) BGH v. 16. 4. 2010 – V ZR 175/09, NSW BGB § 307 Bm und NSW BauGB § 11 (BGH-intern) = BWGZ 2010, 517 = juris.
- 2) BGH v. 13. 10. 2006 – V ZR 33/06, NJW-RR 2007, 962.
- 3) BGH v. 29. 11. 2002 – V ZR 105/02, NJW 2003, 888.
- 4) BGH v. 30. 9. 2005 – V ZR 37/05, WM 2006, 300.
- 5) BGH v. 30. 9. 2005 – V ZR 37/05, WM 2006, 300; Sachverhalt zu BGH v. 13. 10. 2006 – V ZR 33/06, NJW-RR 2007, 962: zehn Jahre Bindung bei 14 % Preisnachlass.
- 6) BGH v. 13. 10. 2006 – V ZR 33/06, NJW-RR 2007, 962.
- 7) BGH v. 6. 11. 2009 – V ZR 63/09, juris.
- 8) BGH v. 9. 7. 2008 – VIII ZR 181/07, NJW 2008, 2840.
- 9) BGH v. 21. 7. 2006 – V ZR 252/05, WM 2006, 2046.
- 10) BGH v. 6. 11. 2009 – V ZR 63/09, juris.

ZKF-Gemeinde als Steuerschuldner

Zur Auslegung und Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG bei dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaften

FG Düsseldorf, Urteil vom 9. 3. 2010 – 6 K 3720/06 K, G, F –.

Die Klin. ist eine GmbH; ihre Anteilseigner sind ausschließlich öffentlich-rechtliche Körperschaften. An der Klin. sind mit 94,93 v.H. der Kreis „W-Stadt“ und im Übrigen kreisangehörige Kommunen beteiligt, deren Anteile zwischen 0,16 v.H. und 1,35 v.H. liegen. Unternehmenszweck der Klin. ist die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur des Kreises „W-Stadt“. Sie erfüllt diesen Zweck insb. durch Förderung von Industrie, Gewerbe und Naherholung. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrags vom 28. 6. 1971 ist die Klin. berechtigt, ergänzend zu den selbständigen Tätigkeiten ihrer Gesellschafter

- für die Ansiedlung von Gewerbebetrieben im Kreisgebiet zu werben;
- die Gesellschafter bei der Wirtschaftsförderung zu beraten und zu unterstützen;

- bebaute und unbebaute Grundstücke zu erwerben, zu vermieten, zu verpachten, zu erschließen und zu veräußern sowie Grundstücke für industrielle Zwecke zur Verfügung zu stellen;
- ansässige und anzusiedelnde Unternehmen bei der Beschaffung von Grundstücken, Gebäuden, Arbeitskräften, Wohnungen und Fördermitteln zu beraten und zu unterstützen.

Die Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nimmt die Klin. ausdrücklich nicht in Anspruch.

In den Streitjahren konzentrierte sich die Tätigkeit der Klin. auf die Planung, Erschließung und anschließende Vermarktung der neu erschlossenen Gewerbegebiete im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Zu ihren Aufgabengebieten gehörte hierbei insb.

- die Beratung und Mitwirkung bei der Fortschreibung der Gebietsentwicklungspläne und der Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen;
- der Grunderwerb von Ackerflächen in zukünftigen Gewerbegebieten sowie der Erwerb von Tauschflächen;

- die Planung und Durchführung von Erschließungsmaßnahmen in Abstimmung mit der jeweiligen Gemeinde sowie
- die Veräußerung von erschlossenen Gewerbegrundstücken an ansiedlungswillige Unternehmen.

Die Klin. schloss hierzu mit den jeweiligen Belegenheitskommunen Erschließungsverträge i.S. des § 124 BauGB ab. Sie wurde in allen Phasen der Erschließung von den zuständigen kommunalen Behörden unterstützt und begleitet. Die Klin. erhielt für ihre Tätigkeit eine Bearbeitungsgebühr von 1,50 DM bzw. 3,00 DM pro qm, die entweder den Erwerbern als Teil des Grundstückkaufpreises oder bei gemeindeeigenen Grundstücken der jeweiligen Kommune gesondert in Rechnung gestellt wurde. Da die von der Klin. erzielten Erlöse die Sach- und Personalkosten nur teilweise deckten, erlitt sie in allen Jahren aus dem operativen Geschäft nicht unerhebliche Verluste. Unter Berücksichtigung der Kapitalerträge aus der Einlage von „S“-Aktien erzielte die Klin. in den Streitjahren allerdings ein positives Einkommen.

Im Rahmen einer bei der Klin. durchgeführten Außenprüfung behandelte der Prüfer die operativen Verluste als vGA unter Berücksichtigung eines Gewinnaufschlags von 2 v.H. Das FA erließ entsprechend geänderte Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Feststellungsbescheide.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet. Zwar hat der BFH mit Urteil vom 22. 8. 2007 (I R 32/06, BStBl II 2007, 961) die zwischen den Beteiligten streitige Frage der körperschaftsteuerlichen Behandlung strukturell dauerdefizitärer kommunaler Eigenbetriebe in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft i.S. des Bkl. entschieden. Nach der bereits in den Streitjahren anwendbaren Neuregelung des § 8 Abs. 7 KStG i.d.F. des JStG 2009 – KStG n.F. ist es dem Bkl. jedoch verwehrt, die vGA gewinnerhöhend anzusetzen ... Für eine Auseinandersetzung mit der höchststrichterlichen Rspr. besteht im Streitfall jedoch schon deshalb kein Anlass, weil dem Gewinn erhöhenden Ansatz der vGA die Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i. V.m. Satz 2 KStG n.F. entgegen steht, die nach § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG n.F. auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 uneingeschränkt anwendbar ist. Nach dieser Vorschrift sind die Rechtsfolgen einer vGA bei kommunalen Eigenbetrieben in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nicht zu ziehen, wenn ein Dauerverlustgeschäft aus den dort aufgeführten Gemeinwohlgründen unterhalten wird oder wenn das Dauerverlustgeschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Im Streitfall greift zumindest die 2. Alternative des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG n.F. ein. Die Verluste (das Dauerverlustgeschäft) der Klin. sind Ausfluss einer Tätigkeit, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Für die Entscheidung sind nicht die der Klin. im Jahre 1971 zugewiesenen Aufgaben, sondern ausschließlich die in den Streitjahren tatsächliche ausgeübte Tätigkeit maßgebend.

Bauleitplanung und Erschließung sind originäre Aufgaben der Kommunen und diesen nach §§ 1 Abs. 3,

123 Abs. 1 BauGB und § 2 GO NRW als Körperschaften des öffentlichen Rechts „eigentümlich und vorbehalten“ ... Soweit sich die Klin. mit ihren Grundstücksgeschäften in den wirtschaftlichen Verkehr eingeschaltet hat, ist sie zu privaten Unternehmen in keinen tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb getreten, der den hoheitlichen Charakter der Boden- und Siedlungspolitik ernstlich in Frage stellen könnte ... Der Qualifizierung als Hoheitsbetrieb steht schließlich nicht entgegen, dass die Klin. selbst keine hoheitliche Tätigkeit ausüben konnte. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG n.F. setzt nicht voraus, dass die Kapitalgesellschaft als beliehener Unternehmer tätig wird. Es reicht aus, dass sie Geschäfte tätigt, die, würden sie von den Gesellschaftern selbst ausgeführt, deren Hoheitsbereich zuzuordnen wären. Nicht zuletzt aus diesem Grunde ist entgegen der Auffassung des Bkl. auch unerheblich, dass der vorrangige Unternehmenszweck der Klin. nicht in der Bauleitplanung, sondern der Wirtschaftsförderung lag ... Ob die Verluste der Klin. auch als Dauerverlustgeschäft i.S. des § 8 Abs. 7 Satz 2 1. Alternative KStG n.F. gewertet werden könnte, was der Senat für eher zweifelhaft hält, kann nach alledem offen bleiben.

Anmerkungen: Nach Rz. 43 des BMF-Schreibens vom 12. 11. 2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303 zählt die Wirtschaftsförderung nicht zu den nach § 8 Abs. 7 Satz 2 1. Alt. KStG begünstigten Dauerverlusten. Die Ausführungen des FG verdeutlichen, dass man die steuerliche Beurteilung nicht allein an dem Begriff „Wirtschaftsförderung“ festmachen kann. Vielmehr ist es geboten, genau hinzuschauen, was denn unter dem Titel „Wirtschaftsförderung“ tatsächlich gemacht wird. So hat das FG folgende Tätigkeiten als hoheitlich eingeordnet:

- Planung, Errichtung, Erschließung und anschließende Vermarktung von neuen Gewerbebetrieben,
- Fortschreibung des Gebietsentwicklungsplans,
- Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen,
- Planung und Durchführung von Erschließungsmaßnahmen.

Tatsächlich finden sich in der Praxis unter dem Unternehmensgegenstand „Wirtschaftsförderung“ die unterschiedlichsten Betätigungen. Es bedarf daher in jedem Einzelfall der Prüfung, ob und inwieweit eine örtliche Wirtschaftsförderungsgesellschaft evtl. hoheitliche Zwecke i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 2. Alt. KStG ausübt. Wenn das der Fall ist, führt eine dauerdefizitäre Betätigung nicht zur Annahme von vGA.

Fazit: Wenn die Wirtschaftsförderung auch nicht zu den nach § 8 Abs. 7 Satz 2 1. Alt. KStG begünstigten Dauerverlusten zählt, kann im Einzelfall ein nach § 8 Abs. 7 Satz 2 2. Alt. KStG anzunehmendes Geschäft vorliegen, das Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei der jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört, so dass aus diesem Grunde bei Dauerverlustgeschäften keine vGA anzunehmen ist.

Ltd. Städt. Verw.-Dir. Bernd Leippe, Essen

ZKF-Finanzstatistik

Finanzielle Auswirkungen der Einführung eines Einkommensteuerstufentarifes

Im Rahmen einer Kleiner Anfrage (BT-Drucks. 17/1494) wurde die Bundesregierung u. a. nach den finanziellen Auswirkungen der Einführung eines Stufentarifes bei der Einkommensteuer gefragt. Hintergrund sind die entsprechenden Vereinbarungen zwischen CDU/CSU und

FDP zum Umbau des Einkommensteuertarifs im Koalitionsvertrag.

In der Antwort der Bundesregierung (BT-Drucks. 17/1726) wird ein Stufentarif mit fünf Stufen (bei Beibehaltung des Ehegattensplittings) unterstellt. Auf den Stufen gelten in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (z.v.E.) die in nachfolgender Tabelle in der vierten Spalte aufgeführten Grenzsteuersätze.

Entlastungswirkungen des fünfstufigen Einkommensteuertarifes für das Jahr 2010

Tarifstufe	Zu versteuerndes Einkommen in €		Grenzsteuersatz in %	Entlastung in Mio. €		
	Einzelveranlagung	Ehegattensplitting		Insgesamt	Grundtabelle	Splittingtabelle
0	bis 8 004	bis 16 008	0	50	24	26
1	8 005–12 500	16 009–25 000	14	430	137	294
2	12 501–35 000	25 001–70 000	25	7 905	2 998	4 907
3	35 001–53 000	70 001–106 000	35	3 591	1 782	1 808
4	53 001–250 730	106 001–501 460	42	2 855	1 236	1 620
5	ab 250 731	ab 501 461	45	154	61	93
Summe der Entlastungen bei der Einkommensteuer				14 986	6 238	8 748
Entlastungen beim Solidaritätszuschlag				730	330	400
Entlastung bei der Kirchensteuer				270	105	165

In der Antwort der Bundesregierung werden die Steuermindereinnahmen aus einer entsprechenden Neuordnung der Tarifstruktur bei der Einkommensteuer allein für das Jahr 2010 auf rund 15 Mrd. € beziffert. Hinzu treten würden dabei nochmals 1 Mrd. € Steuerausfälle bei Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

Bemerkenswert ist die enorme Höhe der zu erwartenden Steuerausfälle auch deshalb, weil die ursprünglich avisierte Tarifstruktur mit drei Belastungsstufen bereits zur Minderung erwarteter Steuerausfälle auf fünf Stufen ausgeweitet wurde, womit zugleich das Konzept des Stufentarifes ad absurdum geführt worden ist. Schließlich wird das Tarifmodell primär mit der Zielstellung begründet, dass der Stufentarif zur Überschaubarkeit der progressiven Steuerbelastung beitragen soll. In einem Einkommensteuertarif mit fünf relativ eng gesetzten Stufen ist jedoch für den Steuerpflichtigen aufgrund der indirekt-progressiven Wirkung des Stufentarifes kein signifikanter Unterschied zum gegenwärtigen direkt-progressiven Einkommensteuertarif zu erkennen. Die avisierte Tarifreform bleibt damit eine reine Steuerentlastungsmaßnahme, die die Haushalte von Bund, Ländern und Kommunen erneut massiv belasten würde.

(Dr. Stefan Ronnecker, Berlin)

Mehr Fahrgäste im Nahverkehr in 2009

Im Nahverkehr wurden 2009 über 10,5 Mrd. Fahrgäste befördert. Dies entspricht einem Zuwachs um 1,1 %. Je Fahrt wurden dabei durchschnittlich 9,4 km zurückgelegt. Die Gesamtbeförderungsleistung blieb mit 98,7 Mrd. Personenkilometern gegenüber dem Vorjahr weitgehend konstant.

Die Straßen-, Stadt- und U-Bahnen wurden mit 3,7 Mrd. Personen (+ 3,2 %) deutlich häufiger genutzt. Der Omnibusnahverkehr hat mit 5,3 Mrd. Fahrgästen (+ 0,3 %) dagegen nur leicht zugenommen.

Im Nahverkehr mit Eisenbahnen (einschließlich S-Bahnen) sanken die Fahrgastzahlen sogar leicht um 0,5 % auf 2,2 Mrd. Fahrgäste.

Die Entwicklung des Bundesergebnisses wurde allerdings wesentlich durch Sonderfaktoren im Land Berlin beeinflusst. So kam es aufgrund von Angebotseinschränkungen im Berliner Eisenbahnnahverkehr im Jahr 2009 zu Verlagerungen auf den Omnibus- und Straßenbahnverkehr. In den anderen fünfzehn Bundesländern zusammen ist das Fahrgastaufkommen im Eisenbahnnahverkehr ebenfalls leicht angestiegen (+ 0,2 %); mit Straßenbahnen wurden 1,4 % mehr und mit Omnibussen 0,3 % weniger Personen befördert.

(Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung vom 7. 4. 2010)

Mehr Inobhutnahmen durch Jugendämter im Jahr 2009

Im Jahr 2009 haben die Jugendämter in Deutschland 33700 Kinder und Jugendliche in Obhut genommen. Das sind rund 1500 Fälle (+ 4,5 %) mehr als 2008. Gegenüber dem Jahr 2004 beträgt die Steigerung damit 30 %.

Eine Inobhutnahme ist eine kurzfristige Maßnahme der Jugendämter zum Schutz von Kindern und Jugendlichen, die sich in einer akuten, sie gefährdenden Situation befinden.

on befinden. Jugendämter nehmen Minderjährige auf deren eigenen Wunsch oder auf Grund von Hinweisen Anderer (etwa der Polizei oder von Erziehern und Erzieherinnen) in Obhut und bringen sie in einer geeigneten Einrichtung unter, etwa in einem Heim.

Stark zugenommen hat die Zahl der Jugendlichen, die aufgrund einer unbegleiteten Einreise aus dem Aus-

land in Obhut genommen wurden. Betraf dies im Jahr 2008 noch 1 100 Jugendliche, waren es 2009 bereits 1 950, eine Steigerung um 77 %. Auffällig ist, dass es sich bei dieser Gruppe zu 83 % um männliche Jugendliche handelte.

(Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung vom 13. 7. 2010)

ZKF-Verwaltungsmodernisierung

Kommunales Finanzmanagement: Einstufung der Kommunen bei Wertpapierdienstleistungsunternehmen

1. BaFin-Schreiben zur Einstufung der Kommunen bei Wertpapierdienstleistungsunternehmen

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat im Schreiben vom 25. 6. 2010 (GZ: WA 31-Wp 2002-2007/0127) an die Verbände der Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft zur Frage der „Kundeneinstufung von Gemeinden, Landkreisen und kreisfreien Städten nach § 2 Abs. 1 Wertpapierdienstleistungs-Verhaltens- und Organisationsverordnung (WpDVerOV)“ wie folgt Stellung genommen:

„... nach meinen Erkenntnissen bestehen bei den Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten Unsicherheiten hinsichtlich der Kundeneinstufung von kommunalen Gebietskörperschaften.

Für die Bundesanstalt möchte ich hiermit klarstellen, dass Gemeinden, Landkreise und kreisfreie Städte als Privatkunden im Sinne des § 31a Abs. 3 Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) gelten. Kommunale Gebietskörperschaften sind keine „regionalen Regierungen“ i. S. des § 31a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 WpHG und somit auch nicht professionelle Kunden i. S. des § 31a Abs. 2 WpHG.

Die in der Gesetzesbegründung vertretene weite Auffassung, die neben den Ländern auch die Landkreise und Kommunen unter den Begriff „regionale Regierungen“ subsumiert, weicht von der Auslegung der EU-Kommission in ihren Fragen & Antworten zur MiFiD vom 7. 7. 2007 (Question No. 83) ab. Gemäß Auslegung der EU-Kommission zählen Gemeinden und Stadtverwaltungen nicht zu den „regionalen Regierungen“. Im Hinblick auf eine europarechtskonforme Auslegung der Vorschriften hat die Auffassung der EU-Kommission Vorrang vor der Gesetzesbegründung des nationalen Gesetzgebers. Zudem bestehen erhebliche Zweifel, ob von jeder Gemeinde die Kenntnisse und Erfahrungen eines professionellen Kunden oder einer geeigneten Gegenpartei i. S. des WpHG erwartet werden können. ...“

2. Zum Hintergrund

Mit Wirkung zum 1. 11. 2007 fand die europäische Richtlinie MiFiD (Markets in Financial Instruments Directive) in Form des Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (FRUG)¹⁾ Eingang in deutsches Recht. Das FRUG regelte die Verhaltens-, Organisations- und Transparenzpflichten der Wertpapierdienstleistungsunternehmen neu und brachte Änderungen des WpHG sowie zahlreicher weiterer Gesetze und Verordnungen mit sich.

Das FRUG wird von Verordnungen flankiert, mit denen die geänderten oder neu in das WpHG eingefügten Vorgaben konkretisiert werden. Die Verordnung zur Konkretisierung der Verhaltensregeln und Organisationsanforderungen für Wertpapierdienstleistungsunternehmen (WpDVerOV) behandelt Themenbereiche wie Einstufung von Kunden, Informationsbereitstellung, Berichtspflichten, Ausgestaltung der Compliance-Funktion sowie Grundsätze zum Interessenkonfliktmanagement und Aufzeichnungspflichten.

Das geänderte Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) sieht eine Klassifizierung von Kunden durch die Wertpapierdienstleistungsunternehmen in „Privatkunden“, „professionelle Kunden“ oder „geeignete Gegenparteien“ vor. Damit verbunden sind unterschiedliche Kundenschnitzniveaus in Bezug auf Informations- und Aufklärungspflichten. Gemäß § 31a Abs. 2 Nr. 3 WpHG gehören regionale Regierungen (hierzu zählten in der Gesetzesbegründung auch Landkreise und Kommunen) zu den „professionellen Kunden“. Darüber hinaus ist für regionale Regierungen laut § 31a Abs. 5 und 6 WpHG nach schriftlicher Vereinbarung mit dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen eine Behandlung als „Privatkunde“ möglich.

3. Zur bisherigen Praxis

Für Großstädte überwog nach bisheriger Praxis der Wertpapierdienstleistungsunternehmen eine Einstufung als „professioneller Kunde“. Einige Städte beantragten deshalb bereits bei ihren Partnerinstituten ein höheres Schutzniveau, sofern sie davon ausgingen, die z. B. mit Zinsderivaten verbundenen Risiken nicht umfassend beurteilen oder steuern zu können. Um den größtmöglichen Schutz zu erhalten und ggf. die Durchsetzung späterer Schadenersatzansprüche nicht zu erschweren, wurde von vielen Kommunen eine generelle Einstufung als „Privatkunde“ angestrebt. Während einige Wertpapierdienstleistungsunternehmen seit der Änderung des WpHG im Rahmen ihrer Geschäftspolitik Kommunen generell als Privatkunden einstufen, gewährten andere das höhere Schutzniveau aufgrund einer schriftlichen Übereinkunft mit der jeweiligen Kommune.

4. Absehbare Konsequenzen der Klarstellung durch BaFin für das kommunale Finanzmanagement

Die jüngste Klarstellung der BaFin dürfte im Interesse der überwiegenden Mehrheit der Kommunen liegen. Zwar gelten auch gegenüber „professionellen Kunden“

1) Vgl. BGBl. I 2007, 31, 1330 ff.

für die Wertpapierdienstleistungsunternehmen Pflichten (die bei „geeigneten Gegenparteien“ nicht zur Anwendung kommen), wie Wohlverhaltenspflichten bei der Informationsbereitstellung für den Kunden, Informationseinholungspflichten zur Beurteilung der Angemessenheit eines Produktes, spezielle Anforderungen bei der Bearbeitung von Kundenaufträgen (unverzögliche und redliche Ausführungen von Kundenaufträgen, Gleichbehandlung von vergleichbaren Kundenaufträgen, etc.) und besondere Voraussetzungen für Zuwendungen an Dritte bei der Erbringung von Wertpapierdienstleistungen. Gegenüber „Privatkunden“ gelten für die Wertpapierdienstleistungsunternehmen sämtliche Pflichten wie für „professionelle Kunden“, insbesondere sämtliche Wohlverhaltenspflichten nach § 31 WpHG. Im Unterschied zu „professionellen Kunden“ besteht beim „Privatkunden“ aber auch die Pflicht der Wertpapierdienstleistungsunternehmen zur Mitteilung über Probleme bei der Ausführung von zusammengefassten Aufträgen und zur Anwendung der Grundsätze einer bestmöglichen Ausführung. Überdies muss sich das bestmögliche Ergebnis bei der Ausführung von „Privatkunden“-Aufträgen an Preis und Kosten des Finanzinstrumentes orientieren (§ 33a Abs. 3 WpHG).

Wertpapierdienstleistungsunternehmen müssen auch z. B. bei Anlageberatungen bei einem „Privatkunden“ schriftliche Protokolle fertigen. Ist die Übergabe des schriftlichen Protokolls aufgrund des gewählten Kommunikationsmittels (z. B. Telefon) nicht möglich, ist für den Fall, dass das Protokoll nicht richtig oder nicht vollständig ist, ausdrücklich ein innerhalb von einer Woche nach Zugang des Protokolls auszuübendes Recht zum Rücktritt von dem auf der Beratung beruhenden Geschäft einzuräumen (§ 34 Abs. 2a WpHG).

Denkbare Nachteile einer für alle Kommunen durch die Klarstellung der BaFin geltenden Einstufung als „Privatkunde“ gegenüber der bisher weit verbreiteten Praxis der Wertpapierdienstleistungsunternehmen können sich *möglicherweise* aus höheren Kosten durch entsprechende Einpreisungen, einem geringeren Produktangebot und einer bevorzugten Behandlung von Aufträgen „professioneller Kunden“ und „geeigneter Gegenparteien“ ergeben.

5. Möglichkeit zum Wechsel in der Einstufung

Die jetzt getroffene Klarstellung des BaFin ist grundsätzlich und ebenso ohne Bezug zu bisherigen Anlagestrategien und Strategien im Zinsmanagement der Kommunen wie zu dem differenzierten Wissens- und Erfahrungspotenzial vor Ort.

Ein Wechsel von der Einstufung als „Privatkunde“ in die Einstufung als „professioneller Kunde“ ist für die einzelne Kommune generell oder für eine bestimmte Art von Geschäften auf Antrag oder durch Festlegung des Wertpapierdienstleistungsunternehmens möglich (§ 31a Abs. 7 WpHG). Eine Änderung kommt aber nur in Betracht, wenn durch die Kommune mindestens zwei der drei folgenden Kriterien entsprechend § 31a Abs. 7 WpHG erfüllt sind:

1. der Kunde hat am Markt, an dem die Finanzinstrumente gehandelt werden, für die er als professioneller Kunde eingestuft werden soll, während des letzten Jahres durchschnittlich zehn Geschäfte von erheblichem Umfang im Quartal getätigt;
2. der Kunde verfügt über Bankguthaben und Finanzinstrumente im Wert von mehr als 500 000 €;
3. der Kunde hat mindestens für ein Jahr einen Beruf am Kapitalmarkt ausgeübt, der Kenntnisse über die in Betracht kommenden Geschäfte, Wertpapierdienstleistungen und Wertpapiernebenleistungen voraussetzt.

Das Wertpapierdienstleistungsunternehmen muss den „Privatkunden“ schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung der Einstufung die Schutzvorschriften für „Privatkunden“ nicht mehr gelten. Der Kunde/die Kommune muss dies schriftlich bestätigen und das Einverständnis geben (vgl. dazu § 2 Abs. 2 WpDVerOV). In der Folge ist der „professionelle Kunde“ gehalten, bei allen Änderungen, die seine Einstufung als „professioneller Kunde“ beeinflussen können, das Wertpapierdienstleistungsunternehmen zu informieren. Unterlässt der Kunde/die Kommune dies, begründet eine darauf beruhende fehlerhafte Einstufung keinen Pflichtverstoß des Wertpapierdienstleistungsunternehmens.

Dr. Birgit Frischmuth, Deutscher Städtetag, Berlin

ZKF-Rechtsprechung

Abgabenordnung

Bezeichnung des Inhaltsadressaten eines Grundsteuerbescheides

VGH Hessen, Urteil vom 13. 1. 2010 – 5 A 2342/09 – Rev. nicht zugelassen.

Etwaige Zweifel an der Bezeichnung des Inhaltsadressaten eines Abgabenbescheides können durch Auslegung beseitigt werden. Maßgeblich ist dafür der objektive Empfängerhorizont des Betroffenen.

AO § 157 Abs. 1, § 37 Abs. 2.

Die Klin., eine GbR, verfolgt mit ihrer Berufung ihre in erster Instanz nur teilweise erfolgreiche Klage auf Rückzahlung der von ihr für die Jahre 2002 bis 2007 an die beklagte Stadt gezahlten Grundsteuern B für die Liegenschaft X weiter, die Bekl. begehrt mit ihrer Berufung die vollständige Abweisung der Klage.

1989 erwarb die GbR mit Zustimmung der Bekl. ein Erbbaurecht an der o. g. Liegenschaft. Ausweislich einer Grundsteuerermessbetragsmitteilung vom 6. 4. 1993 setzte das FA den Grundsteuerermessbetrag für das Grundstück vom 1. 1. 1990 an auf 6 420,05 DM fest. Als Steuerschuldner ist in dieser Mitteilung die GbR „X-Betriebsgebäude GbR“ genannt. Mit Dauer-Bescheid vom 4. 5. 1993 setzte daraufhin die Bekl. die jährliche GrSt B

für 1993 ff. fest. Der Bescheid war an die „X-Betriebsgebäude GbR“ gerichtet.

Mit Gesellschafterbeschluss der „X-Betriebsgebäude GbR“ vom 13. 1. 1994 wurde die Firma der Gesellschaft in „A.“ umbenannt. Die Gesellschafter blieben unverändert.

Mit einem weiteren Dauer-Bescheid vom 7. 1. 2003 setzte die Bekl. die GrSt B neu fest. Auch dieser Bescheid war an die „X-Betriebsgebäude GbR“ gerichtet. Die Steuern wurden von der – inzwischen umbenannten – Klin. entrichtet.

Die Klin. stellte bei der Bekl. für 2004 bis 2006 Anträge auf Grundsteuerteilerlass wegen wesentlicher Ertragsminderung, die von der Bekl. abgelehnt wurden. Nach erfolglosem Widerspruch erhob die Klin. Klage, die vom VG Darmstadt abgewiesen wurde.¹⁾ Zur Begründung führte das VG aus, es existiere kein Bescheid der Bekl., mit dem diese die Klin. als jetzige Inhaberin des Erbbaurechts an der fraglichen Liegenschaft zu einer GrSt heranziehe. Der letzte maßgebliche Bescheid vom 7. 1. 2003 sei an die „X-Betriebsgebäude GbR“ gerichtet. Diese existiere aber schon seit 1994 nicht mehr, so dass der Bescheid vom 7. 1. 2003 gleichsam ins Leere gegangen sei. Somit sei die Klin. auch nicht zur Zahlung der GrSt verpflichtet gewesen, auch wenn sie dies getan habe. Da der Klin. gegenüber keine GrSt festgesetzt worden sei, könne sie auch nicht mit Erfolg einen Erlassantrag stellen. Das VG wies darauf hin, dass es für die streitigen Jahre 2004 bis 2006 auch keinen Bescheid gebe, der es der Bekl. gestatte, die vereinnahmten Beträge zu behalten. Dieses Urteil wurde seitens der Klin. nicht angefochten und somit rkr.

Mit Schreiben vom 28. 12. 2007 wandte sich daraufhin die Klin. unter Bezugnahme auf das Urteil an die Bekl. und beantragte die Rückerstattung der von ihr geleisteten GrSt für 2002 bis einschließlich 2007.

Nachdem die Bekl. dem nicht nachgekommen war, erhob die Klin. am 7. 2. 2008 Klage. Im Verlauf des erstinstanzlichen Verfahrens hat die Bekl. mit Bescheid vom 2. 4. 2008 den klägerischen Antrag vom 28. 12. 2007 auf Erstattung der GrSt für die Jahre 2002 bis 2007 abgelehnt. Dagegen hat die Klin. fristgerecht Widerspruch erhoben.

Aus den Gründen:

Die vom VG zugelassene Berufung der Bekl. ist zulässig und begründet. Das VG hat der Klage der Klin. auf Erstattung ihrer in den Jahren 2002 bis 2007 gezahlten GrSt zu Unrecht teilweise stattgegeben.

Gemäß § 37 Abs. 2 AO hat derjenige, auf dessen Rechnung eine Steuer ohne rechtlichen Grund bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten Betrags. „Rechtlicher Grund“ für die Leistung einer Steuer und damit für das Behaltendürfen des gezahlten Betrages sind die zu Grunde liegenden Steuerbescheide (vgl. § 218 Abs. 1 AO). Ob nach materiellem Steuerrecht ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist, ist regelmäßig nicht entscheidend. Maßgeblich ist vielmehr die formelle Bescheidlage. Nur soweit ein formeller Bescheid und damit ein rechtlicher Grund fehlt, hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, einen Anspruch auf Erstattung.²⁾

Das VG hat angenommen, dass hier wirksame Bescheide als rechtliche Grundlage für die von der Klin. gezahl-

ten Grundsteuern fehlen, weil die Bekl. den Bescheid vom 7. 1. 2003 an die „X-Betriebsgebäude GbR“ gerichtet, diese aber bereits seit 1994 den Namen „A.“ getragen habe, so dass der Bescheid gleichsam ins Leere gegangen sei. Diese Überlegungen überzeugen den Senat nicht.

Gemäß § 157 Abs. 1 Satz 2 AO ist essenzieller Bestandteil jedes Steuerbescheides die Angabe des Inhaltsadressaten als Steuerschuldner. Dessen Identität muss sich aus dem Verwaltungsakt selbst zweifelsfrei und sicher bestimmen lassen. Allerdings können etwaige Zweifel im Hinblick auf die Bezeichnung des Inhaltsadressaten durch Auslegung beseitigt werden. Maßgeblich ist insofern nicht die Sicht eines außen stehenden Dritten, sondern allein, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den Verwaltungsakt unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen musste.³⁾ Solange deshalb unter Berücksichtigung dessen keine Zweifel an der Identität des Bescheidadressaten auftreten, ist ein Fehler in der namentlichen Bezeichnung unschädlich.⁴⁾

Hier firmierte die Klin. bis Anfang 1994 als „X-Betriebsgebäude GbR“ und benannte sich dann mit Gesellschafterbeschluss vom 13. 1. 1994 in „A.“ um, wobei die Gesellschafter unverändert blieben. Insofern änderte sich allein die namentliche Bezeichnung der Klin. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Grundsteuermessbescheides sowie des ersten Bescheides der Bekl. gegenüber der Klin. über GrSt B vom 4. 5. 1993 stimmte die namentliche Bezeichnung der Klin. noch mit ihrem seinerzeitigen Namen überein. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides vom 7. 1. 2003, den die Bekl. erneut an die „X-Betriebsgebäude GbR“ richtete, lautete die namentliche Bezeichnung der Klin. zwar inzwischen „A.“. Allerdings lässt sich anhand einer an den Grundsätzen von Treu und Glauben ausgerichteten Auslegung aus Sicht der Klin. als Empfängerin des Bescheides unzweifelhaft erkennen, dass sie Adressatin des Bescheides und damit Steuerschuldnerin war. Es ist auch nicht zweifelhaft, dass die Klin. genau dieses Verständnis zugrunde legte. Nur so lässt sich folgerichtig erklären, dass sie die betreffenden Grundsteuern in allen Jahren gezahlt und in der Folge bei der Bekl. für 2004 und die Folgejahre Anträge auf Grundsteuerteilerlass wegen wesentlicher Ertragsminderung gestellt hat. Insofern überzeugen auch die Bedenken des VG hinsichtlich der ausreichenden Bestimmtheit des Bescheides mit Blick auf seine Vollstreckbarkeit nicht, da die konkrete Vollstreckungsschuldnerin unschwer durch Auslegung zu ermitteln war. Soweit die Klin. im Berufungsverfahren einwendet, die vom Senat im vorhergehenden zitierten Entscheidungen des BVerwG und des BFH seien nicht einschlägig, da sie zu teilweise anderen Gesellschaftsformen ergangen seien, überzeugt auch dies nicht. Maßgeblich sind vielmehr die in den genannten Entscheidungen aufgestellten Maßstäbe für die Auslegung der Abgabenbescheide hinsichtlich des Inhaltsadressaten. Insofern bestehen keine Unterschiede.

1) VG Darmstadt v. 14. 11. 2007 – 4 E 2540/03 (3).

2) Vgl. Klein, AO, 10. Aufl., § 30 Rz. 3 m. w. N.

3) Vgl. BVerwG v. 6. 9. 2008 – 7 B 10.08, juris; v. 24. 2. 1994 – 8 C 2.92, Buchholz 401.84 Benutzungsgebühren Nr. 68 = KStZ 1995, 73.

4) Vgl. BFH v. 1. 12. 2004 – II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365 = HFR 2005, 1103.

Beiträge

Straßenausbaubeitrag: Abgrenzung beitragsfreier Instandsetzung von beitragsfähiger Erneuerung

VGH Bayern, Urteil vom 28. 1. 2010 – 6 BV 08.3043 –, I. Instanz: VG Regensburg v. 7. 10. 2008 – RO 4 K 07.1248 –.

Erstreckt sich eine gemeindliche Straßenbaumaßnahme nicht auf die jeweilige Straße insgesamt, sondern mangels weitergehenden Erneuerungsbedarfs lediglich auf eine Teilstrecke (sog. Teilstreckenausbau), kann eine beitragsfähige Erneuerung in der Regel nur dann angenommen werden, wenn die betroffene Teilstrecke mindestens ein Viertel der gesamten Straßenlänge umfasst.

KAG Bayern Art. 5.

Der Kl. wendet sich gegen die Heranziehung zu einem Straßenausbaubeitrag für die Erneuerung der C-Straße. Diese war von der Bekl. 1967 erstmals endgültig hergestellt worden. Ihr südlicher Teil wurde 1998 im Rahmen von Unterhaltungsmaßnahmen saniert. Am 21. 2. 2006 beschloss der zuständige Ausschuss der Bekl. die Erneuerung des nördlichen Teils. Nach Beendigung dieser Baumaßnahme zog die Bekl. den Kl. als Eigentümer eines Anliegergrundstücks mit Bescheid v. 10. 7. 2007 zu einem Straßenausbaubeitrag heran.

Das vom Kl. angerufene VG hob den Straßenausbaubeitragsbescheid auf. Die Bauarbeiten seien nur an einem Teilstück, das 22 % der Gesamtlänge der C-Straße entspricht, durchgeführt worden. Das sei zu wenig, um einen beitragspflichtigen Ausbau annehmen zu können. Erforderlich sei ein Anteil an der Gesamteinrichtung von wenigstens einem Drittel. Unter dieser Schwelle handle es sich um eine bloße Instandsetzung der Straße, die nicht beitragspflichtig sei.

Aus den Gründen:

Das VG hat den angefochtenen Straßenausbaubeitragsbescheid zu Recht aufgehoben. Denn bei der abgerechneten Straßenbaumaßnahme auf der Teilstrecke der C-Straße handelt es sich nicht um eine beitragsfähige Erneuerung i.S.v. Art. 5 Abs. 1 Satz 1 und 3 KAG (i. V.m. § 1 Abs. 1 der Ausbaubeitragssatzung – ABS – der Bekl. v. 3. 4. 2006).

... Erstreckt sich eine Baumaßnahme nicht auf die Ortsstraße oder Teileinrichtungen in ihrer gesamten Länge, sondern – wie im vorliegenden Fall – mangels weitergehenden Erneuerungsbedarfs lediglich auf eine Teilstrecke, stellt sich in besonderer Weise das Problem, wie zwischen noch (beitragsfreier) Instandsetzung einerseits und bereits (beitragsfähiger) Erneuerung andererseits abzugrenzen ist.¹⁾ Für diese Abgrenzung sind zunächst qualitative Gesichtspunkte maßgeblich, wie der Ablauf der üblichen Nutzungsdauer und die Vergleichbarkeit des neuen Ausbauzustandes mit dem Ursprünglichen. Von Belang ist daneben aber auch, wie das VG in Übereinstimmung mit der Rspr. des Senats²⁾ angenommen hat, ein quantitativer Aspekt, nämlich ausgehend vom einschlägigen gemeindlichen Bauprogramm das Ausmaß der Arbeiten an der jeweiligen Einrichtung. Diesem Gesichtspunkt kommt beim Teilstreckenausbau deshalb besondere Bedeutung zu, weil für die

Qualifizierung einer Maßnahme als Erneuerung nicht auf die betroffene Teilstrecke, sondern auf die Straße insgesamt als die maßgebliche Einrichtung i.S. von Art. 5 Abs. 1 Satz 1 KAG abzustellen ist. Deshalb kann von einer beitragsfähigen Erneuerung etwa bei einer 1 000 m langen Straße keine Rede sein, wenn auf einer Teilstrecke zwar sämtliche Teileinrichtungen vollständig ersetzt werden, diese Teilstrecke aber nur 20 m lang ist; andererseits liegt sie zweifellos vor, wenn die Baumaßnahme 900 m umfasst.³⁾ Grds. wird umso eher von einer Erneuerung gesprochen werden müssen, je größer die von der Maßnahme betroffene Straßenfläche ist, je mehr Teileinrichtungen, insb. solche mit eigenständiger Lebensdauer, einbezogen sind und je weiterreichender und grundlegender die Arbeiten in die vorhandene Substanz eingreifen. Umgekehrt wird um so eher eine bloße Instandsetzung vorliegen, je geringer das Ausmaß der Arbeiten ist. Vor diesem Hintergrund ist eine Beitragsfähigkeit nur anzuerkennen, wenn die von den Bauarbeiten erfasste Teilstrecke „innerhalb der öffentlichen Einrichtung einen nicht nur untergeordneten Teilbereich erfasst“. ⁴⁾

Der Senat geht davon aus, dass bei einem Teilstreckenausbau der Straße (oder einzelner Teileinrichtungen) eine beitragsfähige Erneuerungsmaßnahme in der Regel erst dann angenommen werden kann, wenn die betroffene Teilstrecke mindestens ein Viertel der gesamten Straßenlänge umfasst. Dieser Orientierungswert gilt nicht nur für flächenmäßige Teileinrichtungen, wie Fahrbahn, Geh- und Radwege oder Grünstreifen, sondern der Sache nach auch für die Teileinrichtungen Beleuchtung und Entwässerung. Er bezieht sich auf eine „normale“ Straße und mag bei außergewöhnlich kurzen oder langen Straßen Abweichungen nach oben oder unten erfahren. Unterhalb dieser Schwelle ist regelmäßig nur ein unerheblicher Teil betroffen, dessen Erneuerung nicht auf die gesamte Einrichtung übergreift.

Entgegen der Ansicht der Bekl. ist es ausgeschlossen, die „erneuerte“ Teilstrecke als Abschnitt der Einrichtung „C-Straße“ rechtlich zu verselbstständigen und gesondert abzurechnen. Eine wirksame Abschnittsbildung, wie sie durch Art. 5 Abs. 1 Satz 5 KAG i. V.m. § 5a Abs. 2 Satz 2 ABS ermöglicht wird, ist nicht erfolgt. Nach Aktenlage fehlt es bereits an einer entsprechenden Entscheidung durch die Bekl., die als konstitutiver „innerdienstlicher Ermessensakt“ deutlich hätte bekundet⁵⁾ und vor dem Entstehen der sachlichen Beitragspflichten getroffen werden müssen.⁶⁾ Im Übrigen wären auch die rechtlichen Voraussetzungen nicht erfüllt. Ein Abschnitt darf grds. nur dann gebildet werden, wenn der Ausbau nach den planerischen Vorstellungen der Gemeinde, die im Bauprogramm ihren Niederschlag gefunden haben, fortgeführt werden soll, die tatsächliche Ausführung sich aber zunächst auf eine bestimmte Strecke der geplanten Ausdehnung beschränkt, wenn mit anderen Worten die Erneuerung der Einrichtung nicht in einem Zuge, sondern in Etappen (Teilstrecken) verwirklicht wird.⁷⁾ Zudem darf eine Abschnittsbildung mit Blick auf die rechtliche Grenze des Willkürverbots nicht dazu dienen, bei der Abrechnung eines nach dem Bauprogramm nur auf eine Teilstrecke beschränkten Ausbaus nur die an diesem Teil der Einrichtung gelegenen Anlieger zu belasten, die übrigen aber zu verschonen.⁸⁾ Außerhalb einer – hier nicht in

Betracht kommenden – Abschnittsbildung auf der Grundlage des Art. 5 Abs. 1 Satz 5 KAG lässt es das Gesetz nicht zu, eine Teilstrecke in Durchbrechung des Grundsatzes der einheitlichen Abrechnung einer Einrichtung rechtlich zu verselbstständigen und dadurch den Abrechnungsraum zu verändern.

- 1) Eingehend hierzu Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rz. 289 i ff.; Driehaus, Erschließungs- und Straßenbaubeitragsrecht in Aufsätzen, 2. Aufl. 2009, S. 318 ff.; vgl. auch Matloch/Wiens, Das Erschließungsbeitragsrecht in Theorie und Praxis, Rz. 2151.
- 2) VGH Bayern v. 11. 7. 1995 – 6 B 93.3392, BayVBl 1996, 470, 471.
- 3) Vgl. die Beispiele bei Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rz. 289 i ff.
- 4) So OVG Niedersachsen v. 7. 9. 1999 – 9 L 393/99, KStZ 2000, 74, 76.
- 5) VGH Bayern v. 6. 5. 2008 – 6 CS 08.114, juris, Rz. 4; v. 29. 5. 2001 – 6 ZB 98.1375, juris, Rz. 6.
- 6) Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rz. 115.
- 7) Vgl. VGH Bayern v. 4. 1. 2005 – 6 CS 03.3248, juris, Rz. 10; Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Rz. 289 i.
- 8) VGH Bayern v. 29. 5. 2001 – 6 ZB 98.1375, juris; vgl. auch Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rz. 112a.

Gebühren

Maßstab für die Gewässergebühr – Verhältnis-mäßigkeit des Verwaltungsaufwandes für eine Differenzierung nach Wald- und sonstigen Grundstücken

OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 24. 11. 2009 – 9 A 1769/08 – rechtskräftig. I. Instanz: VG Düsseldorf – 6 K 3583/06 –.

§ 92 Abs. 1 Satz 9 LWG NRW befreit den Ortsgesetzgeber bei der Wahl des Maßstabs für die Gewässergebühr nicht von einer Differenzierung zwischen Wald- und sonstigen Grundstücken (§ 92 Abs. 1 Satz 7 LWG NRW).

Ein Missverhältnis i.S.v. § 92 Abs. 1 Satz 9 LWG besteht jedenfalls dann nicht, wenn die Kosten des Verwaltungsaufwandes für die Ermittlung der versiegelten und nicht versiegelten Einzelflächen bereits bezogen auf einen Fünfjahreszeitraum unter 10 % des umlagefähigen Unterhaltungsaufwands liegen.

LWG NRW § 92 Abs. 1 Satz 9.

Der Kl. ist Eigentümer von Waldgrundstücken, die im Verbandsgebiet mehrerer Wasser- und Bodenverbände liegen. Unter Umlage des gegenüber der Stadt geltend gemachten Unterhaltungsaufwands der Gewässer zog der Bekl. den Kl. zu Gewässergebühren heran, wobei gemäß der zugrundeliegenden Gebührensatzung nicht zwischen Acker-, Weide- und Wiesengrundstücken und Waldgrundstücken, sondern lediglich zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken differenziert wurde. Das VG wies die Klage ab. Die Berufung hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

Es mangelt an einer wirksamen Rechtsgrundlage für die Heranziehung des Kl. zu Gebühren für den Unterhaltungsaufwand für Gewässer 2. Ordnung für das hier maßgebliche Jahr 2006. Die einschlägige Satzung der Stadt I. über die Umlage des Unterhaltungsaufwandes für fließende Gewässer vom 16. 12. 2005 ist insoweit nichtig.

Nach § 4 Abs. 2 der Satzung ist Gebührenmaßstab die Größe des Grundstücks, wobei bebaute Grundstücke im Verhältnis von 10 : 1 zu unbebauten Grundstücken

bewertet werden. Dieser (Bewertungs-)Maßstab wird den Anforderungen des § 92 Abs. 1 Satz 6 LWG NRW nicht gerecht. Hiernach sollen versiegelte Flächen wegen der maßgeblichen Unterschiede des Wasserabflusses höher belastet werden als die übrigen Flächen, insb. Acker-, Weiden- und Wiesengrundstücke.

Während § 4 Abs. 2 Satz 2 der Satzung hiernach bei der Bewertung an den Umstand anknüpft, ob ein Grundstück bebaut ist, fordert § 92 Abs. 1 Satz 6 LWG NRW für den Regelfall die Anknüpfung an die Eigenschaft einer Fläche als versiegelt. Da es keinen allgemein gültigen Erfahrungssatz oder sonst eine für die besonderen Verhältnisse in der Stadt I. zutreffende Erkenntnis gibt, dass bebaute Grundstücke zugleich vollständig versiegelte Flächen darstellen, verfehlt die satzungsmäßige Maßstabsregelung die gesetzliche Vorgabe von vornherein.

Auch mit der gesetzgeberischen Intention steht die von der Stadt getroffene Maßstabsbestimmung nicht in Einklang.¹⁾

Der Maßstabsregelung des § 4 Abs. 2 Satz 2 der Satzung fehlt es zudem an der weiter erforderlichen Differenzierung innerhalb der nicht versiegelten Flächen. Nach § 92 Abs. 1 Satz 7 LWG NRW sollen bei Waldgrundstücken weitere maßgebliche Unterschiede des Wasserabflusses berücksichtigt werden. Eine Differenzierung hinsichtlich Waldgrundstücken nimmt die Satzung überhaupt nicht vor.

Die Vorgehensweise der Stadt ist auch nicht von § 92 Abs. 1 Satz 9 LWG NRW gedeckt. Die Norm befreit den Ortsgesetzgeber zum einen nicht von der notwendigen Differenzierung zwischen Wald- und sonstigen Grundstücken; zum anderen besteht das für eine Pauschalierung notwendige Missverhältnis nicht.

1. Nach § 92 Abs. 1 Satz 9 LWG NRW sind bebaute Grundstücke auf der Grundlage des Ortsrechts pauschal höher zu belasten als unbebaute Grundstücke, wenn nach den örtlichen Verhältnissen der Verwaltungsaufwand zur Ermittlung der versiegelten und nicht versiegelten Einzelflächen und der Unterschiede des Wasserabflusses in einem Missverhältnis zum umlagefähigen Unterhaltungsaufwand steht. Damit soll den Kommunen die Umlage des Unterhaltungsaufwands vereinfacht und gleichzeitig weiterhin dem Anliegen Rechnung getragen werden, dass der Abfluss je nach Fläche unterschiedlich ist.²⁾

Wie das Abstellen auf die Einzelflächen im Gegensatz zum Grundstück deutlich macht, hatte der Gesetzgeber dabei insb. Grundstücke vor Augen, die aus einer Mehrzahl von teils versiegelten, teils unversiegelten (Einzel-)Flächen bestehen und bei denen die Ermittlung der einzelnen Anteile schwierig und aufwendig sein kann. Deshalb sollen die Kommunen unter den weiteren Voraussetzungen der Norm (lediglich) auf eine konkrete Ermittlung der sich auf einem Grundstück befindenden versiegelten bzw. unversiegelten Einzelflächen verzichten können. § 92 Abs. 1 Satz 9 LWG NRW stellt sich als eine Sonderregelung zu § 92 Abs. 1 Satz 6 LWG NRW dar, wohingegen der Regelgehalt des Satzes 7 unberührt bleibt. Bei Waldgrundstücken, deren Ermittlung offensichtlich in der Regel ohne größeren Aufwand möglich ist, ist weiterhin stets zu differenzieren („sollen“), es sei denn, es erweist sich im besonderen Ausnahmefall eine Pauschalierung

als zulässig. Dies dürfte dann in Betracht kommen, wenn die Größe der Waldflächen oder die Anzahl von Waldgrundstücken im Gemeindegebiet zu vernachlässigen sind.

2. Das für die Anwendung des § 92 Abs. 1 Satz 9 LWG NRW erforderliche Missverhältnis besteht nicht. Ein Missverhältnis ist bereits nicht anzunehmen, wenn der Beklagte das Selbstauskunftsverfahren wählt. Erst recht besteht es nicht, wenn er die versiegelten Flächen durch ein beauftragtes Unternehmen ermitteln lässt (b).

a) Der Bekl. kann die umlagefähigen Grundstücksflächen ohne einen im Missverhältnis zum umlagefähigen Unterhaltungsaufwand stehenden Aufwand im Rahmen einer Selbstauskunft der Grundstückseigentümer im seitlichen Einzugsgebiet ermitteln und sich auf eine stichprobenweise Prüfung der gemachten Angaben beschränken. Wenn der Bekl. dabei feststellen sollte, dass Gebührenschuldner pflichtwidrig nicht der Wahrheit entsprechende Angaben gemacht haben, kann er auch später noch weitere Kontrollen vornehmen und entsprechende Nachveranlagungen, soweit erforderlich, veranlassen.³⁾

Der Bekl. hat eine überschlägig ermittelte Kostenaufstellungen im Vergleich „Kosten für die Ermittlung der bebauten/unbebauten Grundstücke“ zu „Kosten für die Ermittlung der versiegelten/nicht versiegelten Flächen und der Waldgrundstücke“ nach dem Selbstauskunftsverfahren und durch Überfliegung und Auswertung der Luftbilder vorgelegt. Hiernach sollen nach Einschätzung des Bekl. für die Ersterfassung der Veranlagungsgrundlagen Kosten i. H. v. 154 000 € (Selbstauskunft) bzw. 143 000 € (Überfliegung) entstehen.

Selbst die Richtigkeit dieser überschlägig ermittelten Zahlen für das Selbstauskunftsverfahren unterstellt, ist nichts dafür ersichtlich, dass in Anbetracht eines jährlichen umlagefähigen Unterhaltungsaufwands von bis zu 381 338,02 € ein Missverhältnis zu den lediglich einmalig anfallenden Kosten für die Ermittlung der Flächeneigenschaften entstehen könnte. Bei dieser Betrachtung kommt es allein auf das Verhältnis zwischen dem umlagefähigen Unterhaltungsaufwand und dem Verwaltungsaufwand und nicht auf das Verhältnis zwischen verschiedenen Varianten des zu betreibenden Verwaltungsaufwands an.

Die für die Selbstveranlagung nach Einschätzung des Bekl. voraussichtlich anfallenden Kosten belaufen sich mit Blick auf das konkrete Veranlagungsjahr auf gut 40 % des umlagefähigen Unterhaltungsaufwands. Für die Annahme eines Missverhältnisses i. S. d. § 92 Abs. 1 Satz 9 LWG NRW ist jedoch nicht auf das konkrete Veranlagungsjahr, sondern auf einen längerfristigen Zeitraum abzustellen. Dies beruht auf folgender Überlegung: Die konkrete Ermittlung der Eigenschaften der zu veranlagenden Flächen beruht auf dem Gedanken der Gebührengerechtigkeit. Jedes Grundstück soll mit demjenigen Gewicht in die Verteilung der Kostenmasse eingestellt werden, mit dem es – nach einem gesetzlich vorgezeichneten Wahrscheinlichkeitsmaßstab – durch das Unterhalten der Gewässer begünstigt wird. Werden zur Ermittlung dieses Wahrscheinlichkeitsmaßstabs Aufwendungen getätigt, bieten diese die Grundlage für eine in den Folgejahren tragfähige Umlage. Diese einmaligen Aufwendungen sind damit – gleichsam einer Abschreibungsdauer – solange rechnerisch den umlagefähigen Unterhaltungsaufwendungen gegenüberzu-

stellen, wie die Ermittlungsaufwendungen ihren „Wert“ behalten. Da sich grundlegende Veränderungen der Eigenschaften von Grundstücken bezogen auf ein Stadtgebiet mit 21 000 umlagefähigen Flurstücken nicht in kurzer Zeit ergeben, ist bei der Beurteilung, ob ein Missverhältnis vorliegt, eine langjährige Betrachtung anzustellen, wobei offen bleiben kann, auf wie viele Jahre konkret abzustellen ist. Für den vorliegenden Fall ergibt sich nämlich, dass die vom Beklagten errechneten Ermittlungskosten – ihre Richtigkeit unterstellt – bereits bei einer Hochrechnung auf lediglich fünf Veranlagungsjahre in einem Verhältnis von unter 10 % zum umlagefähigen Unterhaltungsaufwand stehen. Dies gilt selbst dann, wenn der jährliche Fortschreibungsaufwand von 7 000 € zusätzlich berücksichtigt wird. Ein solches deutlich untergeordnetes Verhältnis von Kosten zu Umlagebetrag ist nicht geeignet, die Annahme eines Missverhältnisses zu begründen.

b) Unabhängig hiervon ist ein solches Missverhältnis auch nicht für den Fall anzunehmen, dass die Stadt von dem ihr vorliegenden Angebot eines Fachunternehmens, die versiegelten Flächen durch Überfliegung und anschließende Auswertung zu ermitteln, Gebrauch gemacht hätte. Die Kosten belaufen sich nach den Angaben des Bekl. auf rund 143 000 €. Dieser Betrag liegt bezogen auf einen 5-Jahres-Zeitraum erst recht in einem Verhältnis von unter 10 %.

1) Vgl. OVG NRW v. 5. 2. 2009 – 9 A 3953/06, KStZ 2009, 79.

2) Vgl. LT-Drucks. 13/6222, 112, zur wortgleichen Vorläuferregelung des § 92 Abs. 1 Satz 7 LWG NRW.

3) Vgl. OVG NRW v. 18. 12. 2007 – 9 A 3648/04, DÖV 2008, 294; v. 5. 2. 2009 – 9 A 3953/06, KStZ 2009, 79.

Gewerbsteuer

Hinzurechnung einer verlustbedingten Teilwertabschreibung des Organträgers

BFH, Urteil vom 5. 11. 2009 – IV R 57/06 – HFR 2010, 272.

1. Gewinnminderungen infolge einer Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) des Organträgers auf Darlehensforderungen gegen eine Organgesellschaft sind bei der Ermittlung des organchaftlichen Gewerbeertrags durch entsprechende Hinzurechnungen zu korrigieren (neutralisieren), soweit die Teilwertabschreibung zumindest auch durch erlittene Verluste der Organgesellschaft bedingt ist.

2. Die Teilwertabschreibung auf eine Forderung beruht stets zumindest auch auf erlittenen Verlusten des Schuldners, soweit der Betrag der Teilwertabschreibung den Betrag dieser Verluste nicht übersteigt.

GewStG 1999 § 2 Abs. 2 Satz 2.

Aus den Gründen:

Die Klage hatte keinen Erfolg. Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Nach der Rechtsprechung des BFH sind Ertragsminderungen infolge von Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) auf Beteiligungen an Organgesellschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Organkreises durch entsprechende Hinzurechnung zu korrigieren (neutralisieren), soweit die Teilwertabschreibungen betragsmäßig

den erlittenen Verlusten der Organgesellschaften entsprechen.

Gleiches gilt für Ertragsminderung infolge von Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) des Organträgers auf Darlehensforderungen gegen Organgesellschaften, soweit die Teilwertabschreibungen zumindest auch durch erlittene Verluste bedingt sind.

Denn wie bei Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen würde die Berücksichtigung verlustbedingter Teilwertabschreibungen auf diese Forderungen bei bestehender gewerbesteuerrechtlicher Organschaft zu einer doppelten Entlastung des Organträgers im Erhebungszeitraum führen, nämlich durch die Zusammenfassung des eigenen, durch die verlustbedingte Teilwertabschreibung geminderten Gewerbeertrags mit dem negativen Gewerbeertrag der Organgesellschaft.

Spielgerätesteuer

Zur Höhe der Vergnügungsteuer auf Geldgewinnspielgeräte

OVG Sachsen, Beschluss vom 24. 2. 2009 – 5 B 266/08 –.

Eine erdrosselnde Wirkung des Steuersatzes von 18 % – bezogen auf den Spieleinsatz aller Spieler des Gerätes (Einspielergebnis) abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben – ist nicht ersichtlich.

Ein Mindeststeuersatz von 30,00 € pro Gerät und Monat ist nicht zu beanstanden. (nicht amtlich)

Anmerkung: Im Beschluss v. 24. 2. 2009 – 5 B 383/08 – hat der erkennende Senat auch einen Steuersatz i. H. v. 20 % des Einspielergebnisses i. V. m. einem Mindeststeuersatz von 50 € je Gerät und Monat nicht beanstandet.

SächsKAG § 7; GG Art. 105 Abs. 2a, Art. 12.

Aus den Gründen:

Die Antragstellerin (AS) wendet im Wesentlichen ein, dass der Steuersatz i. H. v. 18 % des Einspielergebnisses, mindestens 30,00 €, für sie zu einer durchschnittlichen monatlichen Vergnügungsteuerlast pro Geldgewinnspielgerät von 336,31 € führe. Dadurch sei die noch hinnehmbare Grenze von 300,00 € deutlich überschritten. Verglichen mit der vormaligen monatlichen Pauschalsteuer von 220,00 € pro Gerät erhöhe sich die Steuerlast für sie um 52,87 %. Damit entfalte die VergnSt erdrosselnde Wirkung. Zu berücksichtigen sei weiterhin, dass der – vom Aufwand unabhängige – Mindeststeuersatz letztlich zu einem Steuersatz von mehr als 18 % des Einspielergebnisses führe. Im Übrigen werde das in der VergnStS geregelte Veranlagungsverfahren beanstandet.

Der Vergnügungsteuerbescheid der AS ist nicht offensichtlich rechtswidrig. Die diesem zugrunde liegende VergnStS der Antragsgegnerin (AG) v. 13. 9. 2006 ist nicht offensichtlich unwirksam. Die die Höhe der Steuerlast betreffenden Einwände der AS greifen nicht durch.

Nach § 6 Abs. 1, 2. Spiegelstrich i. V. m. § 9 der VergnStS der AG v. 13. 9. 2006 beträgt die VergnSt für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit 18 % des Ein-

spielergebnisses, mindestens 30,00 €. Die wirtschaftlichen Auswirkungen der beanstandeten Höhe des Steuersatzes sind nach summarischer Prüfung hinnehmbar. Die oben ausgeführte Argumentation der AS deutet auf hohe Einspielergebnisse der Geräte der AS hin und lässt erkennen, dass der neue Steuermaßstab ertragsnäher ist. Die Überschreitung einer Hinnehmbarkeitsgrenze kann der Senat nicht erkennen. Eine solche Grenze leitet die AS aus einem Urteil des BVerwG ab.¹⁾ In dieser Entscheidung hat das BVerwG eine monatliche VergnSt von 600 DM pro Geldspielgerät für zulässig erachtet. Es hat diesen Betrag aber nicht als Obergrenze fixiert.

Der Vortrag der AS zur Höhe der Steuerlast ist letztlich darauf gerichtet, dass dem Steuersatz erdrosselnde Wirkung zukomme. Der Senat vermag im Anschluss an seine bisherige Rechtsprechung²⁾ jedoch auch bei einem Steuersatz von 18 % des Spieleinsatzes aller Spieler des Gerätes (Einspielergebnis) abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben keine mit Art. 12 Abs. 1 GG unvereinbare erdrosselnde Wirkung zu erkennen.

Ein unzulässiger Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Berufsfreiheit liegt vor, wenn die Steuerbelastung durch die VergnSt es unmöglich macht, den gewählten Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen.³⁾ Dies ist jedoch nicht schon dann der Fall, wenn die Regelung den aus der Ausübung des Berufs erzielten Gewinn so weit mindert, dass einzelne Unternehmer sich zur Aufgabe des Berufs veranlasst sehen, denn Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistet keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung.⁴⁾ Die Berufsfreiheit ist erst dann verletzt, wenn die Steuerbelastung das Betreiben von Spielgeräten für einen durchschnittlichen Betrieb in aller Regel unwirtschaftlich macht.⁵⁾

Nach diesen Maßstäben ist eine erdrosselnde Wirkung des Steuersatzes von 18 % – bezogen auf den Spieleinsatz aller Spieler des Gerätes (Einspielergebnis) abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben – nicht ersichtlich. Der Steuersatz dürfte angemessen sein. Es fehlt an Anhaltspunkten dafür, dass im Satzungsgebiet der AG eine Abwälzung der Steuer auf die Spieler nicht mehr durchführbar ist. Es ist auch nicht erkennbar, dass die VergnSt der AG zu einem nennenswerten Rückgang von Geldspielautomaten in ihrem Stadtgebiet geführt hat.

Der Mindeststeuersatz von 30,00 € pro Gerät und Monat ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Die AS wendet gegen den Mindeststeuersatz ein, dass dieser nicht den Aufwand besteuere. Außerdem führe er dazu, dass der tatsächliche Steuersatz bei mehr als 18 % liege.

Die Mindeststeuerregelung in § 9 der VergnStS der AG führt nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides. Nach der Rechtsprechung des Senats⁶⁾ ist es legitim, mit der Spielautomatensteuer auch eine Eindämmung der Spielsucht als Lenkungszweck zu verfolgen.⁷⁾ Hierzu kommt neben einer Pauschalsteuer als Auffangsteuer⁸⁾ auch eine stückzahlbezogene, spieleinsatzunabhängige Mindeststeuer in Betracht.⁹⁾ Die mit einer Mindeststeuer verbundene Besteuerung der Minuskassen und Nullkassen ist gewollt und entspricht dem Lenkungszweck.

Ein weiterer Einwand der AS bezieht sich auf das Veranlagungsverfahren. Entgegen der in der Satzung vorgesehenen Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes aller Spieler des Gerätes (Einspielergebnis) abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben besteuere die AG anhand der amtlichen Vordrucke den sog. Saldo 2. Dem hält die AG entgegen, bei der in der Satzung umschriebenen Bemessungsgrundlage handele es sich um den Saldo 2. Laut des von der AG verwendeten Anlagebogens zum Formular „Anmeldung zur VergnSt für Spielgeräte“ sind die Einspielergebnisse „die durch Zählwerk ermittelten Spieleinsätze (Geldeinwürfe) abzüglich aller ausgeworfenen Gewinne, berichtigt um eventuelle Röhrendifferenzen, jedoch ohne Abzug der Mehrwertsteuer – Saldo 2“. Eine genauere Prüfung des Veranlagungsverfahrens in Bezug auf die satzungsrechtlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage muss jedoch dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben.

Die hier erhobene VergnSt ist auch nicht europarechtswidrig. Die VergnStS verstößt insb. nicht gegen Art. 33 der 6. Richtlinie 77/388/EWG v. 17. 5. 1977 (ABl. L 145, 1) i. d. F. der RL 91/680/EWG v. 16. 12. 1991 (ABl. L 376, 1). Nach Art. 33 hindern die Bestimmungen der Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen. Nach ständiger Rspr. des EuGH soll damit verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und gewerbliche Umsätze in einer mit der MwSt vergleichbaren Art und Weise erfassen.¹⁰⁾ Bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit gehört der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Gesamtheit der Spieleinsätze, der den an die Spieler ausgezahlten Gewinnen entspricht, nicht zur Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der USt.¹¹⁾

Die von der AG erhobene Steuer erfüllt nicht die Merkmale einer USt, da sie nicht allgemein für alle Gegenstände und Dienstleistungen, sondern nur für bestimmte Spielgeräte bzw. ihre Nutzung erhoben wird. Art. 33 der o.g. Richtlinie setzt aber gerade die allgemeine Ausrichtung der Steuer voraus. Des Weiteren wird die

VergnSt nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben. Die VergnSt knüpft ausschließlich an die Benutzung der Automaten, nicht aber an ihre Herstellung oder ihren Verkauf an. Die „Allgemeinheit“ der europäischen USt besteht jedoch gerade darin, dass der gesamte Waren- und Dienstleistungsverkehr von ihr betroffen wird.¹²⁾

In der Entscheidung v. 6. 10. 2008 – 5 A 237/08 geht der erkennende Senat davon aus, dass eine für die Erhebung der VergnSt vorgesehene und mit „Spieleinsatz“ bezeichnete Bemessungsgrundlage derzeit kein tauglicher Steuermaßstab ist. Solange eine Aussonderung des Steueranteils vom Spielkapital nicht möglich ist, wird der Charakter der örtlichen Aufwandsteuer bereits deshalb nicht gewahrt, weil die Bemessungsgrundlage auf den gesamten eingesetzten Geldbetrag bezogen ist. Dadurch ist der Steueranteil ein Teil des Spielkapitals, das der Gewinnermittlung zugrunde liegt, obwohl er zuvor herausgerechnet werden müsste. § 6 Abs. 1, 2. Spiegelstrich der VergnStS der AG v. 13. 9. 2006 sieht – anders als die der genannten Entscheidung zugrunde liegenden Satzung – vor, dass sich die VergnSt nach dem „Spieleinsatz aller Spieler des Gerätes (Einspielergebnis) abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben“ bemisst. Diese Formulierung wirft die Frage auf, ob die der Steuerbemessung zugrunde gelegten Positionen um den auf die VergnSt entfallenden Anteil bereinigt sind. Ist dies nicht der Fall, bleibt zu klären, ob die hier gegebene Satzungslage möglicherweise aus Praktikabilitätsgründen zu tolerieren ist bzw. die vorgenommene Typisierung in einem angemessenen Verhältnis zu den mit ihr notwendig verbundenen Nachteilen steht. Dem nachzugehen, ist allerdings nicht Aufgabe des Eilverfahrens. Dies muss dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben.

- 1) BVerwG v. 22. 12. 1999 – 11 CN 1/99, BVerwGE 110, 237.
- 2) OVG Sachsen v. 12. 7. 2007 – 5 BS 146/07, juris, Rz. 18–20.
- 3) BVerfG v. 1. 3. 1997, NVwZ 1997, 573.
- 4) BVerwG v. 13. 4. 2005 – 10 C 5.04, BVerwGE 123, 218.
- 5) BFH v. 6. 12. 2000 – II R 36/98, juris, zur Spielgeräteststeuer.
- 6) OVG Sachsen v. 19. 12. 2006 – 5 BS 242/06, SächsVBl 2007, 131.
- 7) BVerfG v. 1. 3. 1997 – 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573; ThürOVG v. 19. 12. 2002 – 4 EO 489/02, KStZ 2004, 71.
- 8) BVerwG v. 3. 3. 2004 – 9 C 3.03, BVerwGE 120, 175, 184 ff.
- 9) BVerwG v. 13. 4. 2005 – 10 C 5.04, BVerwGE 123, 218.
- 10) EuGH v. 9. 3. 2000 – Rs. C-437/97, Slg. 2000, I-01157.
- 11) EuGH v. 5. 5. 1994 – Rs. C-38/93, Slg. 1994, I-01679.
- 12) BVerwG v. 22. 12. 1999, NVwZ 2000, 933; ThürOVG v. 19. 12. 2002, KStZ 2004, 71; a. A. NdsOVG v. 1. 3. 2006, NVwZ 2006, 1316.

Zeitschrift für Kommunal финанzen

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Postbank Köln: 761 83-502 (BLZ: 370 100 50); Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ 380 500 00). Satz: Meta Systems GmbH, Wustermark; Druck und Verarbeitung: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Hauptschriftleiterin: Monika Kuban, Finanzbeigeordnete und ständige Stellvertreterin des Hauptgeschäftsführers beim Deutschen Städtetag Berlin, Straße des 17. Juni 112, 10623 Berlin, Telefon (030) 377 11-701, E-Mail: monika.kuban@staedtetag.de; **Schriftleiter:** Dr. Stefan Ronnecker, Referent im Finanzdezernat des Deutschen Städtetages, Straße des 17. Juni 112, 10623 Berlin, Telefon (030) 377 11-720, E-Mail: stefan.ronnecker@staedtetag.de. Zusendungen von Aufsätzen und Beiträgen an die Schriftleitung.

Manuskript: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich des der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. 7 % USt): halbjährlich 111,90 €, Preis der Einzelnummer: 23,– €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen. Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 31. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

ISSN 0174-1136