

**HANDREICHUNG ZUR UMSTELLUNG
AUF § 2b UStG
FÜR KREISANGEHÖRIGE GEMEINDEN
IN BAYERN**



**BAYERISCHER
GEMEINDETAG**

 **Küffner**
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer
Rechtsanwälte

EINE LICHTUNG IM STEUERDSCHUNGEL

DIE UNKENNTNIS DER STEURGESETZE BEFREIT NICHT VON DER PFLICHT ZUM STEUERNZAHLEN. DIE KENNTNIS ABER HÄUFIG.

Amschel Meyer Rothschild (1744 – 1812)

70 % der Steuerliteratur weltweit sind in deutscher Sprache verfasst, so lautet zumindest ein bekanntes Bonmot zum Deutschen Steuerrecht. Ich bin mir nicht sicher, ob ich mich darüber freuen soll, dass nun auch der Bayerische Gemeindetag einen Beitrag zu dieser Quote leistet. Viele Gemeinden hätten vermutlich auf die Reform des Umsatzsteuerrechts gut verzichten können. Bringt doch der neue § 2b UStG für alle Körperschaften des öffentlichen Rechts zunächst einmal vor allem eines: Viel Arbeit! Alle Einnahmen wollen erfasst und analysiert werden; sämtliche Verträge gehören auf den Prüfstand und müssen gegebenenfalls geändert werden und nicht zuletzt ist auch die Organisation der Verwaltung zu überdenken. Sind die Zuständigkeiten im Rathaus eindeutig geklärt und die Prozesse so aufgestellt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Steuererklärungen mit ruhigem Gewissen unterzeichnen kann? Oder müssen die Verantwortlichen in Zukunft befürchten, als Steuersünder auf der Anklagebank zu sitzen?

Lohnt sich dieser Aufwand für die Gemeinden wenigstens finanziell? Dies mag bei einigen Kommunen der Fall sein, weil sie bei größeren Investitionen von den besseren Möglichkeiten zum Vorsteuerabzug profitieren werden. Für den Großteil der Gemeinden bin ich allerdings skeptisch und fürchte eher, dass die Ausweitung der Umsatzsteuer zu höheren

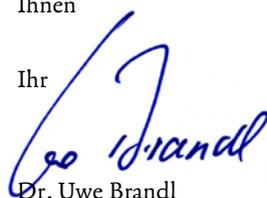
Belastungen der Bürger und der Gemeinden führen wird, nicht zuletzt bei der interkommunalen Zusammenarbeit.

Auch wenn dieser Ausblick wenig euphorisch stimmt, bringt es nichts, den Kopf in den Sand zu stecken. Um die Gestaltungsmöglichkeiten, die das neue Recht bietet, zu erkennen und zu nutzen, geht kein Weg daran vorbei, sich gut mit der Materie vertraut zu machen. Ich bin mir sicher, dass die bayerischen Gemeinden auch diese Herausforderung meistern werden und das Umsatzsteuerrecht in 5 Jahren zur Normalität in den Rathäusern gehören wird. Es würde mich freuen, wenn die vorliegende Handreichung des Bayerischen Gemeindetags hierzu einen Beitrag leisten kann und für Sie eine Lichtung im Steuerdschungel schafft.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Küffner und seinem Team. Er und seine Mitarbeiter haben mit hoher fachlicher Expertise und großem Engagement einen wichtigen Beitrag zum Gelingen dieser Schrift geleistet.

Eine erkenntnisreiche Lektüre wünscht Ihnen

Ihr



Dr. Uwe Brandl



DR. UWE BRANDL

Präsident

des Bayerischen Gemeindetags

ENDSPURT § 2b UStG 2021

Vor über 20 Jahren habe ich ein steuerrechtliches Thema für meine Promotion gesucht. Mein Vater, selbst Steuerberater, hat mich damals auf die ungeklärten Fragen der Umsatzbesteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts hingewiesen. Zu dieser Zeit hat das Thema nur die Wissenschaft interessiert.

Heute bin ich meinem Vater dankbar, dass er mich auf das Thema aufmerksam gemacht hat. Ich habe nicht nur erfolgreich meinen Dokortitel erhalten. Die Besteuerung der öffentlichen Hand fasziniert mich heute noch genauso wie vor 20 Jahren. Doch nicht nur mich allein. Zusammen mit einem Dutzend anderer Berufsträger beschäftigen wir uns heute in unserer Kanzlei schwerpunktmäßig mit Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand – von kleinen kreisangehörigen Gemeinden bis hin zu großen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten. Und jeder Fall ist spannend wie am ersten Tag. Auch das Ziel ist gleich geblieben: Die beste praxisorientierte Lösung zu finden.

Ein besonderer Dank gilt meiner Kollegin Frau Stefanie Stern und meinem Kollegen Niko Ferstl, die mich tatkräftig bei der Erstellung dieser Handausgabe unterstützt haben. Ebenso möchte ich mich sehr herzlich bei Herrn Georg Große Verspohl bedanken, der das Werk nicht nur initiiert hat, sondern auch für den notwendigen Praxisbezug gesorgt hat.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre. Wir alle würden uns freuen, wenn wir Sie für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand begeistern könnten.

Ihr

Prof. Dr. Thomas Küffner



PROF. DR. THOMAS KÜFFNER

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Wirtschaftsprüfer,
Fachanwalt für Steuerrecht

	Eine Lichtung im Steuerdschungel	3	5.	Optionsregelung und Widerruf der Option	22
	Endspurt § 2b UStG 2021	5			
	Neu im Blick: Die Gemeinde als Unternehmerin	8	6.	Steuerbefreiungen	23
			7.	Kleinunternehmerregelung	24
TEIL 1	EINFÜHRUNG IN DAS UMSATZSTEUERRECHT		7.1	Grundregeln	24
1.	Funktionsweise der Umsatzsteuer	10	7.2	Voraussetzungen	24
2.	Leistungsaustausch	11	7.3	Rechtsfolgen	25
2.1	Mehrere Personen	11	7.4	Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG	25
2.2	Entgeltlichkeit der Leistung	12	8.	Vorsteuerabzug	25
2.2.1	Unentgeltliche Leistungen	12	8.1	Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs	25
2.2.2	Abgrenzungsfragen beim Leistungsaustausch	13	8.2	Vorsteuerkorrektur	27
3.	Der Betrieb gewerblicher Art – „altes Recht“	14	8.3	Vorsteuerkorrektur im Rahmen der Umstellung auf das neue Recht	28
3.1	Einrichtung	15			
3.2	Wirtschaftliche Tätigkeit	15			
3.3	Hoheitsbetrieb	15			
3.4	Einnahmeerzielungsabsicht und Nachhaltigkeit	16			
3.5	Wirtschaftliche Bedeutsamkeit	16			
3.6	Beistandsleistungen	16			
4.	Das „neue Recht“ der Besteuerung der öffentlichen Hand	16			
4.1	Grundsatz: Gemeinde ist Unternehmerin	17			
4.2	Ausnahme: Hoheitliche Tätigkeit	18			
4.3	Größere Wettbewerbsverzerrungen	19			
4.4	Interkommunale Zusammenarbeit	20			
4.4.1	Systematischer Zusammenhang	20			
4.4.2	Leistungen im exklusiv hoheitlichen Bereich	20			
4.4.3	Begünstigte Kooperation	21			
4.4.3.1	Langfristige Vereinbarung	21			
4.4.3.2	Erhalt der öffentlichen Infrastruktur	21			
4.4.3.3	Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe	21			
4.4.3.4	Lediglich Kostenerstattung	22			
4.4.3.5	Erbringung im Wesentlichen an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts	22			

TEIL 2	UMSTELLUNG AUF § 2B UStG		ANLAGEN		
1.	Entwicklung eines Umstellungskonzeptes	30	1	Überblick über die wichtigsten umsatzsteuerrechtlichen Tätigkeiten einer kreisangehörigen Gemeinde in Bayern	46
1.1	Projektplan	30	2	Projektplan	54
1.2	Arbeitsaufteilung und Ressourcenplanung	31	3	Erfassung steuerrelevanter Tätigkeiten – Übersicht erforderlicher Unterlagen	55
1.2.1	Wer macht die Arbeit im Rathaus?	31	4	Tabelle Einnahmenanalyse	56
1.2.2	Bildung von Arbeitsgemeinschaften – interkommunale Zusammenarbeit	31	5	Leitfaden zur Tabelle Einnahmenanalyse	57
1.2.3	Einbindung von Steuerberatern	32	6	Tabelle Vertragsscreening	60
2.	Erfassung des umsatzsteuerlichen Istzustands	32	7	Leitfaden zur Tabelle Vertragsscreening	61
3.	Einnahmenanalyse	33	8	Musterrechnung nach § 14 UStG	63
4.	Vertragsscreening	34	9	Checkliste Eingangsrechnung	64
4.1	Erfassung	34	10	Funktionsabgrenzung	65
4.2	Bewertung	35	11	Musterdienstanweisung zur Besteuerung der Gemeinde Musterhausen	68
4.3	Überlegungen zur Vertragsgestaltung (insb. Steuerklausel)	36	12	Hinweise zur Musterdienstanweisung zur Besteuerung der Gemeinde Musterhausen	70
4.4	Preis Anpassung	36			
5.	Auswertung und Zusammenfassung der Ergebnisse	37			
6.	Vorsteuer und Vorsteuerabzugspotential	37			
7.	Steuerliche Gestaltung	38			
8.	Umstellung der IT	40			
8.1	Finanzsoftware	40			
8.2	Faktura-Programm	41			
9.	Organisation des Steuerbereichs	41			
9.1	Zuständigkeiten	42			
9.2	Prozesse	42			
9.2.1	Ausgangsumsätze	42			
9.2.2	Eingangsumsätze	44			
9.3	Dezentrale Organisation	44			
9.4	Dienstanweisung	45			
				IMPRESSUM	71

NEU IM BLICK: DIE GEMEINDE ALS UNTERNEHMERIN

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand führte (nicht nur) im kommunalen Bereich jahrzehntelang ein Schattendasein. Zwar unterlagen auch in der Vergangenheit einige Umsätze der Gemeinden – z. B. im Bereich der Wasserversorgung – der Besteuerung. Warum dies der Fall war, die rechtlichen Hintergründe, Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten waren jedoch in den meisten Rathäusern nicht präsent.

Zunächst durch die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und schließlich vor allem durch die Änderung des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist die Thematik auf die Agenda der Führungskräfte in den Kommunalverwaltungen gelangt. Die Streichung des § 2 Abs. 3 UStG und die Einfügung des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) zum 1. Januar 2016 führen zu einem vollständigen Paradigmenwechsel: In der Vergangenheit unterlagen juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nicht

der Umsatzsteuer, es sei denn in Ausnahmefällen, wie sie in § 2 Abs. 3 UStG a. F. geregelt sind. Nach neuem Recht unterfallen dem Grundsatz nach alle Umsätze der öffentlichen Hand der Umsatzbesteuerung. Um allerdings den Besonderheiten des hoheitlichen Handelns gerecht zu werden, hat der Gesetzgeber mit dem § 2b UStG eine wichtige Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung geschaffen.

Nachdem fast alle Gemeinden durch Abgabe der Optionserklärung im Jahr 2016 den Übergangszeitraum bis Ende des Jahres 2020 hinausgeschoben haben, ist es an der Zeit, den Übergang in das neue System der Umsatzsteuer erfolgreich zu gestalten. Ab 1. Januar 2021 greift für alle Umsätze der Gemeinden das neue Recht. Einen weiteren Aufschub wird es nicht geben.

Als Hilfestellung soll die vorliegende Handreichung dienen. Sie wendet sich vor allem an kleinere kreisangehörige Gemeinden, kann aber entsprechend insbesondere auch von Verwaltungsgemeinschaften und Zweckverbänden angewendet werden. Die Handreichung besteht aus zwei Teilen. Im ersten Teil wird ein Überblick über das materielle Umsatzsteuerrecht gegeben. Hierbei wird zunächst die Wirkungsweise der Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzugs verdeutlicht. Einen nicht nur untergeordneten Platz hat auch das „alte Recht“ gefunden. Die Umstellung auf § 2b UStG sollte auch zur „Vergangenheitsbewältigung“ genutzt werden. Nicht selten stellt sich bei näherer Beschäftigung mit der Umsatzsteuer heraus, dass in einer Kommune bereits bislang nicht erkannte Betriebe gewerblicher Art bestehen. Solche Fälle sollten unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung gelöst werden.

Schließlich wird die Neuregelung des § 2b UStG vorgestellt. Die Darstellung beschränkt sich auf die für die kommunale Praxis wichtigsten Erkenntnisse. Besondere Beachtung finden die in § 2b Abs. 3 UStG enthaltenen Regelungen, die für die Umsätze im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit von erheblicher Bedeutung sind. Sie wird abgerundet durch eine kurze Erläuterung der wichtigsten Steuerbefreiungstatbestände.

Teil 2 der Handreichung soll den Gemeinden bei der konkreten Transformation in das neue Recht helfen. Hier wird aufgezeigt, welche Fragen vor Ort gestellt werden sollten und welche Schritte sinnvoll sind, um den Umstieg erfolgreich zu bewältigen. Ergänzt wird dieser Teil durch einige Anlagen, wie z. B. Tabellen oder Muster. Bitte beachten Sie, dass alle diese Handlungsempfehlungen nur Blaupausen sind, die an die örtlichen Verhältnisse angepasst werden müssen. Auch für die erfolgreiche Umstel-

lung selbst gibt es nicht den einen, einzig richtigen Weg. Den Gemeinden steht es damit grundsätzlich frei, andere Lösungen zu suchen. Nicht zu empfehlen ist allerdings die Untätigkeit! Sich von der Entwicklung überrollen zu lassen oder zu warten, bis eine Prüfung erfolgt, kann für die Verantwortlichen erhebliche, eventuell sogar strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

Der Rechts- und Erkenntnisstand dieser Handreichung entspricht dem des Herausgabezeitpunkts. Es ist zu beachten, dass bislang praktisch keine Rechtsprechung zum § 2b UStG existiert. Auch die Hinweise der Finanzverwaltung lassen leider viele Fragen offen. Wir werden versuchen, wichtige neue Erkenntnisse in die Online-Version dieses Dokuments einfließen zu lassen.

Neben dieser Handreichung sollte sich jede Gemeinde die Schreiben des Bundesfinanzministeriums zu dieser Thematik beschaffen. Dies sind insbesondere

- BMF-Schreiben vom 19.04.2016 – III C 2 – S 7106/07/10012-06, BStBl. I 2016 S. 481,
- BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl. I 2016 S. 1451,
- BMF-Schreiben vom 27.07.2017 – III C 2 – S 7106/0:002, BStBl. I 2017 S. 1239.

Unverzichtbar ist zudem der Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) in der aktuellen Fassung. Die Dokumente finden sich im Internet (www.bundesfinanzministerium.de).

EINFÜHRUNG IN DAS UMSATZSTEUERRECHT¹

1. FUNKTIONSWEISE DER UMSATZSTEUER

Die Umsatzsteuer zählt neben der Einkommensteuer zu den bekanntesten und ertragreichsten Steuern Deutschlands. Der Zusatz „MwSt. 19 %“ auf Rechnungen oder Kassenbons ist jedem Kind geläufig. Die Funktionsweise der Umsatzsteuer, die in Deutschland als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer ausgestaltet ist, ist allerdings nur wenigen bekannt.

Eine einfache Form der Umsatzsteuer, die sogenannte Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer, galt in Deutschland bis Ende der 1960er-Jahre. Bei dieser Steuer wurde der Umsatz bei jeder Produktions- oder Handelsstufe mit einem bestimmten (relativ niedrigen) Steuersatz belastet. Dies führte dazu, dass die Steuerbelastung abhängig von der Länge der Lieferanten- bzw. Händlerkette anstieg. Hierdurch waren kleinere Unternehmen und Händler gegenüber Unternehmen mit großer Fertigungstiefe benachteiligt, weil bei den internen Produktionsschritten keine Umsatzsteuer anfiel. Eine solche Benachteiligung stößt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf verfassungsrechtliche Bedenken.² Zur Umsetzung dieser Rechtsprechung und der ersten Harmonisierungsbestrebungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Bereich der Mehrwertsteuer wurde

mit Wirkung vom 1. Januar 1968 das System der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in Kraft gesetzt, das bis heute Gültigkeit besitzt.

Das entscheidende Korrektiv ist hier der Vorsteuerabzug. Er ermöglicht es einem Unternehmer, sich die von ihm für Lieferungen und Leistungen an sein Unternehmen gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzuholen.

BEISPIEL

Ein Weingut verkauft 100 Flaschen Wein an einen Getränkehändler zum Preis von 1.000,— € + 190,— € MwSt. Der Getränkehändler zahlt damit 1.190,— €, von denen das Weingut 190,— € an das Finanzamt als Umsatzsteuer abführt. Der Getränkehändler hat aber im Wege des Vorsteuerabzugs die Möglichkeit, sich die gezahlten 190,— € Umsatzsteuer vom Finanzamt erstaten zu lassen. Der Weinhändler verkauft den Wein für 2.000,— € + 380,— € MwSt. an ein Hotel weiter. Hier greift der gleiche Mechanismus: Der Weinhändler führt die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab, das Hotel erhält im Wege des Vorsteuerabzugs die 380,— € vom Finanzamt zurück.

Der Hotelier schließlich schenkt die 100 Flaschen Wein im Rahmen einer Hochzeit aus und stellt dem Hochzeitspaar hierfür 5.000,— € + 950,— € MwSt. in Rechnung. Ein Vorsteuerabzug ist den Brautleuten nicht möglich (s. Abb. 1).

An diesem Beispiel lassen sich die wichtigsten Grundsätze der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer leicht erläutern:

- Wirtschaftlich belastet wird durch die Umsatzsteuer allein der nichtunternehmerische Verbraucher, der am Ende der Produktions- und Handelskette steht. Die in der Kette stehenden Unternehmer werden aufgrund des Vorsteuerabzugs nicht wirtschaftlich belastet.
- Die Zahllast liegt hingegen allein bei den Unternehmern. Nur sie sind verpflichtet, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der wirtschaftlich belastete Endverbraucher hat keine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt.
- Die saldierte Zahllast ist auf jeder Stufe so hoch wie die hier generierte Wertschöpfung. So hat das Weingut in dem Beispiel eine Zahllast von 190,— €, weil hier eine Wertschöpfung von 1.000,— € geschaffen wurde. Das Hotel führt 950,— € Umsatzsteuer

¹ Diese Abhandlung beruht auf der Kommentierung von Große Verspohl in Wuttig/Thimet, Gemeindliches Satzungsrecht und Unternehmensrecht und wird dort fortlaufend aktualisiert. Die Veröffentlichung erfolgt mit freundlicher Genehmigung der Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH.

² BVerfG, Urteil vom 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63 – NJW 1967 S. 147.

an das Finanzamt ab und bekommt im Wege des Vorsteuerabzugs 380,— € zurück, so dass eine Zahllast von 570,— € verbleibt. Dies sind genau 19 % der vom Hotel erzielten Wertschöpfung von 3.000,— €.

Für eine Gemeinde stellt sich damit, sobald sie Umsätze erlöst, die entscheidende Frage: „An welcher Stelle der Kette stehen wir?“ Oder anders ausgedrückt: „Ist die Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin tätig?“ Nur wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmerin ist, unterliegen ihre Lieferungen und sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer

(§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), nur dann hat sie eine Steuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 3 UStG). Zugleich ist aber nur dann der Vorsteuerabzug möglich, wenn Leistungen für den unternehmerischen Bereich bezogen werden (§ 15 UStG).

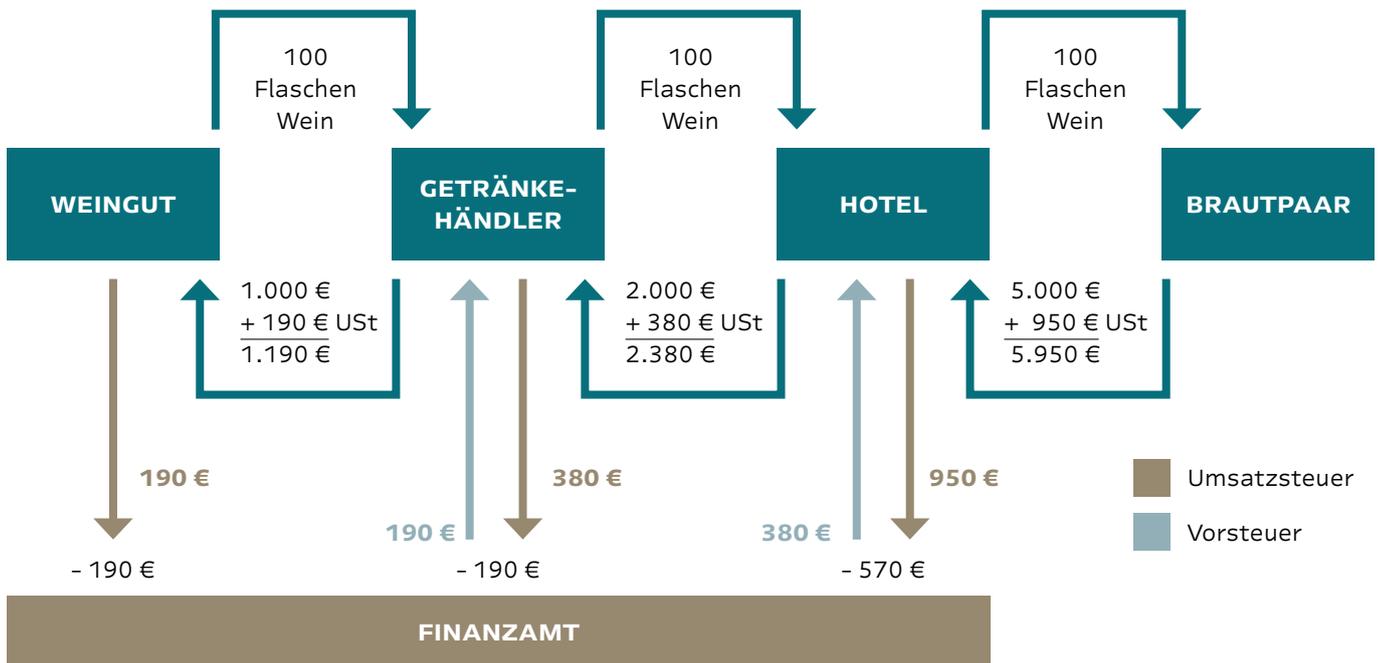
2. LEISTUNGSAUSTAUSCH

Die Umsatzsteuer besteuert Umsätze. Darunter fallen insbesondere die Lieferung und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die Besteuerung setzt damit einen Leistungsaustausch voraus.

2.1 MEHRERE PERSONEN

Für einen Leistungsaustausch ist es erforderlich, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind. Steuerbar können also nur solche Leistungen sein, die zwischen zwei unterschiedlichen Steuersubjekten ausgetauscht werden. Ein steuerbarer Leistungsaustausch innerhalb eines Unternehmens ist damit nicht möglich. Da eine Körperschaft des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich ein Unternehmen darstellt, führt ein Austausch von Waren und Dienstleistungen innerhalb einer Gemeinde nicht zu einem steuerbaren Leistungsaustausch. Dies gilt selbst dann, wenn die Leistun-

Abb. 1 Vorsteuerabzug



gen tatsächlich (intern) abgerechnet werden, beispielsweise zum Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung oder für die Gebührensrechnung. Es handelt sich in solchen Fällen lediglich um einen sogenannten Innenumsatz, der nicht steuerbar ist. Entsprechende Abrechnungen sind keine Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts.³

BEISPIEL

Der gemeindliche Bauhof pflegt die Außenanlagen des gemeindlichen Kindergartens. Hierfür wird eine Rechnung gestellt, um die Kosten intern dem Kindergarten zuzuweisen. Es handelt sich hierbei nicht um einen Leistungsaustausch, sondern um einen nicht steuerbaren Innenumsatz.

Ein Innenumsatz liegt auch bei einem „Leistungsaustausch“ zwischen einem gemeindlichen Eigenbetrieb und der Gemeinde vor, weil der Eigenbetrieb keine eigene Rechtspersönlichkeit hat.

Ein Innenumsatz kann aber zu einer steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a UStG) führen, wenn die Leistung vom unternehmerischen Be-

reich der Gemeinde an den nichtunternehmerischen Bereich erfolgte.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn Waren und Dienstleistungen zwischen einer Gemeinde und einem gemeindlichen „Tochterunternehmen“ mit eigener Rechtspersönlichkeit (z. B. Kommunalunternehmen oder GmbH) ausgetauscht werden. In diesen Fällen liegen grundsätzlich steuerbare Außenumsätze vor, weil die Tochterunternehmen selbst juristische Personen und damit eigenständige Steuersubjekte sind (vgl. Art. 89 Abs. 1 GO; § 13 Abs. 1 GmbHG). Von dieser Regel gibt es allerdings eine wichtige Ausnahme: Besteht eine sogenannte umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen der Gemeinde und ihrer Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft werden die Umsätze der Gesellschaft der Gemeinde als Organträgerin zugeordnet (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft werden damit zu nicht steuerbaren Innenumsätzen. Die Organschaft entsteht, wenn ein Tochterunternehmen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die Gemeinde eingegliedert ist. Bei Kommunalunternehmen als Anstalten des öffentlichen Rechts scheidet die Organschaft regelmäßig an der fi-

nanziellen Eingliederung.⁴ Da es für das Vorliegen der Organschaft nur auf die objektiven Verhältnisse, nicht aber auf den Willen oder die Entscheidungen der Beteiligten ankommt, sollten insbesondere Gemeinden mit privatrechtlichen Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften das Bestehen bzw. Nichtbestehen einer Organschaft sorgfältig im Blick haben.

2.2 ENTGELTLICHKEIT DER LEISTUNG

Voraussetzung für den Leistungsaustausch ist ferner, dass Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen⁵ Zusammenhang stehen und ein unmittelbarer⁶ Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt besteht. Dies kann bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, grundsätzlich angenommen werden.⁷ Es ist keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. So kann z. B. auch eine Leistung steuerbar sein, für die nur ein Aufwendungsersatz gewährt wird.⁸

2.2.1 UNENTGELTLICHE LEISTUNGEN

Nach diesen Grundsätzen unterliegen unentgeltliche Leistungen nicht der Um-

³ Abschn. 14.1. Abs. 4 UStAE.

⁴ Trost/Menebröcker, Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung, Rn. 430.

⁵ Abschn. 1.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

⁶ BFH, Urteil vom 5.12.2007 – V R 60/05.

⁷ BFH, Urteil vom 8.11.2007 – V R 20/05.

⁸ BFH, Urteil vom 18.3.2004 – V R 101/01.

satzsteuer, weil es an einem Leistungsaustausch fehlt.

BEISPIEL

Eine Gemeinde überlässt einem Sportverein unentgeltlich einen Lkw für Arbeiten am vereinseigenen Sportgelände. Da hier keine Gegenleistung durch den Verein erfolgt, liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Die unentgeltliche Überlassung kann aber zu einer steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a UStG) führen, wenn der überlassene Gegenstand dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden ist und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. War also der im Beispiel überlassene Lkw der Wasserversorgung zugeordnet, müsste die unentgeltliche Überlassung an den Sportverein als unentgeltliche Wertabgabe der Steuer unterworfen werden.

Ferner ist zu beachten, dass Entgeltlichkeit nicht voraussetzt, dass es zu einer Geldzahlung kommt. Auch der Tausch oder tauschähnliche Umsätze können eine entgeltliche Leistung begründen. So liegt beispielsweise ein tauschähnlicher Umsatz dann vor, wenn eine Gemeinde als Herausgeberin einen Verlag mit der

Herstellung des gemeindlichen Informationsblatts beauftragt und im Gegenzug dafür dem Verlag das Recht überlässt, hierin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Werbeanzeigen zu platzieren.⁹

Andererseits kann in bestimmten Konstellationen das Vorliegen eines Leistungsaustauschs fraglich sein, obwohl auf den ersten Blick die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen. Im kommunalen Bereich ist dies insbesondere bei solchen Fällen denkbar, in denen zwar einerseits ein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und einem Dritten vorliegt, andererseits die Gemeinde diesem Dritten Zuschüsse in Höhe des vereinbarten Entgelts gewährt und zwischen dem Entgelt und dem Zuschuss eine Verknüpfung besteht.

BEISPIEL

Eine Gemeinde vermietet ihre Sporthalle an Sportvereine. Bei der alljährlichen Entscheidung des Gemeinderats über die Sportförderung wird für jeden Verein ein Zuschuss in Höhe der von ihm geleisteten Mietzahlung beschlossen. Da hier zwischen Mietzahlung und Zuschuss eine Verknüpfung besteht, kann eine Saldierung der Zahlungen geboten sein, so dass es im Ergebnis an einem Leis-

tungsaustausch mangelt.¹⁰ Erfolgt die Gewährung und Höhe des Zuschusses jedoch unabhängig von der Miete der Sporthalle, z. B. anhand der Mitgliederzahlen, ist eine Saldierung nicht angezeigt, so dass ein Leistungsaustausch anzunehmen ist.

2.2.2 ABGRENZUNGSFRAGEN BEIM LEISTUNGSAUSTAUSCH

Die Gemeinden haben einige Einnahmen, bei denen fraglich ist, ob ein Leistungsaustausch vorliegt. So kann sich beispielsweise auch hinter Bezeichnungen wie „Zuschuss“, „Zuwendung“, „Beihilfe“, „Prämie“ oder „Ausgleichsbetrag“ ein Leistungsaustausch verbergen. Bei Zuwendungen aus öffentlichen Kassen handelt es sich in der Regel um sogenannte „echte Zuschüsse“, die keinen Leistungsaustausch begründen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Zuschüsse ausschließlich auf Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen allgemeinen Nebenstimmungen ergehen.¹¹

Denkbar sind aber auch sogenannte „unechte Zuschüsse“. Diese sind dann anzunehmen, wenn der Zuschuss ein Entgelt für eine Leistung des Empfängers an den Zahlenden ist. Ob dies der Fall ist, ergibt

9 BFH, Urteil vom 11.07.2012 – XI R 11/11.

10 BFH, Urteil vom 15.12.2016 V R 44/15.

11 Abschn. 10.2. Abs. 8 Satz 1 UStAE.

sich aus den Vereinbarungen der Parteien oder den Vergaberichtlinien.¹² Ist die Zahlung des Zuschusses auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet, liegt ein Leistungsaustausch vor. So kann beispielsweise ein Zuschuss einer Gemeinde an einen Werbeverein e.V. zur vertragsgemäßen Durchführung einer Werbeanstaltung in der Vorweihnachtszeit ein unechter Zuschuss sein, der einen Leistungsaustausch begründet.

Als „unechter Zuschuss“ sind regelmäßig auch solche Leistungen zu qualifizieren, die ein zusätzliches Entgelt eines Dritten darstellen (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt nämlich nicht voraus, dass der Leistungsempfänger selbst die Gegenleistung erbringt. Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung des leistenden Unternehmers gewährt werden, sind als Entgelt zu betrachten. Unabhängig von ihrer Bezeichnung als „Zuschuss“ gehören sie zum Entgelt, wenn sie dem Leistungsempfänger zugutekommen, der Zuschuss für eine bestimmte Leistung gezahlt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.¹³

BEISPIEL

Ein Bundesland gewährt zur Entlastung der Eltern einen „Zuschuss“ zu den Kindergartenbeiträgen. Aus Gründen der Vereinfachung wird der „Zuschuss“ kindbezogen an die Träger der Kindergärten ausgezahlt und von diesen auf die Elternbeiträge angerechnet.

LÖSUNG

Es handelt sich um einen „unechten“ Zuschuss, weil die Zahlung den Leistungsempfängern (Eltern) zugutekommt, der Zuschuss für eine bestimmte Leistung (Betreuung eines Kindes) gezahlt wird und der Träger einen Anspruch auf Auszahlung des Zuschusses hat, wenn er die Leistung erbringt. Der Zuschuss ist damit grundsätzlich steuerbar, allerdings nach § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Nicht zum zusätzlichen Entgelt gehören hingegen Zahlungen eines Dritten dann, wenn sie nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers, sondern vornehmlich zur Förderung des leistenden Unternehmens erbracht werden.¹⁴

Auch Schenkungen oder Sponsoringleistungen an Gemeinden können einen versteckten Leistungsaustausch beinhalten. Eine echte Schenkung oder ein echtes Sponsoring begründet keinen Leistungsaustausch. Dies gilt auch dann noch, wenn ohne besondere Hervorhebung auf die Unterstützung durch den Sponsor hingewiesen wird. Wird dem Sponsor allerdings das Recht eingeräumt, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten oder erfolgt eine besondere Hervorhebung des Sponsors oder Verlinkung zu seiner Internetseite, handelt es sich um unechtes Sponsoring, das einen Leistungsaustausch begründet.¹⁵

In den Fällen, in denen kein Leistungsaustausch vorliegt, ist der Anwendungsbereich des UStG schon gar nicht eröffnet. Es kommt dann auch nicht mehr darauf an, ob die Gemeinden als Unternehmer handeln. Diese o.g. Abgrenzung ist daher immer in einem ersten Schritt vorzunehmen.

3. DER BETRIEB GEWERBLICHER ART – „ALTES RECHT“

Nach dem bis zum Ende des Jahres 2015 geltenden § 2 Abs. 3 UStG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts – außerhalb der Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft – nur dann als Unter-

¹² Vgl. Abschn. 10.2. Abs. 3 UStAE.

¹³ Vgl. BFH, Urteil vom 09.10.2003 – V R 51/02.

¹⁴ Vgl. Abschn. 10.2 Abs. 4 UStAE

¹⁵ Abschn. 1.1 Abs. 23 UStAE.

nehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu betrachten, wenn sie einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 Abs. 3 UStG a. F.). Für die Körperschaften, die die Option nach § 27 Abs. 22 UStG gezogen haben, gilt diese Rechtslage für alle Umsätze bis zum 31.12.2020 fort.

Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) entsteht dann, wenn die folgenden Voraussetzungen des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfüllt sind. Die Steuerbarkeit ist damit nach alter Rechtslage im Körperschaftsteuergesetz und Umsatzsteuergesetz deckungsgleich:

3.1 EINRICHTUNG

Als Einrichtung ist jede nachhaltige und selbstständige Tätigkeit, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgrenzen lässt, anzusehen.¹⁶ Das Bestehen einer Einrichtung setzt jedoch keine organisatorische Eigenständigkeit voraus. Es reicht aus, wenn bestimmte Merkmale vorliegen, die für eine wirtschaftliche Selbstständigkeit sprechen, wie z. B. eine gesonderte Geschäftsleitung, getrennte Buchführung oder ein gesondert geführter Haushalt.

3.2 WIRTSCHAFTLICHE TÄTIGKEIT

Die wirtschaftliche Tätigkeit „gewerblicher Art“ erfasst im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben. Hieran sind zwar keine allzu großen Anforderungen zu stellen, nicht erfasst ist aber die reine Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand.¹⁷ Hierzu zählt z. B. die bloße langfristige Vermietung und Verpachtung des Grundvermögens oder die Einräumung von Nutzungsrechten.

Eine Besonderheit besteht bei der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art. Eine solche begründet bei der verpachtenden kommunalen Körperschaft einen eigenen Betrieb gewerblicher Art. Die Verpachtung eines solchen Betriebs (z. B. einer Gaststätte mit Inventar¹⁸ oder eines Campingplatzes mit den notwendigen Einrichtungen¹⁹) ist damit für die juristische Person keine nicht steuerbare Vermögensverwaltung. Es kommt darauf an, ob die Tätigkeit, wenn sie vom Verpächter selbst durchgeführt würde, bei ihm als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln wäre. Für die

Frage, ob es sich um eine wirtschaftlich bedeutende Tätigkeit handelt (s. u. Nr. 3.5), kommt es damit nicht auf die Pachtzahlungen, sondern auf die Umsätze des Pächters an.²⁰

3.3 HOHEITSBETRIEB

Ausgenommen sind solche Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, also hoheitliche Aufgaben erfüllen. Dies ist allerdings ausschließlich bei der Erfüllung solcher Aufgaben anzunehmen, die sich aus der Staatsgewalt ableiten, staatlichen Zwecken dienen und der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten sind.²¹ Im Ergebnis sind damit nur solche Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren, die bei bundesweiter Betrachtung ausschließlich von der öffentlichen Hand wahrgenommen werden können. So ist beispielsweise die Wasserversorgung nicht als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren, auch wenn sie öffentlich-rechtlich organisiert ist. Die Abwasserentsorgung hingegen ist als hoheitliche Aufgabe anerkannt und unterliegt damit nicht der Umsatzsteuer.

16 Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, Merkblatt über die Grundsätze der Umsatzbesteuerung des Landes Hessen als juristische Person des öffentlichen Rechts (Stand Dezember 2016).

17 Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, ebenda.

18 Vgl. BFH, Urteil vom 25.10.1989 – V R 111/85.

19 Vgl. BFH, Urteil vom 7.5.1969 – I R 106/66.

20 R 4.1 Abs. 5 Satz 6 f. KStR 2015.

21 Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Arbeitshilfe – Stand 1.10.2014, S. 26.

3.4 EINNAHME-ERZIELUNGSABSICHT UND NACHHALTIGKEIT

Erforderlich ist ferner eine Einnahmeerzielungsabsicht, nicht aber eine Gewinnerzielungsabsicht. Es kann also auch dann schon ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen, wenn keine Kostendeckung beabsichtigt ist. Außerdem muss die Tätigkeit nachhaltig sein, also Wiederholungsabsicht bestehen.

3.5 WIRTSCHAFTLICHE BEDEUTSAMKEIT

Ein wichtiges Abgrenzungskriterium ist schließlich die wirtschaftliche Bedeutsamkeit der Tätigkeit. Das heißt, dass sich die Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben muss. Die Finanzverwaltung geht bei einem Jahresumsatz von bis zu 35.000,— € grundsätzlich davon aus, dass die wirtschaftliche Bedeutsamkeit nicht gegeben ist (R 4.1 Abs. 5 KStR 2015²²). Dies führt in der Praxis bisher dazu, dass viele vermeintliche Betriebe gewerblicher Art an diesem Kriterium scheitern.

3.6 BEISTANDSLEISTUNGEN

Kein Betrieb gewerblicher Art wird im Übrigen durch sog. Beistandsleistun-

gen begründet. Beistandsleistungen sind Leistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts, die als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren sind. Es ist darauf abzustellen, ob die jeweilige Tätigkeit, wenn sie vom Leistungsempfänger selbst ausgeübt würde, als hoheitliche Tätigkeit oder zumindest als hoheitliche Teilaufgabe oder hoheitliches Hilfsgeschäft zu qualifizieren wäre. Beistandsleistungen sind also insbesondere denkbar bei der interkommunalen Zusammenarbeit zwischen einzelnen Gemeinden, aber auch bei der Zusammenarbeit mit Schul- oder Zweckverbänden.

BEISPIEL

Der Abwasserzweckverband Z übernimmt die Betriebsführung und Verwaltung der Abwasserentsorgung der Gemeinde G gegen Kostenerstattung. Hierbei handelt es sich um nicht steuerbare Beistandsleistungen, weil die Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren wären, wenn sie von der Gemeinde selbst erbracht würden.

ABWANDLUNG

Der Wasserzweckverband Z übernimmt die Betriebsführung und Verwaltung der Wasserversorgung der Gemeinde G gegen Kostenerstattung. Hierbei handelt es sich

nicht um Beistandsleistungen, weil die Wasserversorgung der öffentlichen Hand nicht vorbehalten ist und damit nicht als hoheitlich zu qualifizieren wäre, wenn sie von der Gemeinde selbst erbracht würde. Die Leistungen wären damit grundsätzlich steuerbar.

4. DAS „NEUE RECHT“ DER BESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND

Die Regelungen zur Umsatzsteuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts standen seit Längerem in der Kritik. Insbesondere wurde eingewandt, dass sie nicht mit dem System des Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU zu vereinbaren wären. Der BFH hat diesen Konflikt gelöst, indem er bereits seit einigen Jahren eine Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. im Lichte des Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgenommen hat. Im Rahmen dieser Rechtsprechung lehnte der BFH insbesondere das System der Beistandsleistung und die nicht steuerbare Vermögensverwaltung ab. Die Finanzverwaltung blieb – von der Rechtsprechung des BFH weitgehend unbeeindruckt – bei ihrer hergebrachten Rechtsauffassung. Sie erkannte allerdings die Anwendung der BFH-Rechtsprechung dann an, wenn sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts hierauf berief. In diesem Fall

22 Vgl. BT Drucks.76/16; für Umsätze vor dem 1. Januar 2015 gilt die alte Grenze von 30.678,— €.

war jedoch die BFH-Rechtsprechung für das gesamte „Unternehmen“ anzuwenden; eine Beschränkung auf einzelne Bereiche wurde nicht zugelassen.²³

Der Bundesgesetzgeber hat mit der Streichung des § 2 Abs. 3 UStG und der Aufnahme des neuen § 2b UStG eine Neuregelung geschaffen, die sich an Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie

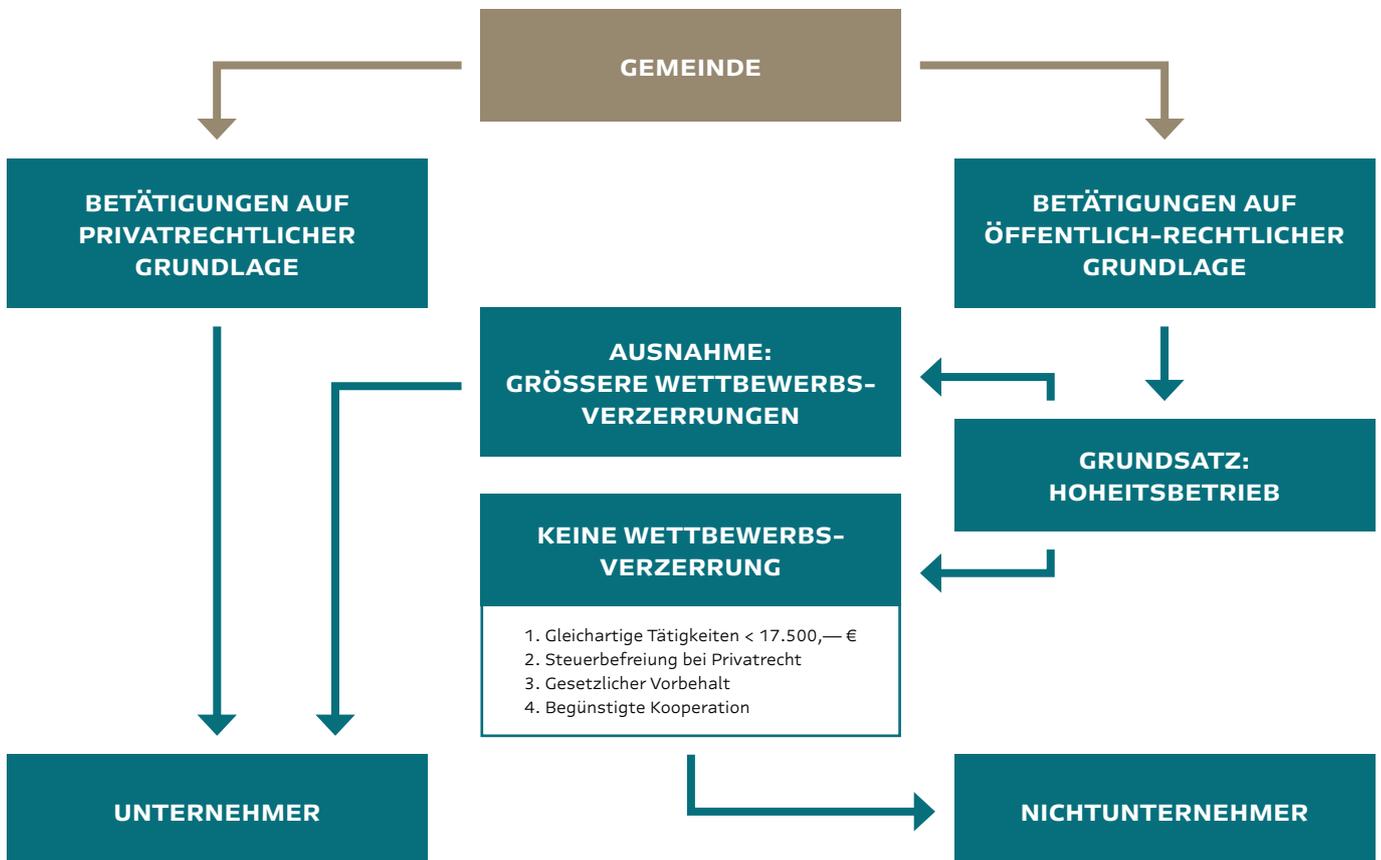
orientiert. Die bisherige Systematik, die auf das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art abstellt, wird damit in Zukunft umsatzsteuerrechtlich keine Rolle mehr spielen. Dies führt dazu, dass die bisherige Deckungsgleichheit zwischen dem Körperschaftsteuergesetz und dem Umsatzsteuergesetz aufgegeben wird. Der Betrieb gewerblicher Art ist damit jedoch nicht Geschichte geworden, sondern

weiterhin Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach dem Körperschaftsteuergesetz und dem Gewerbesteuergesetz.

4.1 GRUNDSATZ: GEMEINDE IST UNTERNEHMERIN

Nach § 2b Abs. 1 UStG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts grundsätzlich als Unternehmer zu behandeln.

Abb. 2 Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, neue Rechtslage



23 Vgl. OFD Niedersachsen vom 27.07.2012 – S 7106-283-St 171.

Dies ist im Vergleich zur alten Rechts-situation schon systematisch ein erheblicher Unterschied. Während das alte Recht davon ausging, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht Unternehmer waren und nur im Ausnahmefall (Betrieb gewerblicher Art bzw. Land- und Forstwirtschaft) die Unternehmereigenschaft vorlag, wird das Verhältnis von Regel und Ausnahme nun umgekehrt: Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wird grundsätzlich als Unternehmerin behandelt, es sei denn, es greift die im Gesetz geregelte Ausnahme. Eine Anknüpfung an den Betrieb gewerblicher Art gibt es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nicht mehr. Die Prüfung, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, erfolgt autonom nach § 2 und § 2b UStG. Für bestimmte Katalogtätigkeiten hat der Gesetzgeber den Weg zur Ausnahme durch § 2b Abs. 4 UStG kategorisch versperrt. Hierunter fällt beispielsweise der für die Gemeinde wichtige Bereich „Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie“. Dieser ist nach § 2b Abs. 4 i. V. m. Anhang 1 zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie stets der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen, sofern sein Umfang nicht unbedeutend ist. Dies ist der Fall, wenn die damit erzielten Umsätze einen Betrag von 17.500,— € jährlich überschreiten.²⁴

4.2 AUSNAHME: HOHEITLICHE TÄTIGKEIT

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausübt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG) und ferner eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Schematisch wird die neue Rechtslage in Abb. 2 dargestellt.²⁵

Aus Absatz 1 des § 2b UStG lassen sich bereits im Vergleich zum bisherigen System drei wichtige Erkenntnisse ableiten:

- Privatrechtliches Tätigwerden einer Gemeinde ist in Zukunft ab dem 1. EURO umsatzsteuerbar!
- Die Vermögensverwaltung schließt die Steuerbarkeit nicht mehr aus!²⁶
- Die bisherige Umsatzgrenze von 35.000,— € ist nicht mehr relevant!

BEISPIEL

Eine Gemeinde verkauft in ihrem Bürgerbüro Zierteller mit Gemeindegewappen. Der Jahresumsatz hieraus beträgt 850,— €. Nach altem Recht wäre diese Tätigkeit nicht als BgA zu qualifizieren

gewesen, weil die Umsatzgrenze von 35.000,— € nicht erreicht wurde und es damit am Merkmal der „wirtschaftlichen Bedeutsamkeit“ gefehlt hat. Nach neuem Recht sind die Umsätze jedoch steuerbar, weil auf zivilrechtlicher Grundlage gehandelt wird. Auf Umsatzgrenzen kommt es nicht mehr an.

Nicht steuerbar sind nach neuem Recht also ausschließlich solche Umsätze, die im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Tätigwerdens ausgeführt werden. Hieran anknüpfend lässt sich die in Zukunft wichtigste umsatzsteuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeit identifizieren: Will eine Gemeinde einen Tätigkeitsbereich im Hinblick auf den Vorsteuerabzug der Umsatzsteuer unterwerfen, kann sie diese Wirkung durch Handeln in privatrechtlicher Form herbeiführen. Möchte sie die Umsatzsteuer vermeiden, muss sie zwingend öffentlich-rechtlich handeln. Hinzukommen muss, dass größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind. Gerade bei der Regelung der Benutzungsverhältnisse ihrer öffentlichen Einrichtungen haben die Gemeinden grundsätzlich Formenwahlfreiheit. Sie können diese privatrechtlich – also durch privatrechtliche Vertrags- und

24 Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001, Rn. 57.

25 Für ein ausführliches Schema vgl. Kronawitter, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2b UStG – Auswirkungen in der Praxis dargestellt an Beispielen, Versorgungswirtschaft 2016, S. 5, 6.

26 Häufig dürften aber Steuerbefreiungsnormen (insb. § 4 Nr. 12 UStG) greifen.

Entgeltregelungen – ausgestalten, wenn dies nicht durch rechtliche Vorschriften ausdrücklich ausgeschlossen ist.²⁷ Sie haben jedoch auch die Möglichkeit, auf öffentlich-rechtliche Handlungsformen zurückzugreifen, etwa durch den Erlass von Benutzungssatzungen und die Festsetzung von Benutzungsgebühren. Entscheidet sich die Gemeinde für privatrechtliches Tätigwerden, sind die damit erlösten Umsätze in Zukunft automatisch steuerbar.

Es gibt allerdings eine Ausnahme vom Grundsatz, dass privatrechtliches Handeln stets zu unternehmerischer Tätigkeit führt: Im Falle von sogenannten Hilfsge-
schäften liegt zwar keine Ausnahme nach § 2b UStG vor. Das privatrechtliche Tätigwerden der juristischen Person des öffentlichen Rechts führt aber gleichwohl nicht zur Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG, da eine solche Tätigkeit nicht selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der nichtunternehmerische Bereich der Körperschaft mit sich bringt. Hierzu zählt insbesondere die Veräußerung von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt wurden, sowie die Überlassung von Gegenständen (z. B. Telefon oder Kraftfahrzeug) an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.²⁸

BEISPIEL

Ein Abwasserzweckverband verkauft eine ausgemusterte Pumpe auf dem freien Markt. Lösung: Es liegt zwar privatrechtliches Handeln vor, gleichwohl handelt der Abwasserzweckverband nicht als Unternehmer, weil lediglich ein Hilfsgeschäft vorliegt.

4.3 GRÖßERE WETTBEWERBSVERZERRUNGEN

Bei der Entscheidung für eine öffentlich-rechtliche Handlungsform wird zunächst der Weg offengehalten, nicht der Umsatzsteuer zu unterfallen. Allerdings ist nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG zudem erforderlich, dass eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Nicht steuerbar bleiben damit weiterhin insbesondere solche Umsätze, bei denen aus rechtlichen Gründen kein Wettbewerb mit Privaten denkbar ist. Dies ist bei der klassischen hoheitlichen Verwaltung, wie etwa im Bereich des Standesamtes, des Einwohnermeldeamtes oder des Pass- und Personalausweiswesens der Fall. Es gilt aber auch für sonstige Tätigkeiten, die aus rechtlichen Gründen der öffentlichen Hand exklusiv vorbehalten sind, wie beispielsweise die

Abwasserbeseitigung oder die Straßenreinigung.

Daneben nennt das Gesetz in § 2b Abs. 2 UStG zwei weitere Fallgruppen, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen unwiderlegbar nicht vorliegen. Dies ist zum einen der Fall, wenn der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500,— € im Jahr nicht übersteigt wird:

BEISPIEL

Eine Gemeinde überlässt Veranstaltungsräume auf öffentlich-rechtlicher Grundlage an Dritte und erhebt hierfür Benutzungsgebühren. Das jährliche Gebührenaufkommen beträgt 9.000,— €. Die Umsätze sind nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht steuerbar. Das gilt selbst dann, wenn die Gemeinde hierdurch tatsächlich einen Wettbewerbsvorteil, z. B. gegenüber einem Gastwirt, erhält.

Zu beachten ist, dass eine Körperschaft des öffentlichen Rechts kein Wahlrecht hat. Bei voraussichtlichen Jahresumsätzen unter 17.500,— Euro und Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage besteht keine Aussicht als Unterneh-

²⁷ BVerwG, Urteil vom 6.4.2005 – 8 CN 1/04.

²⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 20.

mer behandelt zu werden, um etwa einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen.²⁹

Als zweite Fallgruppe nennt der Gesetzgeber die Fälle, in denen vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen einer Steuerbefreiung (§ 4 UStG) ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) unterliegen. In diesen Fällen kann eine Wettbewerbsverzerrung nicht entstehen, weil durch die Steuerbefreiung auch Private keine Belastung durch die Umsatzsteuer erfahren.

BEISPIEL

Eine Gemeinde betreibt einen öffentlich-rechtlich organisierten Kindergarten. Die dort erhobenen Kindergartengebühren sind in Zukunft nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht steuerbar, da die Leistungen der Kinderbetreuung gemäß § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.

4.4 INTERKOMMUNALE ZUSAMMENARBEIT

Besonders praxisrelevant ist die Umsatzsteuerpflicht im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit. Hier besteht die Gefahr, dass sich das politisch gewünschte und zur Steigerung der Effizienz vielfach sinnvolle Zusammenwirken

der Gemeinden allein durch die Umsatzbesteuerung so verteuert, dass es sich nicht mehr rechnet. Diese Risiken hat auch der Gesetzgeber gesehen und anerkannt, dass die interkommunale Zusammenarbeit gerade nicht marktorientiert, sondern allein im öffentlichen Interesse bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge erfolgt.³⁰ Er hat deshalb in das Gesetz mit § 2b Abs. 3 UStG einen eigenen Absatz aufgenommen, der regelt, unter welchen Voraussetzungen die Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht mit der Umsatzsteuer belastet wird.

4.4.1 SYSTEMATISCHER ZUSAMMENHANG

Vorausgeschickt sei, dass § 2b Abs. 3 UStG im systematischen Gesamtzusammenhang des § 2b UStG zu sehen ist. Dies bedeutet zum einen, dass zivilrechtliche Regelungen zwischen Gemeinden automatisch zur Unternehmereigenschaft und damit zur Umsatzsteuer führen. Nur die öffentlich-rechtliche Zusammenarbeit – in der Regel mit den Mitteln des KommZG – bietet überhaupt die Möglichkeit, die Steuerbarkeit zu vermeiden. Zum anderen sind die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 UStG dann nicht mehr zu prüfen, wenn schon aufgrund des § 2b Abs. 2 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorlie-

gen. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Absatz 3 die Möglichkeiten, bei der interkommunalen Zusammenarbeit nicht mit der Umsatzsteuer belastet zu werden, erweitern und nicht beschränken.

BEISPIEL

Gemeinde A übernimmt im Wege einer Zweckvereinbarung den Winterdienst auf der Gemeindeverbindungsstraße der Gemeinde B. Weitere vergleichbare Leistungen erbringt A nicht. Hierfür wird eine jährliche Zahlung von pauschal 15.000,— € vereinbart. Der Umsatz ist schon gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht steuerbar, so dass es nicht mehr darauf ankommt, ob die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 UStG vorliegen.

§ 2b Abs. 3 UStG enthält also in Ergänzung von § 2b Abs. 2 UStG eine weitere nicht widerlegbare gesetzliche Vermutung, dass in zwei Konstellationen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen:

4.4.2 LEISTUNGEN IM EXKLUSIV HOHEITLICHEN BEREICH

Die erste Fallgruppe betrifft die Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestim-

²⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 33.

³⁰ Vgl. BT Drs. 18/6094, S. 74.

mungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG). Hier sind Wettbewerbsverzerrungen per se ausgeschlossen, weil ein privater Dritter die Aufgabe gar nicht übernehmen könnte.

BEISPIEL

Eine Gemeinde überträgt ihr Standesamtswesen gegen Kostenerstattung auf eine Nachbargemeinde.

4.4.3 BEGÜNSTIGTE KOOPERATION

Die zweite Fallgruppe verneint das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Durchführung der Zusammenarbeit durch spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG). Es ist allerdings zu beachten, dass die Finanzämter diese Vorschrift aufgrund der möglicherweise bestehenden Unionsrechtswidrigkeit sehr eng auslegen werden. Verbindliche Auskünfte sind daher zu empfehlen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes wird die Durchführung der Zusammenarbeit regelmäßig dann durch öffentliche Interessen bestimmt, wenn sämtliche der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

4.4.3.1 LANGFRISTIGE VEREINBARUNG

Die Leistungen müssen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen. Was unter „langfristig“ zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht geregelt. Es kann aber zumindest davon ausgegangen werden, dass die nur punktuelle Zusammenarbeit hiervon nicht erfasst ist. Gerade in diesen Fällen dürften aber häufig die Umsätze unter 17.500,— € liegen. Damit wären größere Wettbewerbsverzerrungen schon durch § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Langfristigkeit kann ferner grundsätzlich angenommen werden, wenn unbefristete Vereinbarungen abgeschlossen werden. Liegen Befristungen vor, dürfte in der Regel bei Zeiträumen ab 5 Jahren die Langfristigkeit zu bejahen sein.³¹

4.4.3.2 ERHALT DER ÖFFENTLICHEN INFRASTRUKTUR

Die Leistungen müssen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. Interessant ist hier, was mit „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ gemeint ist. Infrastruktur bedeutet laut Duden der notwendige wirtschaftliche und organisatorische Unterbau als Voraussetzung für die Ver-

sorgung und die Nutzung eines bestimmten Gebiets, für die gesamte Wirtschaft eines Landes.³² Der Begriff der Infrastruktur darf damit nicht zu eng rein technisch (z. B. Straßen, Wasserversorgung, Abwasserentsorgung) verstanden werden. Zur Infrastruktur zählen vielmehr auch andere Einrichtungen der Daseinsvorsorge, wie etwa Kindergärten oder Krankenhäuser, und Einrichtungen der Verwaltung (z. B. die IT-Infrastruktur, vgl. Art. 9 BayEGovG). Damit kann beispielsweise auch die Zusammenarbeit im Bereich der IT-Dienstleistungen unter diese Aufgaben fallen.³³

Der Begriff „Erhalt“ der Infrastruktur ist weit zu verstehen. Hierunter fällt nicht das Bewahren der bestehenden Infrastruktur, sondern auch deren Förderung, Ausbau und Errichtung.

4.4.3.3 WAHRNEHMUNG EINER ÖFFENTLICHEN AUFGABE

Die Leistungen müssen ferner der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe dienen, die allen Beteiligten obliegt. Dies bedeutet aber nicht zwingend, dass die Aufgabe auch noch nach Durchführung der Vereinbarung beim Leistungsempfänger verbleiben muss. Erfasst ist vielmehr auch gerade die Konstellation, bei der beispielsweise eine Gemeinde ei-

31 Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 47.

32 <http://www.duden.de/rechtschreibung/Infrastruktur>.

33 Vgl. Trost, Neue Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Der Gemeindehaushalt 2016, S. 89, 92.

nem Zweckverband eine Aufgabe insgesamt überträgt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen allerdings Leistungsvereinbarungen über verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z. B. Gebäudereinigung) regelmäßig nicht der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. So soll zwar beispielsweise die Übertragung der Aufgaben eines gemeindlichen Bauhofs in Gänze der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen, nicht aber die Übernahme einzelner Arbeiten im Bereich der Grünpflegearbeiten oder von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden, wie sie auch von privaten Unternehmern angeboten werden.³⁴

4.4.3.4 LEDIGLICH KOSTENERSTATTUNG

Die Leistungen dürfen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden. Gewinnaufschläge sind damit unzulässig. Zulässig ist jede sachgerechte Kalkulation, die auf Kostendeckung ausgerichtet ist, ggf. darf hierbei auch auf Pauschalkostensätze zurückgegriffen werden. Zum Ansatz kommen dürfen alle fixen und variablen Kosten, also insbesondere Mieten oder die Abschreibung des Anlagevermögens. Nach Auffassung der Fi-

nanzverwaltung soll hingegen die Einbeziehung der Verzinsung des Anlagekapitals unzulässig sein.³⁵ Zur Sicherheit empfiehlt es sich in der Praxis, in den Vereinbarungen explizit zu regeln, dass die Leistung lediglich gegen Kostenerstattung erfolgt, sowie auch die Grundlagen der Berechnung anzugeben. Damit lassen sich etwaige Kalkulationsfehler vermeiden bzw. im Vollzug der Vereinbarung ausgleichen.

4.4.3.5 ERBRINGUNG IM WESENTLICHEN AN ANDERE KÖRPERSCHAFTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Der Leistende muss ferner gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringen. Das Kriterium soll dazu dienen, die Nichtannahme von größeren Wettbewerbsverzerrungen dann auszuschließen, wenn die leistende Körperschaft gleichartige Leistungen in nennenswertem Umfang auch an private Dritte erbringt.

Von einem nennenswerten Umfang kann dann ausgegangen werden, wenn die Leistungen zu mehr als 20 % am freien Markt erbracht werden.³⁶ Im eigenen nichtunternehmerischen Bereich erbrachte Innenleistungen sind hierbei nicht zu berücksichtigen.

BEISPIEL³⁷

Die Gemeinde betreibt ein Schwimmbad, das zu gleichen Teilen zum Schulschwimmen der eigenen Grund- und Mittelschule, zum privatrechtlich organisierten öffentlichen Badebetrieb gegen Entgelt und auf öffentlich-rechtlicher Grundlage zum Schulschwimmen der Nachbargemeinde gegen Kostenerstattung genutzt wird. Die Nutzung durch die eigene Schule ist eine hoheitliche, nicht-unternehmerische Nutzung. Der öffentliche Badebetrieb ist unternehmerische Nutzung, weil er privatrechtlich organisiert ist. Auch die Leistung an die Nachbargemeinde wäre als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren, weil die Gemeinde im Bereich des Schwimmbads durch den öffentlichen Badebetrieb nicht nur im Wesentlichen Leistungen an andere Personen des öffentlichen Rechts, sondern auch an Privatpersonen erbringt (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. d UStG).

5. OPTIONSREGELUNG UND WIDERRUF DER OPTION

Die meisten Körperschaften des öffentlichen Rechts haben von der Optionsmög-

³⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 50.

³⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 51.

³⁶ Küffner/Rust, Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2016, S. 1633, 1646.

³⁷ Nach Meurer, Steueränderungsgesetz 2015 – Die Änderung im Umsatzsteuergesetz, UStB 2016, S. 14, 21.

lichkeit des § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch gemacht, so dass sie ihre bisherige Besteuerungspraxis letztendlich bis zum Ablauf des Jahres 2020 noch fortführen können.

Sollte sich im Zuge der Umstellung bis dahin abzeichnen, dass die steuerliche Behandlung nach § 2b UStG für die Körperschaft günstiger ist als die Besteuerung anhand der Betriebe gewerblicher Art, besteht die Möglichkeit, die Erklärung zu widerrufen (§ 27 Abs. 22 Satz 6 UStG). Der Widerruf kann sogar für die Vergangenheit erfolgen und zwar jeweils zum Beginn eines Kalenderjahres, wenn für das jeweilige Steuerjahr noch keine materielle Bestandskraft eingetreten ist.

BEISPIEL

Im Jahr 2016 wurde von einer Gemeinde eine Optionserklärung abgegeben. Die Gemeinde widerruft die Optionserklärung im Mai 2020 mit Wirkung zum 1. Januar 2019.

6. STEUERBEFREIUNGEN

Der Vergleich des „alten Rechts“ der Betriebe gewerblicher Art und des „neuen Rechts“ des § 2b UStG zeigt, dass in Zukunft erheblich mehr Umsätze der Gemeinden dem unternehmerischen und damit steuerbaren Bereich der Gemeinde zuzuordnen sind. Insbesondere in folgenden Bereichen wird sich die neue Systematik in besonderem Maße auswirken:

- Tätigkeiten auf zivilrechtlicher Grundlage, deren Jahresumsatz unter 35.000,— € liegt, werden in Zukunft regelmäßig ab dem ersten Euro der Steuer unterfallen, da das Kriterium der „wirtschaftlichen Bedeutsamkeit“ in Zukunft im Umsatzsteuerrecht irrelevant ist.
- Die Vermögensverwaltung wird in der Regel steuerbar.
- Die interkommunale Zusammenarbeit wird in größerem Umfang steuerbar, weil es nicht mehr auf das Vorliegen einer Beistandsleistung ankommt.

Nicht zuletzt aufgrund der Ausweitung des unternehmerischen Bereichs wird es für die Gemeinden in Zukunft wichtiger, sich mit den im Umsatzsteuergesetz enthaltenen Steuerbefreiungen zu beschäftigen. Selbst dann nämlich, wenn die Gemeinde unternehmerisch handelt und das Umsatzsteuergesetz zur Anwendung kommt, ist damit noch nicht gesagt, dass die Umsätze im Endeffekt steuerpflichtig werden. Es ist begrifflich zwischen der **Steuerbarkeit** und der **Steuerpflichtigkeit** zu unterscheiden. Steuerbar sind alle Umsätze, bei denen die Gemeinde Unternehmer ist. In diesen Fällen hat sie das Umsatzsteuergesetz anzuwenden. Insbesondere § 4 UStG aber befreit zahlreiche Umsätze von der Steuer. Für die dort genannten Umsätze ist keine Umsatzsteuer zu erheben (s. Abb. 3); im Gegenzug steht dem Unternehmer auch kein Vorsteuerabzug zu (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Wirtschaftlich betrachtet macht es damit weder für den Leistungsempfänger noch

Abb. 3



für die Gemeinden einen großen Unterschied, ob die Leistung gar nicht steuerbar oder „nur“ steuerbefreit ist. Bei steuerfreien Leistungen ist allerdings ein Hinweis auf die Steuerbefreiung in die Rechnung aufzunehmen (§ 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG). Steuerfreie Umsätze sind ferner auch in der Steuererklärung anzugeben. Bezüglich der einzelnen Steuerbefreiungen wird auf die Anlage 1 (Überblick über die wichtigsten umsatzsteuerrechtlichen Tätigkeiten einer kreisangehörigen Gemeinde in Bayern) verwiesen.

7. KLEINUNTERNEHMER-REGELUNG

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts besteht unabhängig von der Regelung des § 2b UStG die Möglichkeit, die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch zu nehmen. Diese Regelung könnte insbesondere für Verwaltungsgemeinschaften, Schulverbände oder Zweckverbände vorteilhaft sein. Liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG (siehe unten 7.2) vor, wird die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben. Auf die Prüfung des § 2b UStG kommt es dann gar nicht an. Sofern die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht möglich erscheint, ist die Einholung steuer-

rechtlicher Beratung empfehlenswert. Zu beachten ist, dass bei der Kleinunternehmerregelung die gesamte Körperschaft zu betrachten ist. Kleinunternehmer kann also nur die gesamte juristische Person des öffentlichen Rechts sein; es darf nicht auf einzelne Tätigkeits- oder Organisationsbereiche abgestellt werden.

7.1 GRUNDREGELN

Auch Kleinunternehmer sind Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne und schulden die auf ihren Umsätzen beruhende Umsatzsteuer. Sie werden jedoch aus Gründen der Vereinfachung aus der Besteuerung herausgenommen, indem die entstandene Umsatzsteuer nicht erhoben wird. Der Unternehmer kann auf diese Begünstigung verzichten (z. B. mit dem Ziel, den Vorsteuerabzug geltend zu machen).

7.2 VORAUSSETZUNGEN

Die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer wird nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG zzgl. der darauf entfallenden Steuer (Bruttoentgelt)

- im **vorangegangenen Kalenderjahr 17.500,— €** nicht überstiegen hat **und**
- im **laufenden Kalenderjahr 50.000,— €** voraussichtlich nicht übersteigt.

Beide Voraussetzungen müssen zugleich erfüllt sein. Durch das Abstellen auf den Gesamtumsatz des vorangegangenen Kalenderjahres wird erreicht, dass der Unternehmer bereits zu Beginn des laufenden Kalenderjahres darüber Kenntnis hat, ob von ihm Umsatzsteuer erhoben wird und ob er Umsatzsteuer in Rechnung stellen darf.³⁸

Die Kleinunternehmerregelung kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500,— € überstiegen hat, auch wenn er im laufenden Kalenderjahr 17.500,— € voraussichtlich nicht übersteigt. Bei der Grenze von 50.000,— € kommt es darauf an, ob der Unternehmer diese Bemessungsgröße voraussichtlich nicht überschreiten wird. Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr. Diese Prognose bleibt auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz zuzüglich der Steuer im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 50.000,— € übersteigt.³⁹

Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes sind alle Umsätze der gesamten juristischen Person des öffentlichen Rechts mit dem Wert der für die Besteuerung in Betracht kommenden Bemessungsgrundlage zu addieren. Nicht zum Gesamtumsatz gehören vom Unternehmer bezogene Umsätze, für die er als Leis-

38 BFH, Beschluss vom 18.10.2007 – V B 164/06, BStBl. II 2008, S. 263.

39 Vgl. Abschn. 19.1 Abs. 3 UStAE.

tungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet. Zudem sind von den steuerbaren Umsätzen bestimmte nach § 4 UStG steuerfreie Umsätze abzuziehen.

7.3 RECHTSFOLGEN

Liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG vor, wird die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben. Das gilt allerdings nicht für die Einfuhrumsatzsteuer.

Von besonderer Bedeutung ist das Verbot, in Rechnungen Umsatzsteuer gesondert auszuweisen. Wird die Umsatzsteuer dennoch ausgewiesen, schuldet der Kleinunternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer über die Vorschrift des unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG.

Eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer muss in den Rechnungen nicht angegeben werden. Die Kleinunternehmerregelung kommt nicht zur Anwendung, soweit der Unternehmer die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG (Reverse-Charge-Verfahren) schuldet. Der Kleinunternehmer ist zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt. Ggf. ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG erforderlich.

Der Kleinunternehmer ist verpflichtet, eine Steuererklärung nach § 18 Abs. 3 UStG für das Kalenderjahr abzugeben. Voranmeldungen sind nur für solche Voranmeldungszeiträume einzureichen, in denen der Kleinunternehmer Steuern für Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (innergemeinschaftlicher Erwerb), § 13b Abs. 5 UStG (Reverse-Charge) oder § 14c Abs. 2 UStG schuldet.⁴⁰

7.4 VERZICHT AUF DIE ANWENDUNG DES § 19 ABS. 1 USTG

Da sich die Kleinunternehmerregelung auch nachteilig auswirken kann, weil der Vorsteuerabzug nicht gewährt wird, besteht die Möglichkeit, durch eine gegenüber dem Finanzamt abzugebende Erklärung auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Die Erklärung gilt vom Beginn des Kalenderjahres an, für das der Unternehmer sie abgegeben hat. An seine Erklärung, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, ist der Unternehmer fünf Jahre lang gebunden.⁴¹

Die Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung ist dann sinnvoll, wenn der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten geltend gemacht worden ist, künftig aber die allgemeine Besteuerung keine Vorteile mehr verspricht.

BEISPIEL

Ein Abwasserzweckverband betreibt eine Photovoltaikanlage. Die hiermit erzielten Einnahmen sind seine einzigen unternehmerischen Umsätze und liegen unter der Grenze des § 19 Abs. 1 UStG. Hier käme grundsätzlich die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung. Ein Verzicht würde den Vorsteuerabzug ermöglichen.

8. VORSTEUERABZUG

Mit der Umsatzsteuer soll der Endverbrauch besteuert werden. Der Vorsteuerabzug ist das Herzstück der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer, denn er gewährleistet, dass der Endverbraucher letztlich die Steuer trägt, während der Unternehmer von der Steuer entlastet wird, die er bei Leistungsbezügen für sein Unternehmen an den Leistenden entrichten muss.

8.1 VORAUSSETZUNGEN DES VORSTEUERABZUGS

Das unternehmerische Tätigwerden bietet auch den Körperschaften des öffentlichen Rechts die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG). Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für bezogene Eingangsumsätze von sei-

⁴⁰ Vgl. § 18 Abs. 4a und 4b UStG.

⁴¹ Vgl. Abschn. 19.2 Abs. 1 und 3 UStAE.

ner Umsatzsteuerzahllast als Vorsteuer abziehen.

Dies gilt jedoch nur, soweit er die bezogenen Leistungen nachweislich für sein Unternehmen zu verwenden beabsichtigt. Das umsatzsteuerliche Unternehmen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts umfasst ihre gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten. Der hoheitliche Bereich, der als „nicht wirtschaftlich im engeren Sinne“⁴² zählt, ist vom Vor-

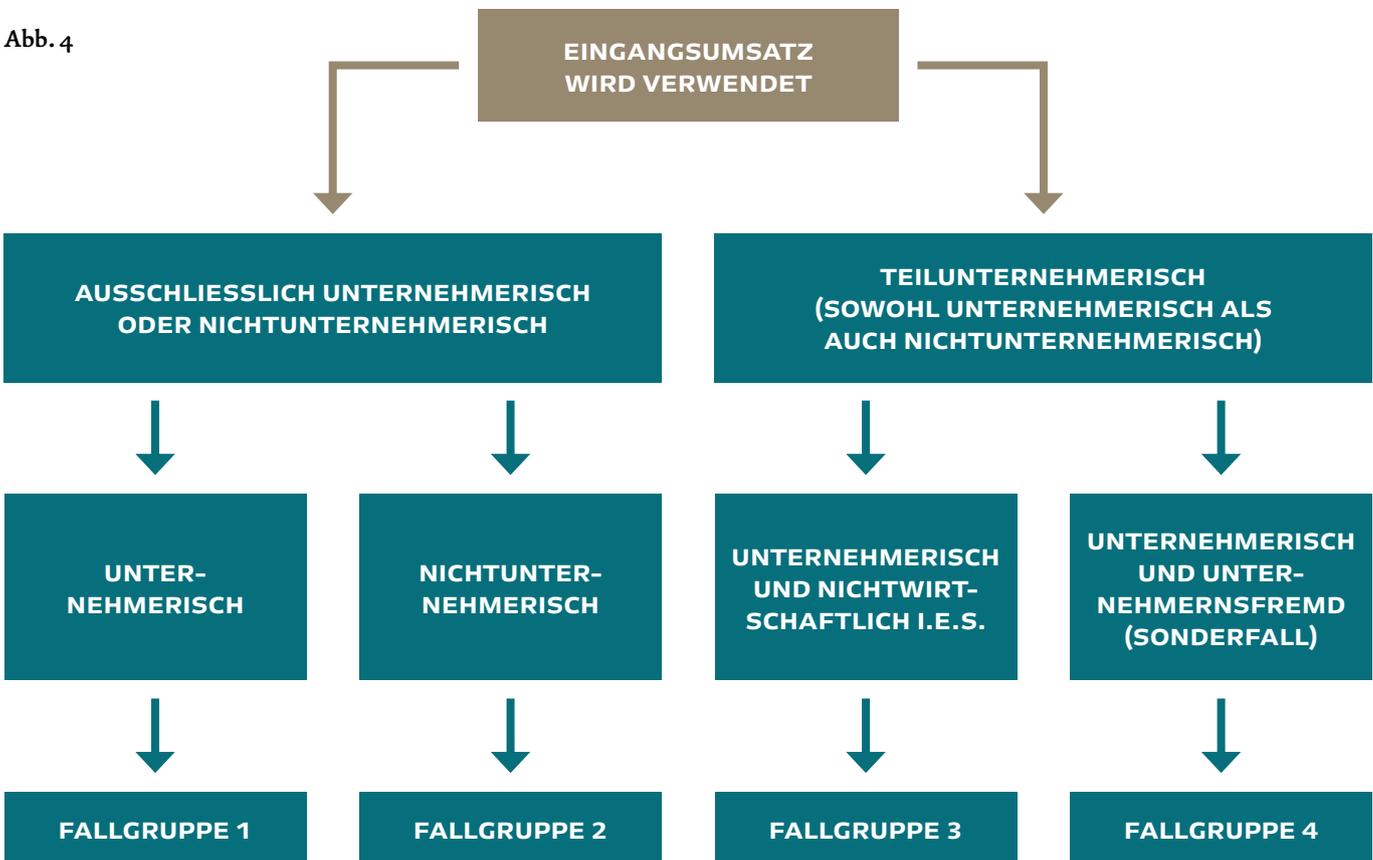
steuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Vereinfacht gesagt, ist der Vorsteuerabzug in der Regel dann möglich, wenn eine Leistung für eine Tätigkeit bezogen wird, die die Gemeinde einem Dritten umsatzsteuerpflichtig in Rechnung stellt.

Die Eingangsleistungen müssen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu beabsichtigten steuerpflichtigen Ausgangsleistungen stehen. Nur mit-

telbar verfolgte Zwecke sind unerheblich. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.

Innerhalb des umsatzsteuerlichen Unternehmens sind somit nur Vorsteuerbeträge abziehbar, die unmittelbar mit steuerpflichtigen Umsätzen zusammenhängen. Bei einem Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen ist der diesen

Abb. 4



42 Vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl. I 2012, S. 60; BMF-Schreiben vom 02.01.2014, BStBl. I 2014, S. 119.

befreiten Umsätzen zurechenbare Teil der Vorsteuerbeträge nicht abziehbar.

Beabsichtigt die Gemeinde bei Bezug der Leistung, diese teilweise für Zwecke ihrer unternehmerischen Tätigkeit und teilweise für Zwecke ihrer nichtunternehmerischen Tätigkeit zu verwenden, ist sie nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für ihre unternehmerische Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

BEISPIEL

Eine Gemeinde kauft einen Lkw für 200.000,— € + 38.000,— € USt, der zu 70 % für nichtunternehmerische Zwecke im Bauhof und zu 30 % für den unternehmerischen Bereich Wasserversorgung genutzt wird. Die Gemeinde ist deshalb zu 30 % zum Vorsteuerabzug berechtigt und kann 11.400,— € (= 30 % von 38.000,— €) Vorsteuer geltend machen.

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:⁴³

- Der Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für seine unternehmerische Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. (Fallgruppe 1)
- Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung ausschließlich im nichtunternehmerischen Bereich zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug zu versagen. (Fallgruppe 2)
- Bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine unternehmerische als auch für seine hoheitliche Tätigkeit (= nicht wirtschaftliche Tätigkeit i. e. S.), ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen seiner unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen sind (§ 15 Abs. 1 UStG), sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist. Für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend. Es ist steuerrechtlich auch möglich, den Gegenstand oder die Leistung insgesamt der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. zuzuordnen und den Vorsteuerabzug zu unterlassen. Dies ist insbesondere dann sinnvoll und erscheint auch im Hinblick auf die Grundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung vertretbar, wenn der mit der Aufteilung verbundene Verwaltungsaufwand höher ist als der durch den Vorsteuerabzug erzielte Vorteil. Es ist aber zu beachten, dass in einem solchen Fall eine spätere Korrektur zugunsten des Unternehmens nach § 15a UStG nicht möglich ist.
- Der Sonderfall einer sowohl unternehmerischen und als auch unternehmens-

fremden Verwendung (mit Entnahme für private Zwecke) ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts eher selten. (Fallgruppe 4)

8.2 VORSTEUERKORREKTUR

Ändern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, ist unter den Voraussetzungen des § 15a UStG eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Gegenstände und Leistungen, bei denen Vorsteuer gezogen wurde, sind deshalb während des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG daraufhin zu überprüfen, ob sich der Umfang der unternehmerischen Nutzung geändert hat. Der Zeitraum beträgt für Grundstücke 10 Jahre und für alle sonstigen Wirtschaftsgüter 5 Jahre.

Zu beachten sind bei der Vorsteuerkorrektur jedoch die Vereinfachungsregelungen, insbesondere die festgelegten Mindestbeträge nach § 44 UStDV. Danach unterbleibt eine Vorsteuerberichtigung,

- wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1.000,— € nicht übersteigt (§ 44 Abs. 1 UStDV) oder
- wenn sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als

⁴³ Vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl. I 2012, S. 60.

10 Prozentpunkte geändert haben; es sei denn, dass der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1.000,— € übersteigt (§ 44 Abs. 2 UStDV).

Berichtigt wird erst im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung, wenn der Berichtigungsbetrag für das Kalenderjahr nicht mehr als 6.000,— € beträgt. Dies gilt nicht, wenn das Wirtschaftsgut während des maßgeblichen Berichtszeitraums veräußert oder entnommen wird (§ 44 Abs. 3 UStDV).

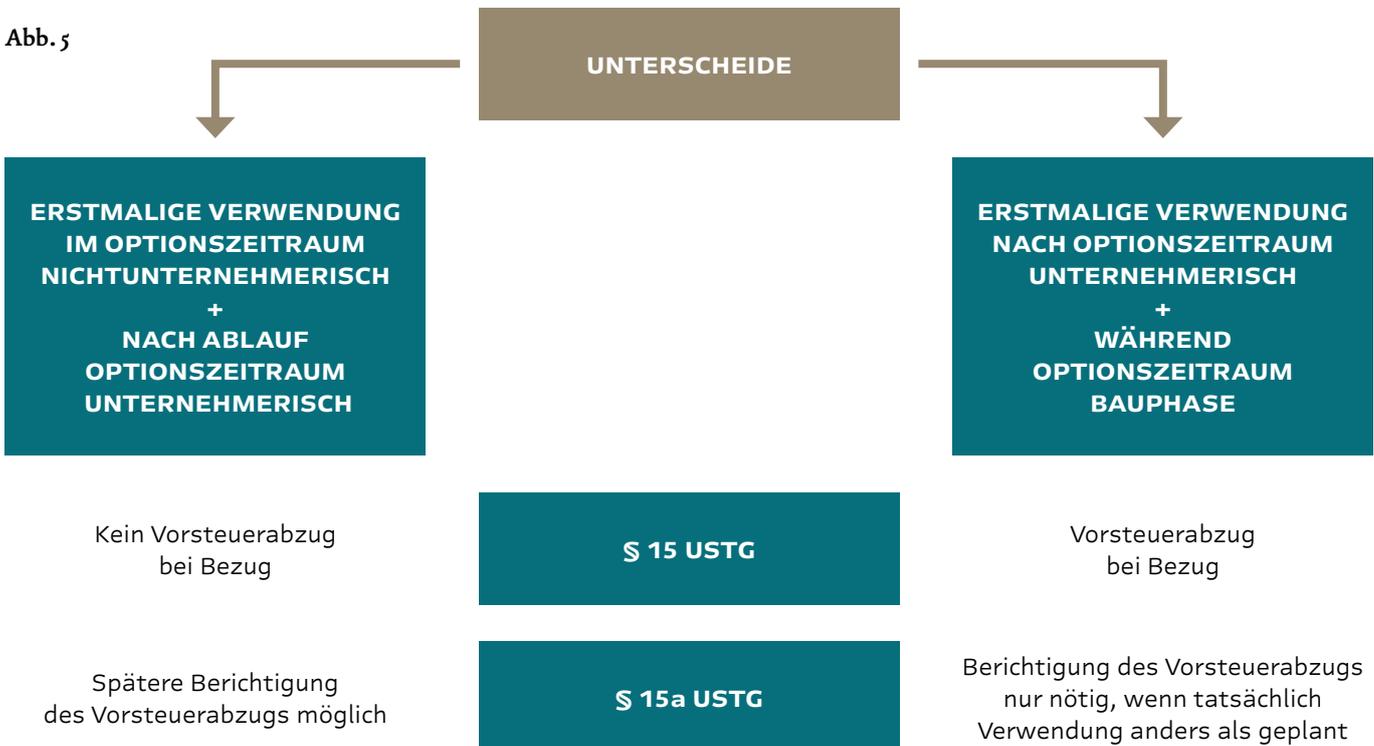
8.3 VORSTEUER-KORREKTUR IM RAHMEN DER UMSTELLUNG AUF DAS NEUE RECHT

Im Rahmen der Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht stellt sich die Frage, wie mit Leistungsbezügen auf Wirtschaftsgüter zu verfahren ist, bei deren Anschaffung keine Vorsteuer gezogen wurde, die beim Wechsel in das System des § 2b UStG jedoch ganz oder teilweise unternehmerisch genutzt werden.

BEISPIEL

Die Stadt S hat im Jahr 2015 ein Supermarktgebäude errichtet, das sie an einen Unternehmer vermietet. Sie hat von der Optionsmöglichkeit des § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch gemacht, so dass ab 1. Januar 2021 § 2b UStG zur Anwendung kommt. Besteht die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug?

Abb. 5



LÖSUNG

Die Errichtung und Vermietung des Gebäudes erfolgte im Jahr 2015 im Rahmen der Vermögensverwaltung, so dass kein BgA und damit auch keine unternehmerische Tätigkeit vorlag. Ein Vorsteuerabzug für die Baukosten war damit nicht möglich. Ab 1. Januar 2021 ist die Vermietung des Gebäudes allerdings nach § 2b UStG als unternehmerische Tätigkeit zu betrachten, weil die Stadt hier privatrechtlich handelt. Verzichtet die Stadt unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG, hat sie die Möglichkeit, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Maßgabe des § 15a UStG zeitanteilig bis zum Ende des Berichtigungszeitraums vorzunehmen. Der Berichtigungszeitraum beträgt bei Gebäuden 10 Jahre (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG).

Bei dem Bezug von Leistungen vor der Anwendung des § 2b UStG ist für den Vorsteuerabzug danach zu differenzieren, ob die erstmalige Verwendung der Leistung während der Anwendung des alten Rechts oder schon unter Anwendung von § 2b UStG erfolgt. Wurde die Leistung bereits unter Geltung des alten Rechts verwendet, bleibt die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug nach Maßgabe

des § 15a UStG zu korrigieren. Werden allerdings noch unter der Geltung des alten Rechts Leistungen bezogen, die erst nach dem Wechsel ins neue Recht erstmalig verwendet werden, steht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs unter Berücksichtigung der beabsichtigten Verwendung nach § 15 UStG unmittelbar offen.⁴⁴

BEISPIEL

Die Gemeinde G hat von der Optionsmöglichkeit des § 27 Abs. 2 UStG Gebrauch gemacht. Sie bezieht bereits in den Jahren 2018 und 2019 Planungsleistungen für ein Supermarktgebäude, das sie schließlich im Jahr 2020 errichtet. Die Vermietung unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) an einen Unternehmer erfolgt zum 1. März 2021.

LÖSUNG

Die Gemeinde kann bereits für die Leistungen, die sie in den Jahren 2018 bis 2020 bezieht, die Vorsteuer nach § 15 UStG ziehen, da diese Leistungen zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung am 1. März 2021 nach § 2b UStG unternehmerisch genutzt werden.

⁴⁴ BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 65.

UMSTELLUNG AUF § 2b UStG

Für die Einhaltung der steuerrechtlichen Verpflichtungen und die Umstellung auf das neue Recht sind die in Teil I dargelegten grundlegenden Kenntnisse im Bereich des Umsatzsteuerrechts ein unverzichtbarer Baustein. Mindestens ebenso wichtig ist aber auch die sorgfältige Planung und Durchführung des Umstellungsprojekts „§ 2b UStG“. Hierbei ist nicht nur die Analyse und korrekte Zuordnung der vorhandenen Umsätze zum unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich zu beachten. Es sind zugleich die notwendigen Prozesse aufzubauen, um zu gewährleisten, dass korrekte Steuererklärungen mit möglichst wenig Verwaltungsaufwand abgegeben werden können.

Neben dem Umstellungsprojekt sollte nicht vergessen werden, auch alle neuen Projekte von Anfang an einer umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung zu unterziehen. So sind beispielsweise bei langfristigen Überlegungen über Formen der interkommunalen Zusammenarbeit die umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen des § 2b UStG zu berücksichtigen.

1. ENTWICKLUNG EINES UMSTELLUNGSKONZEPTES

Die Umstellung der Umsatzbesteuerung entsprechend dem § 2b UStG sollte von der Verwaltung als Projekt verstanden, behandelt und geplant werden. Ein Projekt ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass es einen klar umrissenen Projektauftrag und damit ein zu erreichendes Ziel gibt. Der Auftrag für die

Ziele des Projektes „Umstellung auf § 2b UStG“ könnte sein: „Abgabe korrekter Umsatzsteuererklärungen ab dem Jahr 2021 und die Implementierung der hierfür notwendigen Prozesse“.

Bevor die eigentliche steuerrechtliche Bearbeitung beginnt, sollte sich die Verwaltung ausreichend Zeit nehmen, das Projekt sorgfältig zu planen. Die Projektplanung ist schriftlich in einem Umstellungskonzept zu fixieren. Ein wesentlicher Bestandteil des Umstellungskonzepts ist der Projektplan, aus dem sich der zeitliche Ablauf des Projektes und die zu erreichenden Meilensteine ergeben.

Neben dem Projektplan sollte im Rahmen des Umstellungskonzepts niedergelegt werden, welche Ressourcen für das Projekt zur Verfügung stehen. Neben den Sachmitteln ist hierbei ein besonderes Augenmerk auf die Personalressourcen zu legen:

- Welcher oder welche Mitarbeiter machen die Arbeit in der Verwaltung und welcher Stellenanteil steht hierzu zur Verfügung?
- Erfolgt bei den verantwortlichen Beschäftigten eine Entlastung von bisherigen Aufgaben?
- Was passiert, wenn zuständige Mitarbeiter längerfristig ausfallen?
- Welche Mittel stehen für Schulungen und Literatur bereit?
- Kann interkommunale Zusammenarbeit für die Bewältigung des Projekts eine Lösung sein?

- Welches Budget kann für externe Steuerberatung verwendet werden?

Das Umstellungskonzept sollte mit allen Verantwortlichen abgestimmt und von diesen gebilligt werden. Insbesondere der Bürgermeister ist an dieser Stelle miteinzubeziehen. Die Fertigstellung des Umstellungskonzepts kann auch Anlass sein, das Thema Umsatzsteuer auf die Tagesordnung des Gemeinderats zu bringen. Dies ist dann sinnvoll, wenn für die im Konzept festgelegten Folgeentscheidungen, z. B. bei der Einstellung von Personal oder der Beauftragung eines Steuerberaters, die Entscheidungskompetenzen beim Gemeinderat liegen.

1.1 PROJEKTPLAN

Im Projektplan wird der zeitliche Ablauf des Projekts definiert. Hier lassen sich für kleine Gemeinden in der Regel zwei Teilprojekte abgrenzen:

- **Teilprojekt 1:**
Umstellung auf § 2b UStG
- **Teilprojekt 2:**
Organisation des Steuerbereichs

Die weiteren Untergliederungen der jeweiligen Teilprojekte lassen sich der Anlage 2 „Projektplan“ entnehmen. Die dort aufgenommene zeitliche Komponente sollte individuell in jeder Gemeinde angepasst werden. Sie sollte insbesondere im Hinblick auf weitere Aufgaben und Projekte (z. B. Kommunalwahl 2020) überprüft werden. Notwendig erscheint in jedem Fall, einen ausreichenden Puffer

bis zum Systemwechsel zum Jahresbeginn 2021 zu lassen, so dass auch bei unvorhergesehenen Verzögerungen die Arbeiten auf jeden Fall abgeschlossen werden können.

Die Verwaltungsleitung sollte durch organisatorische Maßnahmen die zeitgerechte Umsetzung des Projekts sicherstellen. Dazu bietet es sich beispielsweise an, regelmäßige Jour-fixe-Termine einzuplanen, in denen der Projektfortschritt, Verzögerungen und ggf. Hindernisse diskutiert werden können. Falls notwendig, kann hierbei eine Anpassung des Projektplans erfolgen. Es ist aber in jedem Fall zu gewährleisten, dass das Projekt mit Ablauf des Jahres 2020 erfolgreich zu Ende gebracht wird.

1.2 ARBEITSAUFTEILUNG UND RESSOURCENPLANUNG

Neben dem zeitlichen Ablauf sollte vorab gut überlegt werden, welche Ressourcen für die Umsetzung des Projekts zur Verfügung stehen. Bei diesem Punkt ist zu überlegen, wer im Rathaus die mit dem Umsetzungsprozess verbundene Arbeit macht, wie der Projektablauf intern begleitet und überwacht wird und inwieweit auf Wissens- oder Arbeitsressourcen von Externen, insbesondere Steuerberatern, zurückgegriffen wird.

1.2.1 WER MACHT DIE ARBEIT IM RATHAUS?

In kleineren Gemeinden dürfte die Umsetzung des Projekts § 2b UStG häufig

bei einem einzelnen Mitarbeiter vorortet werden. Es ist deshalb in besonderem Maße zu berücksichtigen, dass dieser Beschäftigte in seinem sonstigen Aufgabengebiet entsprechend entlastet wird. Ist die Finanzverwaltung bereits sehr hoch belastet, wird sich die Frage stellen, wie zusätzliche Ressourcen frei gemacht werden können. Dies kann beispielsweise dadurch geschehen, dass Teilzeitkräfte entsprechende Stellenanteile (eventuell nur temporär) aufstocken. Werden Neueinstellungen in Betracht gezogen, sollte man sich Gedanken über die Anschlussverwendung des Personals machen, da zwar ab dem Jahr 2021 mit dem Vollzug des neuen Umsatzsteuerrechts ein höherer Verwaltungsaufwand als in der Vergangenheit verbunden sein dürfte, allerdings der Aufwand nicht so hoch wie in der Umstellungsphase selbst sein wird. Wird die Arbeit auf mehrere Beschäftigte übertragen, ist zu regeln, wer für welchen Teil verantwortlich ist.

Ferner sollte organisatorisch gewährleistet werden, dass es zu einem ausreichenden Informationsfluss zwischen allen Bereichen der Gemeinde und den Projektverantwortlichen kommt. Das neue Umsatzsteuerrecht kann alle Tätigkeiten einer Gemeinde betreffen. Neben der klassischen Verwaltung sind auch die anderen Einrichtungen, wie z. B. Bauhof, Kindertagesstätten, Schulen, Abwasserentsorgung und Wasserversorgung in den Blick zu nehmen. Die Feststellung und Bewertung der dort getätigten Umsätze setzen eine genaue Ermittlung der Sachverhalte voraus. Hierzu ist ein en-

ger Kontakt zwischen den Projektverantwortlichen und den sonstigen Beschäftigten regelmäßig unverzichtbar. Eine Umsetzung des Projekts § 2b UStG nach Aktenlage am „Grünen Tisch“ ist wenig erfolversprechend, da sich die getätigten Umsätze nicht zwingend allein anhand des Haushaltsplans und sonstiger schriftlicher Unterlagen feststellen lassen. Über entsprechendes Hintergrundwissen verfügen regelmäßig nur sehr erfahrene langjährige Mitarbeiter in der Finanzverwaltung. Werden relativ neue Mitarbeiter mit der Umstellung auf § 2b UStG betraut, sollte ihnen die Möglichkeit gegeben werden, entsprechende Kenntnisse entweder bei erfahrenen Kollegen einzuholen oder dezentral in den verschiedenen Bereichen der Gemeinde durch Gespräche mit den Verantwortlichen zu sammeln. Hierzu sollte deutlich gemacht werden, dass der Mitarbeiter für seine Arbeit die volle Unterstützung der Amtsspitze hat. Wichtig ist zudem, dass der zuständige Mitarbeiter steuerrechtliches Wissen aufbaut, indem er auch an Schulungen zu § 2b UStG teilnimmt.

1.2.2 BILDUNG VON ARBEITSGEMEINSCHAFTEN – INTERKOMMUNALE ZUSAMMENARBEIT

Eine weitere Möglichkeit, das Projekt „Umstellung § 2b UStG“ zu bewältigen, kann die interkommunale Zusammenarbeit sein. Dies bietet sich vor allem dann an, wenn in einer Kommune ein steuerlich versierter Mitarbeiter vorhanden ist, der ausreichende zeitliche Ressour-

cen besitzt, um auch für andere Gemeinden tätig zu werden. In einer solchen Konstellation ist ein besonderes Augenmerk auf den Informationsfluss zwischen dem ausführenden Beschäftigten und der übertragenden Gemeinde zu legen, da eine abschließende Bewertung allein anhand der schriftlichen Unterlagen in der Regel nicht möglich ist. Es sollte durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass der ausführende Beschäftigte über ausreichendes Hintergrundwissen verfügt, um die Umsätze in der ihm fremden Gemeinde zu ermitteln.

Bei einem solchen Modell sollte bedacht werden, dass die Verantwortung nicht vollständig auf eine andere Körperschaft übertragen werden kann. Auch in der Ausgangsgemeinde muss ausreichendes umsatzsteuerrechtliches Grundwissen vorhanden sein. Zum einen sind die Projektfortschritte und die Einhaltung des Zeitrahmens auch dann zu überprüfen, wenn die Arbeit von Dritten vorgenommen wird; zum anderen ist an die Zeit nach der Umstellung zu denken. Für eine korrekte Anwendung des Umsatzsteuerrechts ab 2021 sind hinreichende steuerrechtliche Kenntnisse unerlässlich. Wird das Umstellungsprojekt in wesentlichen Teilen von Dritten bewerkstelligt, ist sicherzustellen, dass die eigenen Mitarbeiter in der Lage sind, den Vollzug ab 2021 wahrzunehmen.

Als weniger formelle Form der interkommunalen Zusammenarbeit bietet es sich an, mit anderen Gemeinden Arbeitsgemeinschaften zu bilden, in denen sich

die jeweiligen Verantwortlichen über den Fortschritt ihres Projekts und einzelne steuerrechtliche Sachverhalte und Fragestellungen austauschen. Eine solche Form der Zusammenarbeit fördert erfahrungsgemäß nicht nur den Wissensaustausch, sondern führt auch dazu, dass selbst gesteckte Ziele besser eingehalten werden.

1.2.3 EINBINDUNG VON STEUERBERATERN

Da in einem Großteil der Gemeinden steuerrechtliches Detailwissen nicht vorhanden ist, werden viele Kommunen auf Steuerberater zurückgreifen. Ob und in welchem Umfang Steuerberater zur Umsetzung auf § 2b UStG beauftragt werden sollten, hängt von verschiedenen Faktoren ab: Bestehen ausreichende zeitliche Ressourcen für das eigene Personal? Wie groß ist das steuerrechtliche Wissen im Rathaus? Wird bereits eine Umsatzsteuererklärung abgegeben? Welche finanziellen Ressourcen stellt der Haushaltsplan für die Beauftragung eines Steuerberaters zur Verfügung?

Entscheidet sich eine Gemeinde dafür, sich bei der Umstellung von einem Steuerberater begleiten zu lassen, steht sie zunächst vor dem Problem, den richtigen Berater zu finden. Hierbei ist zu beachten, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand eine steuerrechtliche Spezialmaterie ist, die in der Praxis der meisten Steuerberater keine große Rolle spielt. Die Gemeinde sollte deshalb einen Berater auswählen, der über eine ausreichende fachliche Experti-

se und Erfahrungen im kommunalen Bereich verfügt.

Zu beachten ist allerdings, dass auch der beste Steuerberater regelmäßig darauf angewiesen ist, dass ihm der Sachverhalt vollständig und korrekt dargestellt wird. Ein Steuerberater wird normalerweise nicht wissen, welche Umsätze eine Gemeinde tätigt, und dies auch nicht aus dem Haushaltsplan herauslesen können. Es muss daher weiterhin einen Ansprechpartner in der Gemeinde geben, der auch Zuarbeiten leisten kann. Eine vollständige Übertragung des Projekts § 2b UStG auf einen externen Berater dürfte damit im Normalfall ausscheiden. Eine solche würde auch noch ein weiteres Problem mit sich bringen: Der Umsetzungsprozess sollte auch dazu genutzt werden, entsprechende Fachkenntnisse im Rathaus zu erwerben, die beim Vollzug des Rechts ab 2021 notwendig sind. Ein vollständiges „Outsourcing“ des Umstellungsprojekts auf einen Steuerberater ist hierfür eher hinderlich, da die Verantwortlichen im Rathaus unter Umständen keine Notwendigkeit sehen werden, sich das notwendige Know-how anzueignen.

2. ERFASSUNG DES UMSATZSTEUERLICHEN ISTZUSTANDS

Nach Abschluss der Vorüberlegungen sollte sich der Verantwortliche in einem ersten Schritt einen Überblick über den umsatzsteuerlichen Istzustand machen. Hierzu sind alle verfügbaren relevanten Unterlagen, insbesondere über vorhan-

dene Betriebe gewerblicher Art, zu sichten und auszuwerten. Von besonderem Interesse sind der sämtliche Schriftwechsel mit dem Finanzamt (z. B. verbindliche Auskünfte) sowie jegliche bestehende Kommunikation mit Steuerberatern oder Rechnungsprüfern in umsatzsteuerlicher Hinsicht. Eine Übersicht über die zur Erfassung der steuerrelevanten Tätigkeiten erforderlichen Unterlagen ist als Anlage 3 beigefügt.

Von besonderer Bedeutung ist dieser Schritt in Kommunen, die eigenständige Tochterunternehmen (z. B. GmbH oder Kommunalunternehmen) haben. Solche Tochterunternehmen sind zwar grundsätzlich selbst Steuersubjekte und werden deshalb nicht in die Besteuerung der Gemeinde einbezogen. Etwas anderes gilt aber dann, wenn eine sogenannte umsatzsteuerrechtliche Organschaft vorliegt, weil das Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingliedert ist (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). In diesen Fällen sind die Umsatzsteuer und die Vorsteueransprüche der Organgesellschaft beim Organträger (Gemeinde) zu erfassen. Bei der Erfassung des umsatzsteuerlichen Istzustands sollte deshalb auch geprüft werden, ob eine Organschaft vorliegt. Ist dies nicht der Fall, sind die Verantwortlichkeiten klar abzugrenzen.

3. EINNAHMENANALYSE

Sind die Vorüberlegungen und die Erfassung des umsatzsteuerlichen Istzustands abgeschlossen, folgt die Einnah-

menanalyse als nächstes Arbeitspaket. Ziel dieser Einnahmenanalyse ist es, einen vollumfänglichen Überblick über alle umsatzsteuerrelevanten Sachverhalte zu gewinnen und den materiell-rechtlichen Klärungsbedarf sowie Risiken in diesem Zusammenhang zu ermitteln. Die Aufarbeitung und umsatzsteuerrechtliche Bewertung der „kritischen Einzelfälle“ und die Klärung etwaiger Rechtsunsicherheiten werden dann in einem zweiten Schritt bei der Auswertung und Zusammenfassung der Ergebnisse vorgenommen (siehe Teil II Ziffer 5).

Im Rahmen der Einnahmenanalyse werden sämtliche Einnahmehaushaltsstellen, auf denen Ausgangsleistungen erfasst sind, in einer Tabelle untersucht und ausgewertet – vgl. Anlage 4. Zunächst wird die Haushaltsstelle beschrieben und es wird dargestellt, welche Ausgangsleistungen im Allgemeinen hierauf gebucht werden. Danach sind die einzelnen Ausgangsleistungen auf dieser Haushaltsstelle zu betrachten und dahingehend zu überprüfen, ob sie sich ihrem Wesen und Inhalt nach gleichen und ob sie der Haushaltsstellenbeschreibung nach auf der richtigen Haushaltsstelle gebucht sind.

Sofern einzelne Haushaltsstellen mehrere steuerrechtlich unterschiedlich zu behandelnde Einzelsachverhalte umfassen, sind diese einzeln fortlaufend darzustellen; denn abgegrenzt wird nach Einnahmen, nicht nach Haushaltsstellen. Sind auf einer Haushaltsstelle unterschiedliche Sachverhalte gebucht, die umsatz-

steuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden (z. B. hoheitlich und 19 % oder 7 % und 19 %), so sind diese Sachverhalte in einzelnen Zeilen in der Tabelle darzustellen. Dies ist wichtig, da am Ende die Entscheidung ansteht, ob eigene (Unter-)Konten mit verschiedenen Steuerschlüsseln angelegt werden müssen.

Der Sachverhalt ist näher zu skizzieren. Die Angaben zum Sachverhalt sind das Kernstück der Tabelle. Nur anhand eines vollständigen Sachverhaltes kann eine umsatzsteuerrechtliche Bewertung vorgenommen werden. Es ist präzise zu erfassen, welche Ausgangstätigkeiten die Gemeinde erbringt und ob sie in diesem Zusammenhang Einnahmen erzielt. Besteht kein direkter Zusammenhang zwischen Ausgangstätigkeit und Einnahmen, ist zu hinterfragen, ob überhaupt ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch (vgl. oben Teil I Ziffer 2) vorliegt.

Von Interesse sind daher folgende Informationen:

- Leistungsgegenstand
- Ggf. Leistungsempfänger (Schuldner, Vertragspartner).

Anschließend wird vermerkt, auf welcher Rechtsgrundlage die Leistungen erbracht werden – privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich. Bei der Prüfung der Haushaltsstellen sollte auch kontrolliert werden, ob die Einnahmen einem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen sind. Werden entsprechende Tätigkeiten bzw. die daraus resultierenden Einnahmen nach

der derzeit bestehenden Rechtslage bereits in einem BgA erfasst und sind diese nicht von der Umsatzsteuer befreit, werden sich diesbezüglich in der Regel keine Änderungen über den 31.12.2020 hinaus ergeben. Insbesondere sofern die Leistungen (weiterhin) auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, dürften diese in der Regel auch in Zukunft steuerpflichtig bleiben. Zur Klarstellung sind diese Einnahmen aber ebenso in der Abfragetabelle zu kennzeichnen.

Hervorzuheben sind die privatrechtlichen Tätigkeiten, die bisher mangels Überschreitens der Aufgriffsgrenze nicht in einem BgA erfasst worden sind. Denn die Leistungen sind künftig ab dem ersten Euro umsatzsteuerbar. Des Weiteren müssen die Leistungen gekennzeichnet werden, die zwar dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, bei denen es aber zu Wettbewerbsverzerrungen kommen könnte.

Ein weiteres Feld, das eingehend zu untersuchen ist, ist die Vermögensverwaltung. Diese ist ertragsteuerlich irrelevant. Da Leistungen hier aber wohl überwiegend auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, ist Vorsicht geboten. Auch diese Einnahmen müssen umsatzsteuerlich bewertet werden.

Die Einnahmen sind risikobezogen zu analysieren. Die eindeutig dem Hoheitsbereich zuzuordnenden Leistungen, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und ohne Anhaltspunkte einer möglichen Wettbewerbsverzerrung erbracht werden,

können vorab als zunächst unkritisch gekennzeichnet werden. Bei Leistungen im Rahmen eines BgA ist die bisherige steuerliche Behandlung auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Alle Positionen mit Klärungsbedarf werden als kritisch markiert.

Sinn und Zweck der Einnahmenanalyse ist ausschließlich, die verschiedenen Einnahmenarten zu erfassen und auf den für sie erforderlichen Handlungsbedarf hin zu bewerten. Das Ergebnis dieser Einnahmenanalyse ist ein Überblick über das umsatzsteuerliche Risiko. Die Aufarbeitung und umsatzsteuerrechtliche Bewertung des Einzelfalls folgt an anderer Stelle (siehe Teil II Ziffer 5 Auswertung und Zusammenfassung der Ergebnisse).

Einen Vorschlag zur Vorgehensweise bei der Einnahmenanalyse (Leitfaden zur Tabelle) finden Sie als Anlage 5.

4. VERTRAGSSCREENING

Neben der Einnahmenanalyse ist das Vertragsscreening eine weitere wichtige Säule, auf der die Umstellung auf § 2b UStG ruht. Im Rahmen des Vertragsscreenings sind alle bestehenden Verträge der Gemeinde sowie solche Verträge, die regelmäßig abgeschlossen werden, zu ermitteln und steuerrechtlich zu bewerten. Zu beachten ist, dass Verträge nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich abgeschlossen werden können. Der Änderungsbedarf im Hinblick auf das ab 01.01.2021 anzuwendende neue Recht muss identifiziert werden.

Ein besonderes Augenmerk ist dabei zu legen auf

- Vermietung von Sportanlagen
- Vermietung von Gaststätten (bzw. eingerichteten Gewerbebetrieben)
- Vermietung von Gebäuden mit nicht ausschließlicher Wohnnutzung
- Kooperationsverträge mit anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts (interkommunale Zusammenarbeit)
- Sponsoringverträge.

4.1 ERFASSUNG

Zur Durchführung des Vertragsscreenings empfiehlt es sich, zunächst alle Verträge und Vereinbarungen in der Gemeinde zu ermitteln und systematisch in einer Tabelle zu erfassen (vgl. Anlage 6). Dies gilt insbesondere auch für bislang lediglich mündlich getroffene Vereinbarungen. Nur die wenigsten Gemeinden dürften bereits über eine solche systematische Aufstellung aller Verträge verfügen. Ein erster Schritt zur Ermittlung der Verträge kann bereits im Rahmen der Einnahmenanalyse durchgeführt werden. Viele Einnahmepositionen beruhen auf einer vertraglichen Grundlage. Nicht zu vergessen sind bei der Erfassung die Tauschgeschäfte oder die tauschähnlichen Umsätze. Einen Vorschlag zur Vorgehensweise beim Vertragsscreening (Leitfaden zur Tabelle) finden Sie als Anlage 7.

In einem zweiten Schritt sollte durch Rücksprache mit den einzelnen Organisationseinheiten ermittelt werden, ob der

hier erfasste Bestand an Verträgen vollständig ist. Es ist dabei zu beachten, dass ein zivilrechtlicher Vertrag auch mündlich geschlossen werden kann. Im Rahmen des Vertragsscreenings sollten deshalb auch alle Absprachen und Abreden erfasst werden, die zu einem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch führen. Dies kann beispielsweise im Bauhof der Fall sein, wo etwa teilweise nur aufgrund mündlicher Absprachen mit anderen Gemeinden oder Zweckverbänden die gelegentliche Überlassung von Gegenständen oder Mitarbeitern geregelt wird.

4.2 BEWERTUNG

Sind die gesamten Verträge erfasst, sollte eine Bewertung des einzelnen Vertrags vorgenommen werden. Hierbei ist zunächst der Systematik des § 2b UStG folgend festzustellen, ob es sich um einen öffentlich-rechtlichen oder einen privatrechtlichen Vertrag handelt.

Mündliche Verträge sind immer als zivilrechtlich zu bewerten, weil ein öffentlich-rechtlicher Vertrag grundsätzlich schriftlich zu schließen ist (Art. 57 BayVwVfG). Ferner sind regelmäßig solche Verträge zivilrechtlich, bei denen die zugrunde liegenden Normen dem Zivilrecht entstammen, wie z. B. Kaufverträge (§ 433 BGB) oder Miet- und Pachtverträge (§ 535 ff. BGB).

Öffentlich-rechtliche Verträge sind regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass die vertragsgegenständlichen Normen solche des öffentlichen Rechts sind. Dies

ist insbesondere dann der Fall, wenn die Gemeinde statt durch Vertrag auch durch Verwaltungsakt handeln könnte. Ein in der Praxis noch wichtigerer Anwendungsbereich liegt in sogenannten koordinationsrechtlichen Verträgen mit anderen Verwaltungsträgern z. B. im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit. Diese werden in der Regel als Zweckvereinbarungen nach Art. 7 KommZG abgeschlossen.

Im Ergebnis werden sich die Verträge in drei Kategorien einteilen lassen:

1. Eindeutig privatrechtliche Verträge,
2. eindeutig öffentlich-rechtliche Verträge und
3. Vereinbarungen, die nicht eindeutig einer der beiden Kategorien zugeordnet werden können.

In einem nächsten Schritt sollten die Verträge der dritten Kategorie so gestaltet werden, dass für einen sachkundigen Betrachter eine klare Zuordnung zum Privatrecht oder öffentlichen Recht möglich ist. Es ist dabei zu beachten, dass Gemeinden gerade im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit häufig die Wahl zwischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Handlungsformen haben. So kann beispielsweise eine (teilweise) Personalüberlassung zivilrechtlich geregelt werden oder eine diesbezügliche Zweckvereinbarung (vgl. Art. 7 Abs. 4 KommZG) abgeschlossen werden. Sind beide Wege rechtlich möglich, sollte gemeinsam mit dem Vertragspartner geprüft werden, welcher Vertragstyp

sinnvoll erscheint, und der Vertrag in Zusammenarbeit mit dem Vertragspartner entsprechend angepasst werden.

Zu berücksichtigen ist, dass die Wahl des Vertragstyps nicht nur steuerliche Auswirkungen hat, sondern sich auch auf andere Rechtsfragen (z. B. Rechtsweg) auswirken kann. Soweit eine Wahlmöglichkeit besteht, sollte die Entscheidung für ein bestimmtes Rechtsregime daher nicht allein nach steuerlichen Gesichtspunkten getroffen werden.

Eine Klarstellung kann bei öffentlich-rechtlichen Verträgen insbesondere dadurch erreicht werden, dass diese als solche benannt bzw. im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit als Zweckvereinbarung bezeichnet werden. Weiteres Indiz für das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags kann z. B. die Festlegung sein, dass bei Streitigkeiten der Verwaltungsrechtsweg offensteht. In privatrechtlichen Verträgen sollte entsprechend die zivilrechtliche Rechtsgrundlage genannt und vereinbart werden, dass der Weg zu den ordentlichen Gerichten offensteht.

Wenn sich bei der Prüfung ergibt, dass eine Wahlmöglichkeit nicht besteht, sollte deutlich gemacht werden, ob es sich um einen privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt, und in der Vertragsdatenbank vermerkt werden, warum diese Zuordnung zwingend ist.

Auch bei den Verträgen der Kategorie 1 und 2, die sich in einem ersten Schritt

eindeutig zuordnen lassen, sollte überprüft werden, ob hier gegebenenfalls eine Wahl- oder Gestaltungsmöglichkeit besteht und es sinnvoll ist, den Vertragstypus zu wechseln. Sollte ein Steuerbefreiungstatbestand nach § 4 UStG zur Anwendung kommen, ist zu vermerken, ob gegebenenfalls die Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs in Betracht kommt.

Wichtig ist des Weiteren die Angabe, ob eine Gegenleistung erbracht wird und falls ja, ob diese Gegenleistung in Geld besteht. Besteht die Gegenleistung des Leistungsempfängers nicht in Geld, ist zu prüfen, ob ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz vorliegt. In diesem Fall ist die Bemessungsgrundlage zu ermitteln.

4.3 ÜBERLEGUNGEN ZUR VERTRAGSGESTALTUNG (INSB. STEUERKLAUSEL)

Schließlich sind die Verträge jeweils daraufhin zu überprüfen, ob sich aus dem Vertrag entnehmen lässt, wer im Falle unternehmerischen Tätigwerdens die Umsatzsteuer zu tragen hat. Häufig wird erfahrungsgemäß in entsprechenden Vereinbarungen die Umsatzsteuer nicht erwähnt (z. B. „für die Überlassung des Hausmeisters zahlt die Gemeinde A jährlich 20.000,— €“). Wird die Leistung in Zukunft steuerpflichtig, kann es zu Streitigkeiten zwischen den Vertragsparteien darüber kommen, ob der genannte Betrag als Netto- oder Bruttoentgelt zu verstehen ist. Es sollte deshalb

abgeklärt werden, wer in Zukunft etwaig anfallende Umsatzsteuer wirtschaftlich zu tragen hat, und eine entsprechende Klarstellung im Vertrag erfolgen. Dies kann beispielsweise durch den Zusatz „... zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer“ geschehen. Eine Klarstellung ist auch dann empfehlenswert, wenn derzeit noch nicht mit abschließender Sicherheit gesagt werden kann, ob die Leistung nach Ablauf des Optionszeitraums steuerpflichtig wird. Beispielhaft könnte eine entsprechende Vertragsklausel lauten:

„Sollte sich später herausstellen, dass zwischen den beiden Vertragsparteien ein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch(tatbestand) seitens der Finanzbehörde angenommen wird, so ist die Gemeinde berechtigt, die gesetzliche Umsatzsteuer von derzeit 19 % nachträglich vom Vertragspartner zu fordern. Zugleich ist die Gemeinde verpflichtet, dem Vertragspartner eine entsprechende Rechnung im Sinne des § 14 UStG zu stellen. Der Vertragspartner verpflichtet sich, den MwSt-Rechnungsmehrbetrag innerhalb einer Frist von ... Tagen an die Gemeinde zu begleichen.“

Eine entsprechende Änderung ist mit dem Vertragspartner abzustimmen und einvernehmlich zu regeln.

4.4 PREISANPASSUNG

Gegebenenfalls kann eine zukünftige Umsatzsteuerpflicht auch dazu führen, dass das Entgelt für die Leistung anzupassen ist. Dies kann dann der Fall sein,

wenn eine Leistung zukünftig als unternehmerisch zu qualifizieren ist und damit zwar steuerbar wird, andererseits aber auch zum Vorsteuerabzug berechtigt. In solchen Fällen kann eine vollständige Abwälzung der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger zu unbilligen Ergebnissen führen:

BEISPIEL

Gemeinde A übernimmt auf privatrechtlicher Grundlage für die Nachbargemeinde B auf einer Gemeindeverbindungsstraße den Winterdienst und erhält hierfür kostendeckende 20.000,— €. Hiervon entfallen 10.000,— € auf Personalkosten und 10.000,— € (= 8.403,36 € netto + 1.596,64 € USt) auf anteilige Anschaffungskosten und Werkstattkosten der eingesetzten Fahrzeuge und Verbrauchsmaterialien (Streusalz, Diesel etc.). Ab 2021 wird die Tätigkeit unternehmerisch und umsatzsteuerpflichtig. Wie hoch ist das Entgelt anzusetzen, wenn die Leistung weiterhin nur kostendeckend erbracht werden soll?

LÖSUNG

Würde die Umsatzsteuer vollständig auf die Gemeinde B abgewälzt, hätte diese ab dem Jahr 2021 20.000,— € + 3.800,— € Umsatzsteuer, insgesamt also 23.800,— € zu zahlen. Hier von würde A die Steuer an das Finanzamt abführen, so dass

20.000,— € zur Deckung der Kosten verblieben. Die Kosten für A würden allerdings sinken, da A als Unternehmerin für die Anschaffungs- und Wartungskosten der eingesetzten Fahrzeuge und die Anschaffungskosten des Verbrauchsmaterials in Zukunft einen (anteiligen) Vorsteuerabzug hätte. Statt der bisherigen Bruttokosten in Höhe von 10.000,— € wären hier nur noch die Nettokosten in Höhe von 8.403,36 € anzusetzen. Bei einer vollständigen Abwälzung der Umsatzsteuer auf B würde A also in Zukunft einen Überschuss von knapp 1.400,— € erzielen.

Um weiter nur kostendeckend zu kalkulieren, ist die A entstehende Belastung nach Vorsteuerabzug von 18.403,36 € (= 10.000,— € Personalkosten + 8403,36 € Sachkosten netto) als Nettopreis anzusetzen. Zuzüglich 19 % Umsatzsteuer wäre als neuer Bruttopreis 21.900,— € festzusetzen, damit A weiterhin nur kostendeckend kalkuliert.

Auch für Preisanpassungen ist eine Änderung der Verträge notwendig. Hierbei ist stets zu berücksichtigen, dass dies nur von den Vertragspartnern gemeinsam vorgenommen werden kann. Alle vertraglichen Änderungen müssen deshalb zwingend mit dem Vertragspartner abgestimmt und die Verträge neu abgeschlossen bzw. ergänzt werden.

5. AUSWERTUNG UND ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

Mit der risikobezogenen Einnahmenanalyse und dem Vertragsscreening ist der erste Handlungsbedarf festgelegt und das umsatzsteuerliche Gefahrenpotential ermittelt. Nun steht die Aufarbeitung und umsatzsteuerrechtliche Bewertung der als kritisch gekennzeichneten Einnahmen und der Positionen mit Klärungsbedarf an. Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des jeweiligen Einzelfalls empfiehlt es sich, im Zweifel extern fachkundigen Rat einzuholen. Die Ergebnisse der steuerrechtlichen Beurteilung der jeweiligen Einzelfälle sind in einem Bericht zusammenzufassen.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass die umsatzsteuerrechtliche Behandlung einiger Leistungen nicht eindeutig ist. Transparenz gegenüber der Finanzbehörde gibt hier Sicherheit und beugt Nachfragen oder gar möglichen steuerstraf- oder ordnungswidrigkeitsrechtlichen Vorwürfen vor. Verbleibende rechtliche Zweifelsfragen bzw. die zugrundeliegenden kritischen Sachverhalte sollten daher im Zweifel in einem Begleitschreiben zur ersten Umsatzsteuervoranmeldung des Jahres 2021 unter Darlegung der vorgenommenen rechtlichen Würdigung gegenüber dem Finanzamt offen dargestellt werden.

Bei noch nicht verwirklichten Sachverhalten mit ungewisser rechtlicher Tragweite kann auf Antrag unter den Voraus-

setzungen des § 89 AO gegen Gebühr eine verbindliche Auskunft bei der Finanzbehörde eingeholt werden. Diese Möglichkeit sollte insbesondere bei Dauersachverhalten mit einer gewissen wirtschaftlichen Tragweite genutzt werden.

6. VORSTEUER UND VORSTEUERABZUGSPOTENTIAL

Inhalt des Arbeitspakets „Vorsteuer und Vorsteuerabzugspotential“ ist die Erfassung der geänderten umsatzsteuerlichen Behandlung wegen § 2b UStG und deren Auswirkungen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung. Da die Klärung des Vorsteuerabzugs abhängig von der Frage der Steuerpflicht ausgangseitig erfolgt, müssen die Projektschritte „Einnahmenanalyse“ und „Vertragsscreening“ abgeschlossen sein.

Auch beim Arbeitspaket zur Vorsteuer steht die Ermittlung der Ausgangslage am Anfang, denn bislang waren die Gemeinden nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art als Unternehmer tätig und als solche nur im Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen und umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Man sollte sich daher zunächst einen Überblick über die Bereiche verschaffen, in denen die Vorsteuer bislang geltend gemacht werden konnte. Sofern vereinzelt die Vorsteuer abgezogen wurde, ist dies zu überprüfen.

Durch den Wegfall von § 2 Abs. 3 UStG ist das Feld, auf dem die Gemeinden

künftig unternehmerisch tätig sein können, erheblich erweitert worden. Damit einher geht in vielen Fällen die zusätzliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG.

Dementsprechend sind die Eingangsleistungen künftig zu kategorisieren. Es ist materiell-rechtlich zu klären, inwiefern diese Eingangsumsätze (direkt oder indirekt) den „neuen“ umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können. Bei lediglich teilunternehmerischer Nutzung sind entsprechende Vorsteuerabzugsquoten zu bilden. Diese müssen selbstverständlich „sachgerecht“ im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG sein, vgl. oben Teil I Ziffer 8. In schwierigen Fällen und insbesondere bei Dauersachverhalten oder Investitionen mit größeren wirtschaftlichen Auswirkungen ist eine enge Abstimmung (z. B. durch Einholung einer verbindlichen Auskunft) mit der Finanzbehörde zu empfehlen.

Durch geeignete organisatorische Maßnahmen muss sichergestellt werden, dass die so ermittelten Vorsteuerpotentiale in Zukunft Eingang in die Umsatzsteuerermeldungen finden. Zu empfehlen ist stets die Verwendung von IT-gestützten Prozessen (Hinterlegung von Vorsteuerchlüsseln in der Buchführung etc.).

Ein besonderes Augenmerk ist auf solche Gegenstände zu legen, die derzeit noch nichtunternehmerisch genutzt werden, durch das neue Recht aber dann dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen

sind. Hier ist ein zeitanteiliger Vorsteuerabzug zum 01.01.2021 (oder auch rückwirkend) möglich, vgl. oben Teil I Ziffer 8.3. Der Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges und die konkrete Zuordnung zum unternehmerischen Bereich müssen genau dokumentiert und gegenüber dem Finanzamt angezeigt werden.

Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt außerdem voraus, dass der Leistungsempfänger im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Zur Prüfung, ob eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, empfiehlt es sich, den für die Erfassung zuständigen Sachbearbeitern eine Checkliste mit den Rechnungspflichtangaben an die Hand zu geben (siehe Anlage 8 Musterrechnung). Dabei ist zwischen Kleinstbetragsrechnungen unter 250,— € und Rechnungen über 250,— € zu unterscheiden.

7. STEUERLICHE GESTALTUNG

Sind die gemeindlichen Umsätze festgestellt und bewertet worden, stellt sich die Frage nach der steuerlichen Gestaltung, also nach der Möglichkeit, durch eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse und Umstände steuerrechtliche Folgen zu erreichen, die wünschenswerter erscheinen als das bisherige Ergebnis.

Bevor entsprechende Überlegungen zur Gestaltung angestellt werden, sollte man sich zunächst darüber im Klaren sein, welche Gestaltungsrichtung anzustreben ist. Häufig wird „Steuergestal-

tung“ mit „Steuervermeidung“ gleichgesetzt. Viele Gemeinden stellen sich deshalb reflexartig die Frage, wie sie „aus der Steuer rauskommen“. Dieser Ansatz ist allerdings nicht immer zielführend. Deshalb ist es im ersten Schritt unerlässlich, sich bei jeder Tätigkeit, bei der eine steuerliche Gestaltung möglich erscheint, die Frage zu stellen, welche Vor- und welche Nachteile die Unternehmereigenschaft mit sich bringt.

Der große Vorteil der unternehmerischen Tätigkeit ist der Vorsteuerabzug, der Nachteil liegt in der Belastung des Leistungsempfängers mit der Umsatzsteuer. Daraus lassen sich folgende Grundsätze ableiten:

- Je größer das Vorsteuerpotential, desto eher kann die Behandlung als Unternehmer sinnvoll sein. In Bereichen, in denen sehr hohe Eingangsleistungen von Dritten (z. B. Bauleistungen) bezogen werden, kann die unternehmerische Tätigkeit wirtschaftlich sinnvoll sein.
- Bezieht die Gemeinde keine oder nur geringe umsatzsteuerpflichtige Eingangsleistungen, ist die Behandlung als Unternehmer in der Regel nicht attraktiv. Dies ist beispielsweise bei einer Überlassung von Personal der Fall, weil hier die Ausgaben, die die Gemeinde selbst hat, im Lohn an die Beschäftigten liegen und hier kein Vorsteuerabzug möglich ist.
- Die Behandlung als Unternehmer ist zumindest dann neutral, wenn Eingangsleistungen bezogen werden, bei denen der Vorsteuerabzug möglich ist, und

diese ohne Aufschlag weiterberechnet werden. Es ergibt sich sogar ein Vorteil, wenn eine Eingangsleistung zu einem geringeren Wert weitergegeben wird.

BEISPIEL

Eine Gemeinde möchte die Nutzung der Online-Ausweisfunktion des neuen Personalausweises voranbringen und verkauft zu diesem Zweck entsprechende Lesegeräte. Sie kauft die Geräte für 47,60 € brutto (40,— € + 7,60 € USt) ein und möchte diese für 30,— € an ihre Bürger weiterverkaufen. Bei einer nichtunternehmerischen Behandlung würde jedes Gerät mit 17,60 € bezuschusst. Bei unternehmerischer Tätigkeit ist der Vorsteuerabzug möglich, so dass die Geräte im Einkauf lediglich 40,— € kosten. Aus den 30,— € ist allerdings die Umsatzsteuer abzuführen, so dass die Geräte jetzt 25,21 € + 4,79 € (=30,— €) kosten. Die Bezuschussung für jedes Gerät liegt damit nur noch bei 14,79 €.

Dieser Vorteil entsteht regelmäßig dann, wenn die abzuführende Umsatzsteuer über die Nutzungsperiode geringer ist als die Vorsteuer. Dies ist bei vielen öffentlichen Einrichtungen, etwa bei Schwimmbädern oder Sporthallen der Fall.

- Regelmäßig vorteilhaft ist die unternehmerische Tätigkeit auch dann, wenn

die Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer erbracht wird, der selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Für den Leistungsempfänger stellt die Umsatzsteuer nämlich aufgrund des Vorsteuerabzugs keine wirtschaftliche Belastung dar, während die Gemeinde selbst die Möglichkeit des (anteiligen) Vorsteuerabzugs behält.

BEISPIEL

Eine Gemeinde hat in Gänze die Verwaltung eines Wasserzweckverbandes gegen Kostenerstattung übernommen. Wird diese Tätigkeit unternehmerisch ausgeübt, ist dies für den Wasserzweckverband aufgrund des bestehenden Vorsteuerabzugs keine Belastung, während die Gemeinde die Möglichkeit hätte, für die Eingangsleistungen die Vorsteuer zu ziehen.

Sollten die ersten Überlegungen zu dem Ergebnis führen, dass das unternehmerische Tätigwerden sinnvoll ist, kann dieses Ergebnis durch eine privatrechtliche Ausgestaltung des Leistungsaustauschs erreicht werden.

BEISPIEL

Eine Gemeinde betreibt ein kleines Freibad. Sie erhebt hierfür in einer Satzung festgelegte Benutzungsgebühren und nimmt damit jährlich ca. 14.000,— € ein. Diese Um-

sätze wären wegen § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Zukunft nicht als unternehmerisch zu qualifizieren, so dass kein Vorsteuerabzug möglich wäre. Entschließt sich die Gemeinde, die Satzung aufzuheben und stattdessen ein privatrechtliches Entgelt zu verlangen, wäre die Tätigkeit unternehmerisch und der Vorsteuerabzug möglich.

Ist hingegen eine unternehmerische Tätigkeit nicht wünschenswert, weil die Belastung durch die Umsatzsteuer dem Leistungsempfänger nicht auferlegt werden soll, ist zu überlegen, wie diese vermieden werden kann.

Einen Ausweg bietet die öffentlich-rechtliche Gestaltung des Leistungsaustauschs. Die Gemeinde sollte also versuchen, eine öffentlich-rechtliche Regelung, z. B. durch Satzung zu finden oder einen öffentlich-rechtlichen Vertrag zu schließen. Diese Möglichkeiten bestehen insbesondere bei der Ausgestaltung von öffentlichen Einrichtungen und bei der interkommunalen Zusammenarbeit.

Die öffentlich-rechtliche Ausgestaltung allein reicht aber nicht aus, um die Steuer zu vermeiden. Die Nichtbesteuerung darf auch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Da es für die Wettbewerbsverzerrung regelmäßig nicht auf die örtlichen Verhältnisse, sondern auf die Tätigkeit an sich ankommt, ist der Gestaltungsspielraum diesbezüglich begrenzt. Von besonderer Bedeutung ist

die in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG geregelte Umsatzgrenze von 17.500,— €. Gelingt es, die Tätigkeit entsprechend zu begrenzen, kann die Steuerbarkeit vermieden werden.

BEISPIEL

Ein Schulverband überlässt einen bei ihm beschäftigten Hausmeister für 10 Stunden pro Woche an eine Gemeinde. Die Überlassung ist durch Zweckvereinbarung (Art. 7 Abs. 4 KommZG) geregelt. Der Schulverband erhält hierfür jährlich 20.000,— €. Um die Umsatzsteuer zu vermeiden, könnte der Schulverband die Überlassung auf 8,5 Stunden pro Woche reduzieren und hierfür 17.000,— € in Rechnung stellen. Die Leistung wäre dann nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht steuerbar.

Ein weiterer Lösungsansatz kann sein, einen Leistungsaustausch zu vermeiden, indem Gegenstände und Mitarbeiter der Körperschaft zugeordnet werden, die die Leistungen tatsächlich in Anspruch nimmt. Im obenstehenden Beispiel wäre es z. B. möglich, dass die Gemeinde einen eigenen Teilzeit-Arbeitsvertrag mit dem Hausmeister schließt und dieser seine Stunden beim Schulverband entsprechend reduziert. Damit läge kein steuerbarer Leistungsaustausch mehr vor.

Bei der interkommunalen Zusammenarbeit kann schließlich eine Lösung sein,

die Zusammenarbeit weiter zu intensivieren. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen sogenannte Hilfsleistungen, wie sie auch von Privaten erbracht werden können, nicht der begünstigten Kooperation nach § 2b Abs. 3 Nr. 3 UStG unterfallen. Bei einer Aufgabenübertragung in Gänze soll diese Möglichkeit jedoch greifen. Auch die Übertragung hoheitlicher Befugnisse auf eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts dürfte regelmäßig dazu führen, dass ein Wettbewerb nicht angenommen werden kann, weil die Übertragung hoheitlicher Befugnisse auf Private nicht möglich ist.

8. UMSTELLUNG DER IT

Ein rechtmäßiger Vollzug des Umsatzsteuerrechts wird ab dem Jahr 2021 einen deutlich höheren Verwaltungsaufwand mit sich bringen als bisher. Dieser Aufwand kann durch den Einsatz einer geeigneten Software erheblich vereinfacht werden.

8.1 FINANZSOFTWARE

Die Umsatzsteuervoranmeldung und die Umsatzsteuer-Jahreserklärungen sind elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Nur die Anwendung eines geeigneten EDV-Systems ermöglicht eine medienbruchfreie Umsetzung und erspart unnötige händische Eingaben. Die Nutzung der IT führt nicht nur zu einer erheblichen Verwaltungsvereinfachung, sie senkt auch das Haftungsrisiko. Durch die weitgehend automatisierte Durch-

führung des Steuerverfahrens sinkt das Risiko von Fehlern, wie sie beispielsweise beim Führen und Übertragen von händischen Tabellen denkbar sind. Schon deshalb sollten zumindest die Gemeinden, die nicht nur ganz unwesentliche unternehmerische Tätigkeiten ausüben, den Vollzug des Umsatzsteuerrechts auf geeignete IT-Systeme stützen.

Die meisten Anbieter von Finanzsoftware für den kommunalen Bereich haben in ihre Produkte mittlerweile die Umsetzung des § 2b UStG implementiert bzw. diesen Schritt zumindest angekündigt. Jede Gemeinde sollte zeitnah überprüfen, ob die von ihr eingesetzte Finanzsoftware eine ausreichende Unterstützung für den korrekten Vollzug des Umsatzsteuerrechts bietet. Hierzu sollte frühzeitig Kontakt mit dem jeweiligen Anbieter aufgenommen werden und ggf. entsprechende Zusatzmodule installiert werden. Bietet die vorhandene Finanzsoftware keine ausreichende Unterstützung für den Vollzug des Umsatzsteuerrechts, sollte zumindest dann über einen Wechsel der Finanzsoftware nachgedacht werden, wenn in der Gemeinde nicht nur unwesentliche unternehmerische Tätigkeiten gegeben sind.

Die Mitarbeiter, die mit der Finanzsoftware arbeiten, sollten die Schulungsmöglichkeiten der Fachanbieter in Anspruch nehmen. Die richtige Anwendung der steuerrechtlichen Komponenten dürfte aufgrund der Komplexität des Rechts in der Regel nicht trivial oder selbsterklärend sein.

Es ist zu empfehlen, mit dem Einsatz entsprechender Software nicht bis 2021 zuzuwarten, sondern bereits bestehende unternehmerische Bereiche (Betriebe gewerbliche Art) so früh wie möglich EDV-gestützt zu verwalten. So kann es gelingen, das in den Schulungen Gelernte durch praktische Anwendung zu vertiefen. Die dabei auftretenden Fragen und Probleme können frühzeitig geklärt und gelöst werden und führen in der „heißen Phase“ des Umstellungsprozesses zur Jahreswende 2020/2021 nicht zu zusätzlichen Belastungen. Es ist dabei auch zu berücksichtigen, dass die personellen Kapazitäten für Beratung und Unterstützung bei den Softwareanbietern begrenzt sind. Es ist davon auszugehen, dass es nicht leichter wird, von dort eine zeitnahe Unterstützung zu bekommen, je näher das Jahr 2021 rückt.

Nach Durchführung der Einnahmenanalyse und Ermittlung des Vorsteuerpotentials sind die so ermittelten Werte in das Programm einzupflegen. Ferner sind die Berechtigungskonzepte entsprechend den organisatorischen Regelungen anzupassen.

8.2 FAKTURA-PROGRAMM

Im Hinblick auf die Erstellung von Ausgangsrechnungen empfiehlt es sich, ein geeignetes Faktura-(= Rechnungs-)Programm einzuführen und zu nutzen. Falsche Ausgangsrechnungen – insbesondere individuell verfasste Word-Rechnungen – stellen eines der größten Risiken bei der Anwendung des Umsatz-

steuerrechts dar. Dieses Risiko lässt sich durch die Anwendung geeigneter Softwarelösungen minimieren. Ein Faktura-Programm sorgt dafür, dass die Ausgangsrechnungen die notwendigen Angaben nach § 14 UStG enthalten. Außerdem lassen sich hier bereits für bestimmte Rechnungen die korrekten Umsatzsteuersätze hinterlegen, so dass bei der Rechnungserstellung der Ausweis der Umsatzsteuer nicht aufgrund von Unwissenheit vergessen oder falsch vorgenommen wird. Schließlich kann in einem solchen Programm auch hinterlegt werden, welche Mitarbeiter überhaupt befugt sind, Rechnungen zu erstellen. Damit lassen sich auch die organisatorischen Anforderungen technisch absichern.

Das Programm sollte ferner so in die Finanzsoftware eingebunden sein, dass die geltend gemachten Forderungen buchhalterisch erfasst werden und die ausgewiesene Umsatzsteuer automatisch in die Steuererklärungen aufgenommen wird.

9. ORGANISATION DES STEUERBEREICHS

Im Zuge der Umstellung des Umsatzsteuerrechts auf § 2b UStG empfiehlt es sich, die Organisation des Steuerbereichs neu aufzustellen. Erfahrungsgemäß hat der Vollzug des Steuerrechts in vielen Gemeinden in der Vergangenheit keine besondere Rolle gespielt. Die Tätigkeiten wurden von der Finanzverwaltung mit erledigt. Die aktuelle Änderung des Umsatzsteuerrechts sollte zum Anlass genommen werden, die Organisation des

Steuerbereichs zu überprüfen. Durch die Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeiten werden sich die haftungsrechtlichen Risiken für die Verantwortlichen erhöhen. Zudem kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung in Zukunft die Gemeinden einer intensiveren Prüfung unterziehen wird. Vor diesem Hintergrund sollten die Aufbau- und die Ablauforganisation des Steuerbereichs überprüft und an die steuerrechtlichen Erfordernisse angepasst werden.

Die Implementierung entsprechender Maßnahmen wirkt doppelt: Zum einen werden Fehler durch eine angemessene Organisation vermieden und dadurch das Haftungsrisiko per se deutlich gesenkt. Zum anderen wirkt eine gute Organisation aber selbst dann, wenn Fehler geschehen. Kommt es zu einem Steuer Schaden, stellt sich die Frage der Verantwortung und der Haftung. Hierbei wird im Regelfall auch geprüft, ob Aufbau und Ablauf der Verwaltung so organisiert sind, dass eine rechtmäßige Umsetzung der steuerlichen Pflichten gewährleistet ist. Ist dies nicht der Fall, können dem hierfür Verantwortlichen haftungsrechtliche Folgen nach den Grundsätzen des Organisationsverschuldens drohen. Dies ist nach Art. 46 GO grundsätzlich der erste Bürgermeister. Bei einer angemessenen und entsprechend dokumentierten Organisation trifft den Organisationsverantwortlichen kein Verschulden. Er haftet deshalb auch dann nicht, wenn trotzdem Fehler passieren, z. B. durch das Einzelfallversagen eines Mitarbeiters.

9.1 ZUSTÄNDIGKEITEN

Wichtigste Grundlage für die Organisation ist, dass die Zuständigkeiten für den Steuerbereich vollständig und eindeutig geklärt sind. Hierzu sind die Zuständigkeitsregelungen im Organigramm und im Geschäftsverteilungsplan sowie die Stellenbeschreibung daraufhin zu überprüfen, ob die Besteuerung der Gemeinde hier vollständig, eindeutig und angemessen geregelt ist. In kleinen Gemeinden oder Verwaltungsgemeinschaften sollte für die Besteuerung der Gemeinde ein Steuerbeauftragter benannt und in den organisatorischen Unterlagen verankert werden. Bei ihm sollen alle steuerlichen Fäden zusammenlaufen. Er hat ferner dafür Sorge zu tragen, dass alle Mitarbeiter ausreichend über die steuerrechtlichen Verpflichtungen informiert werden, und er muss die steuerlichen Prozesse beobachten und ggf. an veränderte Verhältnisse anpassen (vgl. Anlagen 11, 12; Musterdienstanweisung mit Hinweisen).

Nicht zu vergessen ist, dass ein Stellvertreter für den Steuerbeauftragten benannt wird. Dieser muss zumindest in der Lage sein, die laufenden Angelegenheiten bei Abwesenheit des Steuerbeauftragten weiterzuführen, und dementsprechend geschult werden.

In größeren Gemeinden sollte der Aufbau eines Steuerreferats in Erwägung gezogen werden. Dieses übernimmt im Wesentlichen die Aufgaben, die in einer kleineren Gemeinde der Steuerbeauf-

tragte wahrnimmt. In diesen Fällen ist die Aufgabenverteilung innerhalb des Steuerreferats zu regeln.

9.2 PROZESSE

Von besonderer Bedeutung ist es, die Abläufe in der Gemeinde zu überprüfen, um festzustellen, ob sie den steuerlichen Verpflichtungen gerecht werden. Die Umsatzsteuer knüpft an einen Leistungsaustausch an, der im Regelfall mit einer Zahlung verbunden ist. Es ist deshalb sinnvoll, sich die Prozesse für Eingangsumsätze und Ausgangsumsätze anzuschauen und zu überlegen, wie hier die steuerlichen Verpflichtungen korrekt umgesetzt werden können. Tauschähnliche Umsätze, bei denen keine Zahlung erfolgt, sind entsprechend zu regeln.

9.2.1 AUSGANGSUMSÄTZE

Die Betrachtung des Ausgangsumsatzes, also eines Umsatzes für eine Leistung, die die Gemeinde erbringt, beginnt schon mit der Verpflichtung, eine solche Leistung anzubieten bzw. zu erbringen. Häufig wird die Grundlage für eine solche Verpflichtung in einem Vertragsschluss liegen. Aus diesem Grund sollte in der Regel schon bei Abschluss eines Vertrages geklärt werden, ob die hierbei entstehenden Umsätze unternehmerisch sind. In diesem Fall sollten die Auswirkungen der Umsatzsteuer und eines eventuell bestehenden Vorsteuerabzugs bei der Preisbildung berücksichtigt werden und die Steuerpflicht gegenüber dem Vertragspartner kenntlich gemacht

werden, z. B. durch den Zusatz „zzgl. der gesetzlichen USt“. Es empfiehlt sich daher, dass bei Vertragsschlüssen zukünftig der Steuerbeauftragte in geeigneter Weise eingebunden wird.

Eines der größten Einfallstore für steuerliche Risiken ist die Ausgangsrechnung, die für die von der Gemeinde erbrachte Leistung erstellt wird. Ist eine Gemeinde als Unternehmerin tätig, ist sie verpflichtet, Rechnungen zu stellen, die den Anforderungen des § 14 UStG entsprechen (vgl. Anlage 8 Rechnungsmuster § 14 UStG). Ziel ist die korrekte Abrechnung der erbrachten Leistungen. Um dieses Ziel zu erreichen, müssen in einem ersten Schritt der Istzustand ermittelt und die Ausgangslage beschrieben werden.

Zur Beschreibung der Ausgangslage bieten sich folgende Hilfsfragen an:

- Wird ein Fakturaprogramm verwendet?
- Wer schreibt die Rechnungen? Gibt es hierfür eine zentrale Stelle?
- Wer übernimmt jeweils die rechtliche Prüfung, ob Umsatzsteuer ausgewiesen wird oder nicht?
- Wie kommt der Rechnungssteller an die für die Abrechnung notwendigen Informationen?
- Welche Ausbildung hat (haben) die Person(en), die die rechtliche Überprüfung vornimmt (vornehmen)?

- Wird die Rechnung vor Sollstellung/Versand von einer anderen Person auf ihre inhaltliche Richtigkeit überprüft?
- Mit welchem Programm werden die Rechnungen geschrieben, falls kein Fakturaprogramm verwendet wird?
- Gibt es Rechnungsformulare?
- Wie wird bei dezentraler Rechnungsstellung gewährleistet, dass die Rechnungen fortlaufend nummeriert sind?
- Zu welchem Zeitpunkt werden die Rechnungen gebucht, falls sie nicht automatisch verbucht werden?
- Wann finden die Umsätze Eingang in die Umsatzsteuervoranmeldungen? (Soll-/Istversteuerung)

Zu empfehlen ist neben einer detaillierten Beschreibung eine bildliche Darstellung des aktuellen Arbeitsablaufs zum Erstellen der Abrechnung. Eine Skizze reicht völlig aus. Denn hier werden nicht nur die einzelnen Arbeitsschritte ersichtlich, sondern auch der Informationsfluss zwischen den beteiligten Personen in der Behörde.

Ausgehend vom aktuellen Istzustand sind die Schwachstellen herauszuarbeiten. Dazu gehören erfahrungsgemäß – sofern kein Fakturaprogramm verwendet wird – beispielsweise die dezentrale Rechnungsstellung, die Verwendung des „Word“-Programms sowie nicht aus-

reichend qualifiziertes Personal, das die Entscheidung über den Umsatzsteuerausweis trifft. Es wird sich dabei auch herausstellen, dass keine wirksamen Kontrollmechanismen vorhanden sind und wertvolle Informationen auf dem Weg von der ausführenden Stelle bis zu der/den Stelle(n), die die Abrechnung vornimmt/vornehmen, verloren gehen. Eine kritische und ehrliche Würdigung der Ausgangslage ist grundlegend für die Festlegung der erforderlichen Änderungen, um die künftigen Herausforderungen zu meistern.

Letztere sind insbesondere der korrekte Umsatzsteuerausweis, die Erfüllung der formellen Anforderungen an das Abrechnungspapier und der Eingang der Umsätze in die maßgebliche Umsatzsteuervoranmeldung. Da die Verknüpfung der Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im umsatzsteuerrechtlichen Sinn mit einem bestehenden Betrieb gewerblicher Art weggefallen ist, ist in ertragsteuerlicher Hinsicht gesondert sicherzustellen, ob Ausgangsumsätze Betriebe gewerblicher Art betreffen und richtig zugeordnet werden. Es ist ferner zu beachten, dass die Gemeinde auch dann die Umsatzsteuer schuldet, wenn diese unrichtig oder unberechtigt ausgewiesen wurde (§ 14c UStG).

Es ist deshalb zwingend erforderlich, dass spätestens zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung eine zutreffende Bewertung darüber getroffen wird, ob der Leistungsaustausch der unternehmerischen

oder nichtunternehmerischen Sphäre der Gemeinde zuzurechnen ist. Mit steigender Automatisierung der Prozesse sinkt die Fehleranfälligkeit.

Ist eine zentrale Rechnungsstellung ebenso wenig möglich wie die zeitnahe – also vor dem 31.12.2020 – Einführung eines Faktura-Programms, sind erhöhte Anforderungen an die Organisation, die Delegation und an die Dokumentation im Einklang mit dem Haushaltsrecht zu stellen. Insofern ist eine Richtungsentscheidung zu treffen. In diesem Zusammenhang wird darüber hinaus eine schriftliche Definition der umsatzsteuerrechtlichen „Normalfälle“ für die verantwortlichen Personen und die Erstellung entsprechender Musterprozesse (Checklisten, Arbeitshilfen etc.) empfohlen. Bei besonderen Geschäftsvorfällen hingegen ist die Anweisung zu treffen, dass mit einer übergeordneten Stelle oder dem Steuerbeauftragten bzw. der Steuerstelle Rücksprache gehalten werden muss.

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Rechnungserstellung empfiehlt sich grundsätzlich eine klare Regelung, wer überhaupt befugt ist, Rechnungen im Namen der Gemeinde auszustellen. Diese Mitarbeiter müssen über ausreichende steuerrechtliche Kenntnisse verfügen und in der Lage sein, Umsätze zutreffend dem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich der Gemeinde zuzuordnen. Im Regelfall dürfte es in kleineren Gemeinden sinnvoll sein, diesen Personenkreis möglichst klein zu halten und Rechnun-

gen zukünftig zentral von hierfür qualifizierten Mitarbeitern in der Finanzverwaltung stellen zu lassen. In solchen Fällen ist eine ebenfalls ausreichend qualifizierte Vertretung zu gewährleisten.

9.2.2 EINGANGSUMSÄTZE

Spiegelbildlich zur Rechnungserstellung muss auch die Bearbeitung der Eingangsrechnungen betrachtet werden. Dies gilt zumindest bzgl. solcher Eingangsumsätze, aus welchen die Gemeinde den Vorsteuerabzug geltend machen will. Auch hier ist es hilfreich, wenn zunächst der bisherige interne Ablauf der Bearbeitung beschrieben und skizziert wird – vom Eingangsstempel bis zur Archivierung der Rechnung. Ausgehend vom Istzustand wird der Änderungsbedarf festgestellt. Folgende Schritte sollten bei der Ausgestaltung des künftigen Arbeitsprozesses Berücksichtigung finden:

- Es ist zu überprüfen, ob die Rechnung formell ordnungsgemäß ist, also die Rechnungspflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthalten sind (siehe Anlage 8 Musterrechnung). Hier empfiehlt sich eine Checkliste mit den zu beachtenden Angaben (siehe Anlage 9). Fehlerhafte Rechnungen werden nicht bezahlt, sondern gehen zurück an den Aussteller.
- Es sollte bei der Prüfung der Rechnung auch anderen steuerlichen Aspekten, wie dem Steuersatz, dem ausgewiesenen Steuerbetrag, dem Hinweis auf eine etwaige Steuerbefreiungsvorschrift

oder der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge) Beachtung geschenkt werden.

- Es muss geprüft werden, ob ein Vorsteuerabzug möglich ist. Bei lediglich teilunternehmerischer Nutzung ist eine Quote zu ermitteln und zu dokumentieren (siehe ausführlich zum Vorsteuerabzug oben unter 7.1). Im Falle der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist sicherzustellen, dass die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit in die Umsatzsteuervoranmeldung aufgenommen werden. Softwarelösungen bieten hier die Möglichkeit, Haushaltsstellen mit Umsatzsteuerschlüsseln zu hinterlegen, mit deren Hilfe die abziehbaren Vorsteuerbeträge automatisch Eingang in die Umsatzsteuervoranmeldung finden.
- Im Falle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1a UStG) oder einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft (§ 13b UStG – Reverse-Charge) ist dafür Sorge zu tragen, dass die geschuldete Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt wird. Im Zusammenhang mit § 13b UStG sind unter anderem Sachverhalte mit aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen, Schrottlieferungen (Lieferungen der in Anlage 3 UStG bezeichneten Gegenstände) und Bauleistungen etc. zu überprüfen.

In organisatorischer Hinsicht ist zu regeln, an welcher Stelle die Prüfungen und Entscheidungen – insbesondere über den Vorsteuerabzug – vorgenommen werden. Hier ergibt sich ein Dilemma: Im Hinblick auf die Konzentration des steuerrechtlichen Fachwissens in der

Finanzverwaltung bzw. im Steuerreferat erscheint es zunächst sinnvoll, dort auch die Entscheidung über den Vorsteuerabzug vorzunehmen. Eine zutreffende Bewertung dürfte sich aber nicht in allen Einzelfällen allein anhand der Rechnungen ergeben. Beispielsweise kann ein Mitarbeiter in der Finanzverwaltung anhand einer Rechnung über die Lieferung von Rohren nicht unbedingt erkennen, ob diese der unternehmerischen Wasserversorgung oder der nichtunternehmerischen Abwasserentsorgung zuzuordnen sind. Es spricht deshalb einiges dafür, die Prüfung der steuerlichen Aspekte mit der Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit zu verbinden. Die Mitarbeiter, die zur Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit befugt sind, wären dann entsprechend steuerrechtlich zu schulen bzw. mit Checklisten auszustatten, anhand derer sie eine zutreffende Bewertung vornehmen können.

Es ist auch denkbar, die steuerliche Bewertung von Rechnungen gesondert in der Steuerstelle vornehmen zu lassen und hierüber sogenannte Teilbescheinigungen zu erstellen. In solchen Fällen sollte die Abgrenzung schriftlich definiert werden.

9.3 DEZENTRALE ORGANISATION

In größeren Kommunen dürfte ein vollständig zentraler Vollzug der Besteuerung und der Rechnungserstellung häufig aus organisatorischen Gründen schwierig sein. Hier bietet es sich an,

einen Teil der Aufgaben weiterhin dezentral durchzuführen und die notwendigen Teile zu zentralisieren. In solchen Fällen ist es zwingend erforderlich, eine genaue Funktionsabgrenzung (vgl. Anlage 10) vorzunehmen und zu dokumentieren. Es ist eindeutig zu regeln, was steuerrechtlich von den jeweiligen Sachgebieten dezentral erledigt wird und welche Entscheidungen dem Steuerreferat vorbehalten bleiben. Es ist außerdem sicherzustellen, dass die dezentral mit der Umsatzsteuer befassten Personen über ausreichende Fachkenntnisse zur Beantwortung der ihnen zugewiesenen Fragen verfügen.

9.4 DIENSTANWEISUNG

Zur Umsetzung der Ablauforganisation empfiehlt es sich, eine entsprechende Dienstanweisung zu erlassen. Ein Muster für eine solche Dienstanweisung nebst Hinweisen ist dieser Handreichung als Anlage angefügt (Anlagen 11 und 12). Das Muster muss auf die örtlichen Verhältnisse angepasst werden.

Überblick über die wichtigsten umsatzsteuerrechtlichen Tätigkeiten einer kreisangehörigen Gemeinde in Bayern

Von kommunalen Praktikern wird immer wieder der Wunsch geäußert, in einer Liste von A bis Z alle Tätigkeiten der Gemeinden zu erfassen und umsatzsteuerrechtlich zu bewerten. Eine solche Liste ist für die umsatzsteuerrechtliche Bewertung jedoch ebenso gefährlich wie hilfreich. Sie kann lediglich eine erste Orientierung bieten und dazu beitragen, steuerrelevante Sachverhalte zu entdecken. Bei der Bewertung im Einzelfall wäre es fatal, sich alleine auf die Angaben einer solchen Liste zu verlassen, da es immer auf die Verhältnisse des Einzelfalls ankommt. Der folgende Überblick über die verschiedenen umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten der kreisangehörigen Gemeinden in Bayern kann deshalb eine sorgfältige Prüfung der einzelnen Umsätze vor Ort nicht ersetzen.

1. HAUPTVERWALTUNG

Im Bereich der inneren Verwaltung im Rathaus fallen regelmäßig wenig umsatzsteuerrelevante Einnahmen an: Nichtsteuerbar sind Gebühreneinnahmen aus folgenden Bereichen, die üblicherweise im Bürgerbüro abgewickelt werden:

- Meldewesen
- Personenstandswesen
- Pass- und Personalausweiswesen

Denkbar sind in diesem Bereich umsatzsteuerpflichtige Einnahmen durch den

Verkauf von Gegenständen wie z. B. Familienstammbüchern oder Kartenlesegeräten für den neuen Personalausweis. Beruhen die Einnahmen für die Überlassung solcher Gegenstände auf einem Kostenbescheid, kommt Nichtsteuerbarkeit nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Betracht, wenn die Umsätze unter 17.500,— € liegen.

Beglaubigungen könnten zwar dem Grunde nach steuerbar sein, weil sie zumindest in Teilen im Wettbewerb mit Notaren stehen. Da hierfür öffentlich-rechtliche Gebühren erhoben werden und die Einnahmen hieraus in der Regel unter 17.500,— € liegen, ist die Unternehmereigenschaft nicht gegeben.

Bei den Einnahmen aus Kopien ist zu unterscheiden: Werden Kopien im Zusammenhang mit einem Verwaltungsvorgang gemacht und die Kopien über die Verwaltungskosten abgerechnet, werden die Kosten einheitlich behandelt. Privatkopien von Mitarbeitern gegen Entgelt können als Hilfsgeschäfte behandelt werden. Sonstige Kopien gegen Entgelt sind ab dem ersten Euro steuerbar.

Die Nutzung nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände durch Mitarbeiter gegen Entgelt stellt regelmäßig ein Hilfsgeschäft dar. Dies ist z. B. bei der Abrechnung von privaten Telefongesprächen, der privaten Nutzung von Kopierern gegen Entgelt oder der Überlassung

des Dienstwagens an den Bürgermeister der Fall.

Der Verkauf des Amtsblatts ist regelmäßig dem Privatrecht zuzuordnen und damit steuerpflichtig. Gleiches gilt für die Einnahmen aus Anzeigen.

Werden entsprechende Leistungen an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts z. B. im Wege der Amtshilfe erbracht, ist zu prüfen, ob sie nach § 2b Abs. 3 UStG als nichtunternehmerisch zu qualifizieren sind. Beruhen die Leistungen auf einer privatrechtlichen Grundlage, sind sie immer der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen.

2. BAUHOFF

Der Bauhof erbringt im Wesentlichen nur Leistungen für die Gemeinde selbst und erzielt keine Umsätze. Auch wenn eine interne Verrechnung stattfindet, handelt es sich lediglich um nichtsteuerbare Innenumsätze.

Beseitigt der Bauhof die Folgen eines Verkehrsunfalls und werden dem Schädiger bzw. seiner Versicherung die Kosten in Rechnung gestellt, handelt es sich um Schadensersatzforderungen, die grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer unterliegen (sogenannter echter Schadensersatz). Etwas anderes kann aber beispielsweise dann gelten, wenn die Gemeinde den Schaden im Auftrag des Schädigers beseitigt.⁴⁵

⁴⁵ Vgl. Abschn. 1.3. UStAE.

Wird der Bauhof im Wege der Ersatzvornahme nach dem VwZVG tätig, z. B. beim Zurückschneiden von Hecken an Straßen, handelt es sich nicht um eine Tätigkeit, die im Wettbewerb mit Privaten steht, so dass die Kosten nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Veräußert der Bauhof Holz, das beim Rückschnitt von Straßenbäumen und -hecken anfällt, liegt zwar Handeln auf privatrechtlicher Grundlage vor, das grundsätzlich zur Steuerbarkeit führen dürfte. Es spricht aber einiges dafür, dass es sich hier um ein Hilfsgeschäft handelt, da es dabei lediglich um die Verwertung von Gegenständen geht, die bei der Ausübung des hoheitlichen Straßenunterhalts anfallen.

Von besonderer Bedeutung in den Gemeinden sind häufig die vom Bauhof erbrachten Hilfeleistungen für Private, z. B. Tätigkeiten für Vereine. Werden solche Leistungen gegen Entgelt erbracht, beruhen sie regelmäßig auf einer privatrechtlichen Grundlage und sind damit steuerbar.

Werden entsprechende Leistungen an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts z. B. im Wege der Amtshilfe erbracht, ist zu prüfen, ob sie nach § 2b Abs. 3 UStG als nichtunternehmerisch zu qualifizieren sind. Beruhen die Leistungen auf einer privatrechtlichen Grund-

lage, unterliegen sie grundsätzlich der Umsatzsteuer.

3. KINDERTAGESSTÄTTEN

Die Einnahmen aus dem Bereich der Kinderbetreuung sind dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden. Sie sind aber nach § 4 Nr. 25 UStG von der Steuer befreit.

Werden die Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht, liegen gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 4 Nr. 25 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, so dass die Umsätze als nichtunternehmerisch zu behandeln sind.

Für die Umsätze aus der Verpflegung der Kinder ergibt sich die Steuerfreiheit aus § 4 Nr. 23 UStG.

Privatrechtliche Umsätze können sich allerdings in anderen Fällen ergeben, z. B. bei Verträgen mit Fotografen, denen die Möglichkeit eingeräumt wird, die Kinder zu fotografieren.

Schwierig ist die Frage zu beantworten, wie Einnahmen zu behandeln sind, die der Elternbeirat erzielt, z. B. durch den Verkauf von Speisen und Getränken bei Festen. Es ist zweifelhaft, ob solche Einnahmen überhaupt Umsätze der Ge-

meinde sind. Nach Auffassung des StMI sind Konten des Elternbeirats nicht der Gemeinde zuzurechnen, weil dieser bei der Generierung solcher Einnahmen nicht im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben tätig werde.⁴⁶ Dieser Ansicht folgend wären die Umsätze des Elternbeirats keine Umsätze der Gemeinde.

Sollte man zu einer anderen Auffassung gelangen, ließe sich vertreten, dass diese Einnahmen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. o MwStSystRL von der Steuer befreit sind.

4. SCHULEN

Bei Schulen denkt man zunächst nicht an unternehmerische Tätigkeiten. Trotzdem kommt es auch in der Schule zu Umsätzen, die einer Betrachtung unterzogen werden sollten:

Kopiergelder sind eine Kostenerstattung für dem Grunde nach von den Unterhaltspflichtigen selbst zu beschaffende übrige Lernmittel (vgl. Art. 21 Abs. 3 Satz 1 BaySchFG). Die Erstattung der Kosten richtet sich nach den Grundsätzen der öffentlich-rechtlichen Geschäftsführung ohne Auftrag bzw. des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs.⁴⁷ Da die Umsätze also auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden, führen sie gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht zu größeren Wettbe-

⁴⁶ Vgl. IMS vom 23.09.2002 – IB4-1517.3-17.

⁴⁷ Vgl. LT-Drs. 17/12836.

werbsverzerrungen, solange die Kopiergelder bei einem Sachaufwandsträger 17.500,— € je Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen.

Ist diese Grenze überschritten, unterliegen die Kopiergelder nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht der Umsatzsteuer, sofern entsprechende Umsätze privater Bildungseinrichtungen unter den in Abschn. 4.21.4 Abs. 2 UStAE genannten Voraussetzungen als Nebenleistung zur Bildungsleistung nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei wären. Im Übrigen sind die Kopiergelder steuerfrei nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG, sofern die Kopiervorlagen dem Bestand der Schulbücherei der jeweiligen Schule zuzuordnen sind.⁴⁸

Kosten für Schülerinnen und Schüler, die an Schülerfahrten teilnehmen, sind gemäß Nr. 3.9 der Bekanntmachung „Durchführungshinweise zu Schülerfahrten“ (KWMBL 2010, 204) von den Erziehungsberechtigten zu übernehmen. Zur Abwicklung kann ein staatliches Konto eingerichtet werden.⁴⁹ Die Umsätze sind in diesem Fall nicht dem Sachaufwandsträger zuzurechnen.

Einnahmen aus der Schulverpflegung sind zwar grundsätzlich steuerbar, aber nach § 4 Nr. 23 UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Beköstigung vom Sachaufwandsträger selbst erbracht wird.

Einnahmen aus der Schülerbeförderung sind grundsätzlich steuerbar, es sei denn, die Beförderung ist öffentlich-rechtlich organisiert und die Umsätze liegen unter 17.500,— €. Es gilt allerdings der ermäßigte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG.⁵⁰

Für die Umsätze von Elternbeiräten gilt das oben für die Kindertagesstätten Gesagte entsprechend.

5. FEUERWEHR

Für Feuerwehrdienstleistungen erhalten die Gemeinden Kostenersatz nach Art. 28 BayFwG bzw. aufgrund entsprechender Satzungen. Die Umsätze erfolgen damit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage. Die Pflichtaufgaben nach Art. 4 Abs. 1 und 2 BayFwG stehen nicht im Wettbewerb mit Privaten, so dass entsprechende Umsätze nach § 2b UStG nicht steuerbar sind.

Soweit von Feuerwehren andere Aufgaben (Art. 4 Abs. 3 BayFwG) wahrgenommen werden, liegt regelmäßig Wettbewerb vor. Bei einer Abrechnung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage werden die Leistungen steuerbar, wenn die Gemeinde aus vergleichbaren Tätigkeiten nicht mehr als 17.500,— € erzielt. Bei der Vergleichbarkeit ist zu beachten, dass unter die anderen Aufgaben der Feuer-

wehr viele verschiedenartige Tätigkeiten fallen können. So ist beispielsweise die Beseitigung eines Wespennests nicht gleichartig mit dem Auspumpen des Kellers infolge eines Wasserrohrbruchs. Für die Umsatzgrenze ist jeweils auf die einzelnen Tätigkeiten abzustellen. Werden Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage erbracht, sind sie immer steuerbar.

In den meisten Gemeinden besteht neben der gemeindlichen Einrichtung Freiwillige Feuerwehr ein Feuerwehrverein. Umsätze des Vereins, die z. B. durch die Veranstaltung von Festen Erlöst werden, sind dem Verein und nicht der Gemeinde zuzurechnen. Vor der Durchführung solcher Veranstaltungen sollte geklärt werden, wem welche Umsätze zuzurechnen sind.

6. FRIEDHOFSWESEN

Die Bestattungstätigkeiten der Gemeinde sind nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten.⁵¹ Es wäre insofern folgerichtig, davon auszugehen, dass Bestattungsleistungen nicht im Wettbewerb stehen. Es lässt sich allerdings auch vertreten, dass aufgrund des nicht in allen Gemeinden bestehenden Anschluss- und Benutzungszwangs ein Wettbewerb denkbar ist. Ein BMF-Schreiben zu dieser Thematik ist angekündigt.

48 Vgl. LfSt Niedersachsen v. 22.02.2018 – S 7107 – 3 St 171.

49 KMS v. 19.05.2015 – II.1-BO 4000-6a.61 836.

50 Vgl. Abschn. 12.13. Abs. 5 Satz 5 Nr. 4 UStAE

51 Vgl. KStR H 4.5.

Nicht steuerbar sind indes die Grabnutzungsgebühren, weil hier zumindest § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG greift.

Als grundsätzlich steuerbar zu qualifizieren sind Leistungen der Friedhofsgärtnerei wie z. B. die Grabpflege oder Blumenverkäufe, die gleichermaßen auch von Privaten erbracht werden können.

7. MÄRKTE UND FESTE

Die Veranstaltung von Märkten und Festen (Wochenmärkte, Jahrmärkte, Weihnachtsmärkte, Volksfeste) ist grundsätzlich als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen und steuerbar. Eine Ausnahme kommt lediglich bei öffentlich-rechtlicher Ausgestaltung und Umsätzen von weniger als 17.500,— € in Betracht.

Die Vermietung von Standflächen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit, wenn die weiteren Leistungen, z. B. Reinigung oder Stromlieferung nur als Nebenleistungen anzusehen sind.⁵² Regelmäßig ist die Möglichkeit gegeben, auf die Befreiung zu verzichten (§ 9 UStG), weil die Mieter selbst Unternehmer sind.

8. ÖFFENTLICHKEITSARBEIT UND WERBUNG

Der Verkauf von Heimatbüchern, Ortschroniken, Jahrbüchern, Souvenirs und Ähnlichem durch die Gemeinde erfolgt privatrechtlich und ist damit steuerbar.

Auch Werbung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage, die dadurch erzielten Einnahmen sind dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen. Die Gestattung, auf öffentlichen Wegen und Plätzen Anschlagtafeln zu Werbezwecken zu errichten, stellt einen Vertrag besonderer Art dar und ist deshalb nicht nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit.⁵³

Auch Sponsoring kann der Werbung unterfallen. Beim Sponsoring ist zu unterscheiden zwischen dem echten Sponsoring, bei dem keine Gegenleistung erfolgt, und dem unechten Sponsoring, das eine besondere Form der Werbung darstellt und einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch begründet. Nicht steuerbares echtes Sponsoring liegt vor, wenn der Sponsor keine Gegenleistung für seine Zuwendung erhält. Die untergeordnete Erwähnung des Sponsors durch die Gemeinde ohne Hervorhebung oder Verlinkung auf dessen Internetseite stellt noch keinen Leistungs-

tausch dar. Wird dem Sponsor hingegen das Recht eingeräumt, das Sponsoring im Rahmen des eigenen Marketings zu nutzen, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor.⁵⁴

9. FORST-, LANDWIRTSCHAFT UND FISCHEREI

Die Umsätze aus Forst- und Landwirtschaft sowie der Fischerei sind privatrechtlich und damit steuerbar. Regelmäßig kommt die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung.

Die Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG von der Steuer befreit. Die Steuerbefreiung gilt nicht für die Jagdverpachtung, da hier nur das Jagdrecht, nicht aber das Grundstück selbst verpachtet wird.⁵⁵ Ebenfalls nicht von der Steuerbefreiung erfasst ist die Verpachtung von Fischereirechten, soweit dem Pächter nicht das Recht übertragen wird, das Grundstück in Besitz zu nehmen und andere Personen von diesem Recht auszuschließen.⁵⁶

⁵² Vgl. Abschn. 4.12.5 Abs. 2 UStAE.

⁵³ Vgl. Abschn. 4.12.6 UStAE.

⁵⁴ Vgl. Abschn. 1.1. Abs. 23 UStAE.

⁵⁵ Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Merkblatt Jagdgenossenschaften und Umsatzsteuer, Stand 13.09.2016.

⁵⁶ Vgl. Abschn. 4.12.6 Abs. 2 Nr. 15 UStAE.

10. BÜCHEREIEN, MUSIKSCHULEN UND VOLKSHOCHSCHULEN

Die Leistungen von Büchereien, Musikschulen und Volkshochschulen sind grundsätzlich steuerbar, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden.

Die Umsätze von Büchereien in der Trägerschaft von Gemeinden sind nach § 4 Nr. 20 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Umsätze von Musikschulen sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

Beim Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sind die Umsätze aufgrund § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht steuerbar.

Auch die Umsätze von Volkshochschulen können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.

11. WASSERVERSORGUNG

Die Wasserversorgung ist aufgrund von § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG i. V. m. Anhang 1 der MwStSystRL Nr. 2 unternehmerische Tätigkeit, sofern ein Umsatz von mehr als 17.500,— € erzielt wird.

Auch die Bereitstellung von Wasserzählerständen für die Zwecke der Abwasserentsorgung kann steuerpflichtig sein bzw. ist als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG) zu versteuern.

12. ABWASSERENTSORGUNG

Die Abwasserentsorgung ist gemäß § 56 WHG i. V. m. Art. 34 BayWG von den Gemeinden vorzunehmen. Die Entgelte werden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erhoben und Wettbewerbsverzerrungen sind nicht möglich, so dass die Tätigkeit nach § 2b UStG nichtunternehmerisch ist.

Steuerpflichtig können aber insbesondere Hilfstätigkeiten im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit sein.

13. ENERGIEERZEUGUNG

Die Lieferung von Gas, Elektrizität und thermischer Energie ist schon aufgrund von § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG i. V. m. Anhang 1 der MwStSystRL Nr. 2 dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, sofern der Umfang dieser Tätigkeit nicht ganz unbedeutend ist. Im Übrigen dürfen entsprechende Entgelte regelmäßig auf privatrechtlicher Grundlage erfolgen, so dass sie ab dem ersten Euro steuerbar sind.

Erfolgt die Lieferung von Strom als Nebenleistung zur steuerfreien Hauptleistung (Mietnebenleistung), werden diese Einnahmen zwar grundsätzlich umsatzsteuerbar. Mit der Überlassung von Gebäuden bzw. Räumen erbringt die Kommune dann aber zugleich grundsätzlich eine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung. Zu diesen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreien Leistungen der Vermietung und Verpachtung gehören dann aber auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen. Als Nebenleistung ist u. a. auch die Lieferung von Strom anzusehen.⁵⁷

14. KONZESSIONSVERTRÄGE

Bei Konzessionsverträgen handelt es sich um zivilrechtliche Verträge, so dass sie steuerbar sind. Die Einräumung des Rechts, Grundstücksteile für die Errichtung und den Betrieb von elektrischen Anlagen zu nutzen, unterfällt der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG.⁵⁸ Ein Verzicht auf diese Befreiung nach § 9 UStG ist regelmäßig möglich. Dadurch kommt ein Vorsteuerabzug in Frage.

⁵⁷ Vgl. Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE.

⁵⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 14.3.2012 - XI R 8/10.

15. STRASSEN UND VERKEHR

Im Bereich des Straßenverkehrs sind vor allem die Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung zu betrachten. Diese sind grundsätzlich steuerbar. Nicht steuerbar ist allerdings die Überlassung von Parkbuchten auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen. Die hier durch Parkuhren bzw. Parkscheinautomaten erzielten Einnahmen sind als hoheitlich zu betrachten und stehen auch nicht im Wettbewerb mit privater Parkraumbewirtschaftung, weil sie vor allem der Regulierung des öffentlichen Verkehrs dienen.⁵⁹

Die Bewirtschaftung von Parkflächen außerhalb der Straßen steht grundsätzlich im Wettbewerb und ist damit steuerbar, bei öffentlich-rechtlicher Parkgebühr allerdings erst ab einem jährlichen Umsatz von mehr als 17.500,— € aus dieser Tätigkeit (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG kommt nicht in Betracht, weil sie in der Vorschrift für die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen explizit ausgeschlossen wird.

Gebühren für öffentlich-rechtliche Sondernutzung (Art. 18 BayStrWG) lassen sich ebenfalls als nicht steuerbar qualifi-

zieren, weil hiermit schwerpunktmäßig nicht die Überlassung der Flächen, sondern die Erlaubnis zur Beeinträchtigung des Gemeingebrauchs abgegolten wird.

Einnahmen aus zivilrechtlicher Sondernutzung (Art. 22 BayStrWG) sind steuerbar. Regelmäßig wird aber die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG in Betracht kommen.

Straßenreinigungsgebühren sind als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen und damit nicht steuerbar, weil der Bürger nicht frei wählen kann, wen er mit der Reinigung der Straße beauftragt.

16. TOURISMUS

Einnahmen aus dem Bereich des Tourismus sind grundsätzlich steuerbar, sofern sie nicht auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden und die Grenze von 17.500,— € jährlich nicht überschreiten. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung⁶⁰ auch für den Kurbeitrag, für den der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG). Es bleibt abzuwarten, ob diese Betrachtungsweise im Hinblick auf die neuere Entwicklung in der Rechtsprechung⁶¹ Bestand haben wird.

Nicht steuerbar ist hingegen der Fremdenverkehrsbeitrag, weil dieser nicht als

Entgelt für Leistungen der Gemeinde zu betrachten ist.⁶²

Die Einnahmen aus gastronomischen Betrieben sind als privatrechtliche Umsätze ebenfalls steuerbar.

Steuerpflichtig sind auch die Einnahmen aus dem Betrieb eines Campingplatzes. Es greift hier regelmäßig auch die Steuerbefreiung für Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nicht, weil diese für kurzfristige Vermietung ausgeschlossen ist. Als kurzfristig gilt eine Vermietung dann, wenn sie weniger als sechs Monate beträgt.

17. VERMIETUNG UND VERPACHTUNG

Einnahmen aus langfristiger Vermietung und Verpachtung haben bislang bei der Umsatzsteuer in der Regel keine Rolle gespielt, weil sie als sogenannte Vermögensverwaltung keinen Betrieb gewerblicher Art begründen.

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung werden normalerweise auf privatrechtlicher Grundlage erzielt und sind deshalb nach neuer Rechtslage der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen. Die Leistungen können aber nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Befreit ist damit ins-

59 Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – III C 2 – S 7107/16/10001, Rn. 37.

60 Vgl. Abschn. 12.11. Abs. 5 UStAE.

61 Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.10.2018 – 1 K 1458/18.

62 Vgl. Abschn. 2.11. Abs. 13 UStAE.

besondere die in der kommunalen Praxis wichtige Vermietung von Wohnungen. Es gibt allerdings auch einige Ausnahmen in diesem Befreiungstatbestand. So sind die Überlassung von Flächen zum Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen an Fremde sowie die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen nach der Vorschrift von der Befreiung ausgenommen. Nicht befreit ist ferner die Überlassung von Betriebsvorrichtungen.

Die Steuerbefreiung greift grundsätzlich auch bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Grundstücksteilen an andere Unternehmer. In solchen Fällen gibt allerdings § 9 UStG die Möglichkeit, auf die Befreiung zu verzichten, wenn der Mieter das Grundstück für Tätigkeiten verwendet, bei denen er selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Hierin steckt regelmäßig eine nicht zu unterschätzende Chance für die vermietende Gemeinde. Vermietet sie das Grundstück bzw. Gebäude unter Verzicht auf die Befreiung mit Umsatzsteuer, ist sie selbst nicht mehr nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Auch für den Mieter bringt die Steuerpflicht keinen Nachteil, weil er selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

BEISPIEL

Eine Gemeinde saniert ein denkmalgeschütztes Gebäude im Ortskern und hat hierbei Aufwendungen in Höhe von 1.000.000,— € + 190.000,— € USt. Das Gebäude wird nach der Sanierung für 50.000,— € pro Jahr an ein Modehaus vermietet. Bei umsatzsteuerfreier Vermietung hat die Gemeinde einen Sanierungsaufwand von 1.190.000,— €, weil sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Vereinbart die Gemeinde jedoch mit dem Mieter eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung, ist sie zum Vorsteuerabzug berechtigt, so dass die Sanierungskosten sich auf lediglich 1.000.000,— € belaufen. Dem Modehaus wären 50.000,— € + 9.500,— € USt in Rechnung zu stellen. Die Umsatzsteuer wäre an das Finanzamt abzuführen. Dem Modehaus entstünde jedoch kein Nachteil, weil es selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Ebenfalls nicht der Befreiung unterliegen Leistungen, bei denen es zwar zu einer Grundstücksüberlassung kommt, diese aber nicht prägend für die Leistung ist. So greift der Befreiungstatbestand bei-

spielsweise nicht bei der Genehmigung zur Aufstellung von Automaten oder bei der Überlassung von Grundstücken zum Aufstellen von Werbetafeln.⁶³

18. VERMIETUNG VON SPORTHALLEN

Eine Besonderheit ist bei der Vermietung von Sporthallen (z. B. an Vereine oder andere Kommunen zum Zwecke des Schulsports) zu beachten. Der BFH geht in seiner aktuellen Rechtsprechung⁶⁴ davon aus, dass die Vermietung von Sporthallen regelmäßig nicht nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit ist, weil hier die Überlassung der Räumlichkeiten zusammen mit zahlreichen anderen Leistungen (Überlassung der Betriebsvorrichtungen, Heizung, Duschen, Reinigung usw.) eine neue Leistung eigener Art bildet. Die Überlassung von Sporthallen ist damit grundsätzlich steuerpflichtig. Etwas anderes kann sich allerdings im Einzelfall dann ergeben, wenn die Vermietung der Räumlichkeiten das klar prägende Element ist. So ist nach Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere die Vermietung an einen anderen Betreiber, der die Halle selbst wiederum anderen Nutzern überlässt, in einen steuerfreien Teil und einen auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden steuerpflichtigen Teil aufzuteilen.⁶⁵

63 Vgl. Abschn. 4.12.6 UStAE.

64 BFH, Urteil v. 28.06.2017 – XI R 12/15, BFH, Urteil v. 21.06.2018 – V R 63/17.

65 Vgl. Abschn. 4.12.11. UStAE.

19. GRUNDSTÜCKSVKÄUFE

Die Veräußerung von Grundstücken vollzieht sich auf privatrechtlicher Grundlage. Gemeinden sind daher Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Die Veräußerung von Grundstücken ist eine umsatzsteuerbare Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Diese steuerbare Leistung ist allerdings gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umfasst die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG kann gemäß § 9 Abs. 1 UStG verzichtet werden. Die Option, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, kann im Einzelfall günstig sein, da dadurch der Vorsteuerabzug möglich wird.

Grundstücksgeschäfte, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, sind Hilfsgeschäfte (z. B. Verkauf eines nicht mehr genutzten Büro- oder Verwaltungsgebäudes, das der hoheitlichen Tätigkeit gedient hat). Diese fallen zwar nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG, weil sie auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt werden. Gleichwohl ist die Gemeinde mit ihren Verkaufstätigkeiten bei Hilfsgeschäften nicht Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, da es in diesem Zusammenhang an einer nachhaltigen Ausübung der Verkaufstätigkeit fehlt.

20. REISETÄTIGKEITEN, Z. B. BESUCH DER PARTNER- GEMEINDE

Umsätze sind grundsätzlich steuerpflichtig, insbesondere unterliegen Reiseleistungen der Margenbesteuerung nach § 25 UStG. Es empfiehlt sich daher die Abwicklung über einen externen Reiseveranstalter, auch aus haftungsrechtlichen Gründen.

21. FUNDWESEN

Die Versteigerung von Fundgegenständen beruht auf zivilrechtlicher Grundlage und ist damit steuerbar.

ANLAGE 2 Projektplan

PROJEKTPLAN	2019												2020											
	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
TEILPROJEKT 1 - Umstellung auf § 2b UStG																								
TEILPROJEKT 2 - Organisation des Steuerbereichs																								
UMSETZUNGSPHASE																								
TEILPROJEKT 1 - Umstellung auf § 2b UStG																								
Schritt 1 - Sammlung allgemeiner Unterlagen																								
Schritt 2 - Einnahmnanalyse und Neubeurteilung nach § 2b UStG																								
Schritt 3 - Vertragsscreening																								
Schritt 4 - Zusammenfassung der Ergebnisse																								
Schritt 5 - Vorsteuerabzug und Vorsteuerpotential																								
TEILPROJEKT 2 - Organisation des Steuerbereichs																								
Schritt 1 - Bestandsaufnahme Organisation (Struktur, Zuständigkeiten)																								
Schritt 2 - Bestandsaufnahme Verfahren/Prozesse																								
Schritt 3 - Zusammenfassung der Ergebnisse																								
Schritt 4 - Anpassung IT																								
Schritt 5 - Anpassung der Organisation in steuerlicher Hinsicht																								
Schritt 6 - Dienstanweisung zur Besteuerung der Gemeinde																								
Schritt 7 - Verfassen des Steuerhandbuches																								
UMSETZUNGSPHASE																								
Schritt 1 - Schulungskonzept + Schulung der „Steuerverantwortlichen Mitarbeiter“																								
Schritt 2 - praktische Umsetzung																								
Schritt 3 - Überwachung und Optimierung																								
Schritt 4 - Abschlussbericht, zusammenfassende Abschlusspräsentation																								

KORRESPONDENZ FINANZAMT

- Steuerbescheide der letzten 5 Jahre
- Steuererklärungen der letzten 5 Jahre
- Anlagen zu Steuererklärungen
- Allg. Korrespondenz Finanzamt (Anfragen/Telefonnotizen)
- Freistellungsbescheinigung

ABGRENZUNG HOHEITSBEREICH

- Übersicht/Aufstellung Einnahmen Gesamthaushalt
- Einnahmen geordnet nach bereits erfassten/gemeldeten BgA

UNTERLAGEN ZU BEREITS ERFASSTEN/BEKANNTEN STEUERRELEVANTEN TÄTIGKEITEN

- Übersicht Mietverträge/kurzfristige Vermietungen/Verpachtungen
- Konzessionsverträge
- Kooperationsverträge
- Übersicht Sponsorenverträge
- Übersicht Zuschüsse/individuelle Zuschussbescheide
- Übersicht Veranstaltungen (Kultur, Feste, Märkte, Sport etc.)/ Aufteilung Einnahmen
- Personalüberlassungen
- Unterlagen zu Schulen
- Unterlagen zu Museen
- Wald- und Forstwirtschaft, Jagdpachten
- Schwimmbad, Nutzungsentgelte für Freizeiteinrichtungen
- Gaststättenverpachtungen, Kioske, Schulverpflegung, Dorfladen
- Kostenerstattungen Nahverkehr
- Parkplätze

SONSTIGES

- Übersicht Beteiligungen/Ausgliederungen (Tochter-GmbHs ...)
- Zweckverbände
- (unselbstständige) Stiftungen
- Auslandssachverhalte (Lieferungen, Leistungsbezug aus dem Ausland ...)
- Einnahmen aus Energieverkauf/Nutzung (PV-Anlagen ...)
- Spendenvorgänge/Erbschaften
- Geplante Investitionen

ORGANISATION

- Bestehende Ablauf- und Organisationsanweisungen, Arbeitsanweisungen im Bereich FIBU/RW, Haushaltsrecht, Steuerabteilung
- Dokumentation Arbeitsprozesse (Richtlinien etc.) mit steuerrechtlichem Bezug
- Organigramm
- Haushaltsplan
- Workflow Ausgangsrechnungen
- Workflow Eingangsrechnungen
- E-Rechnung
- Stand der Fibu-Software

Tabelle Einnahmenanalyse

ANALYSE DER EINKÜNFEN - UMSTELLUNG § 2 ABS. 3 UStG AUF § 2 B UStG

Haushaltsstelle	Sphäre	Haushaltsstellenbezeichnung/ Ausgangsleistung	Information	Rechtsgrundlage (Privatrecht; Öffentl. Recht)	Umsatzsteuer							KSt		Rechnungsformular		
					§ 2 Abs. 3 UStG	§ 2b UStG	Rechtsänderung durch Neu- regelung und Risikobewertung	NEU BMG / USt- Belastung	USt- Befreiung	Steuer- satz	BgA	Hoheits- betrieb / VV	Steuer- befreiung			
Gliederungsnummer		Übergeordnete Bezeichnung	Übergeordnete Erläuterung													
Untergeordnete Nummer		Kurzfristige Vermietung von Räumen ohne Technik	Erläuterung													
Untergeordnete Nummer		Kurzfristige Vermietung von Räumen mit Technik														
Untergeordnete Nummer		Langfristige Vermietung														
Untergeordnete Nummer																
Gliederungsnummer		Übergeordnete Bezeichnung	Übergeordnete Erläuterung													
Untergeordnete Nummer																
Untergeordnete Nummer																
Untergeordnete Nummer																
Untergeordnete Nummer																
Gliederungsnummer		Übergeordnete Bezeichnung	Übergeordnete Erläuterung													
Untergeordnete Nummer		Bezeichnung	Erläuterung													
Untergeordnete Nummer																
Untergeordnete Nummer																
...																

SPHÄRE	Derzeitige Behandlung
	Eintrag: U = unternehmerische Sphäre H = hoheitliche Sphäre
INFORMATION	Weiterführende Informationen zu einzelnen Einnahmen, nähere Erläuterung des Sachverhalts, Leistungsempfänger (Vertragspartner, Schuldner)
RECHTSGRUNDLAGE	Liegen den Einnahmen privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Regelungen zugrunde? Eintrag PR/ÖR
§ 2 (3) UStG	<p>War die jPdöR nach der bisherigen Rechtslage unternehmerisch tätig? Liegt ein Betrieb gewerblicher Art gem. § 1 (1) Nr. 6, § 4 KStG vor? Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unterhalten?</p> <p>Hier wird die Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 UStG a. F. steuerrechtlich beurteilt. Diese Spalte ist je nach rechtlicher Lage – wenn möglich – wie folgt zu befüllen:</p> <p>Minuszeichen = bisher keine Umsatzsteuerrelevanz, weil</p> <ul style="list-style-type: none"> (–) sog. Beistandsleistung (–) originär hoheitliche Tätigkeit (–) Umsätze < 35.000,— € (BgA-Aufgriffsgrenze) (–) Vermögensverwaltung <p>Pluszeichen = bisher Umsatzsteuerrelevanz, weil</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) BgA (+) land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

§ 2B UStG

Wird eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Gewalt, also auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt? – z. B. Rechtsverordnung, Satzung, öffentlich-rechtlicher Vertrag, Verwaltungsvereinbarung? Könnte die Tätigkeit zu Wettbewerbsverzerrungen führen?

Diese Spalte ist je nach rechtlicher Lage – wenn möglich – wie folgt zu befüllen:

Minuszeichen = künftige Umsatzsteuerrelevanz, weil

(–) § 2b UStG kommt nicht zur Anwendung: privatrechtliche Handlungsform oder öffentlich-rechtliche Grundlage + Wettbewerb

Pluszeichen = künftig keine Umsatzsteuerrelevanz, weil

(+) § 2b UStG kommt zur Anwendung: öffentlich-rechtliche Grundlage + kein Wettbewerb (nach § 2b Abs. 2 und 3 UStG)

**RECHTSÄNDERUNG
DURCH NEUREGELUNG**

Führt der Wegfall des § 2 Abs. 3 UStG (Anknüpfung an BgA) ggf. zu einer Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung? Ist eine Risikobewertung erforderlich?

Minuszeichen = keine Rechtsänderung/keine Risikobewertung erforderlich, z. B.

(–) bisher BgA und (auch weiterhin) Handeln auf privatrechtlicher Grundlage
(–) eindeutig hoheitliche Tätigkeit ohne Wettbewerbsrelevanz
(–) fehlender Leistungsaustausch bei Zuschüssen

Pluszeichen = Rechtsänderung/Risikobewertung erforderlich, z. B.

(+) im Bereich Vermögensverwaltung
(+) hoheitliche Tätigkeit, aber Wettbewerbsverzerrungen

**NEU BMG/
USt-BELASTUNG**

Handelt es sich bisher hinsichtlich des Entgelts um eine Nettovereinbarung oder um eine Bruttovereinbarung? Gibt es im Vertrag einen Hinweis auf die Umsatzsteuer? Ergeben sich aus einer etwaigen Neubeurteilung Änderungen? Muss der Vertrag angepasst werden?

Eintrag (+/–)

**UMSATZSTEUER-
BEFREIUNGEN**

Kommt eine Steuerbefreiung gem. § 4 UStG in Betracht?

Eintrag (-) oder Angabe des konkreten Steuerbefreiungstatbestands

STEUERSATZ

Steuersatz für die jeweilige Leistung ist wie folgt zu vermerken:

Regelsteuersatz: 19 %

ermäßigter Steuersatz: 7 %

Steuerfreiheit: 0 %

hoheitliche Tätigkeit und nicht steuerbar: „H“

BgA

Liegt bisher ein Betrieb gewerblicher Art vor?

Pluszeichen = Betrieb gewerblicher Art

(+) wirtschaftliche Tätigkeit mit Jahresumsatz nachhaltig > 35.000,— €

(+) wirtschaftliche Tätigkeit mit Jahresumsatz < 35.000,— €, aber unmittelbarer Wettbewerb zu anderen Unternehmen (z.B. im Bereich Energieerzeugung)

Minuszeichen = kein Betrieb gewerblicher Art

(-) wirtschaftliche Tätigkeit mit Jahresumsatz < 35.000,— €

(-) hoheitliche Tätigkeit

(-) Vermögensverwaltung

(-) Land- und Forstwirtschaft

**KÖRPERSCHAFTS-
STEUERBEFREIUNGEN**

Kommt eine (Ertrag-)Steuerbefreiung gem. § 5 KStG in Betracht?

(z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (Gemeinnützigkeit))

Eintrag (-) oder Angabe des konkreten Steuerbefreiungstatbestands

RECHNUNGSFORMULAR

Gibt es ein Rechnungsformular?

Eintrag (+/-)

Tabelle Vertragsscreening

VERTRÄGE MIT DRITTEN

Vertragstyp	Schriftl./ mündl. Vertrag	Steuer- klausel enthalten	Informationen zum Sachverhalt	ÖR/PR	Empfang im HH	BgA	Gegen- leistung	Gestaltungsansätze		
								Vorsteuer	Steuerklausel	§ 35a UStG
Kooperationsverträge										
Vertrag 1										
Vertrag 2										
Zuschussbescheide und -verträge										
Vertrag/Bescheid 1										
Vertrag/Bescheid 2										
Mittelweiterleitungsverträge										
Vertrag 1										
Vertrag 2										
Personalüberlassungsvertrag										
Vertrag 1										
Vertrag 2										
Sponsoring										
Vertrag 1										
Vertrag 2										
Vermietung										
Vertrag 1										
Vertrag 2										
Zeitschriften										
Vertrag 1										
Vertrag 2										
Rechteüberlassungen										
Vertrag 1										
Vertrag 2										

Leitfaden zur Tabelle Vertragsscreening

VERTRAGSTYP	Die Verträge sind – soweit möglich – nach Typen zu sortieren, z. B. Kooperationen, Personalüberlassung, EDV-Dienstleistungen, Buchhaltungsdienste und sonst. Dienstleistungen
SCHRIFTL./MÜNDL. VERTRAG	Eintrag: SV: schriftliche Vereinbarung MV: mündliche Vereinbarung
LEISTUNGSEMPFÄNGER	Vollständiger Name des Leistungsempfängers
STEUERKLAUSEL ENTHALTEN	Eintrag (+/–) Durchsicht der Vereinbarung, ob Hinweise auf Umsatzsteuer enthalten sind
INFORMATIONEN ZUM SACHVERHALT	Detaillierte Beschreibung der Leistung, Besonderheiten, Einzelheiten usw.
RECHTSGRUNDLAGE ÖR/PR	Eintrag „ÖR“ oder „PR“
EMPFANG IM HH	Betrifft die Leistung beim Leistungsempfänger den Hoheitsbereich? Eintrag (+/–/nicht bekannt) (nur relevant, falls Vertragspartner eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist)
GEGENLEISTUNG	Eintrag (+) Entgelt (–) keine Gegenleistung (T) Tausch; hier ist in Klammern die Gegenleistung zu beschreiben und die Bemessungsgrundlage anzugeben
VORSTEUER	Einschätzung, ob Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen möglich ist Eintrag (+/–)

STEUERKLAUSEL

Muss der Vertrag um eine Steuerklausel ergänzt werden?

Eintrag (+/-)

§ 15a UStG

Muss/kann der Vorsteuerabzug berichtigt werden?

Eintrag (+/-)

NEUABSCHLUSS

Ist aufgrund der künftig abweichenden umsatzsteuerrechtlichen Behandlung eine neue Ausgestaltung der Vereinbarung erforderlich?

Eintrag (+/-)

(-) falls keine Änderungen erforderlich sind oder der Vertrag geändert oder ergänzt werden kann

ANLAGE 8
Musterrechnung nach § 14 UStG

Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers	Musterlieferant XY Musterstr. 1, 12345 Musterstadt Steuernummer Finanzamt 111/222/33333 USt-ID DE 4444444444	Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers	Angabe der vom Finanzamt erteilten Steuernummer oder Angabe der vom Bundeszentralamt für Steuern erteilten USt-ID																	
ggf. Angabe USt-ID bei innergemeinschaftlicher Lieferung oder sonstiger Leistung innerhalb der EU	An Kunde Z (USt-ID) XY-Straße 100 11111 Stadt																			
Fortlaufende Rechnungsnummer	Rechnung Nr. 123		Ausstellungsdatum der Rechnung 31. März 2019																	
Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder bei Anzahlungen der Zeitpunkt der Anzahlung	Lieferung vom 25.03.2019		Aufschlüsselung nach Steuersätzen																	
Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung oder sonstigen Leistung	<table border="1"> <tr> <td>1. 2 Kisten Bier</td> <td>Waren 19 %</td> <td>20,00 €</td> </tr> <tr> <td>2. 20 Flaschen Sekt</td> <td></td> <td>400,00 €</td> </tr> <tr> <td>3. 40 Beutel Milch</td> <td>Waren 7 %</td> <td>25,00 €</td> </tr> <tr> <td>4. 30 Flaschen Speiseessig</td> <td></td> <td>30,00 €</td> </tr> <tr> <td>Summe Waren 7 %</td> <td></td> <td>55,00 €</td> </tr> <tr> <td>Summe Waren 19 %</td> <td></td> <td>420,00 €</td> </tr> </table>	1. 2 Kisten Bier	Waren 19 %	20,00 €	2. 20 Flaschen Sekt		400,00 €	3. 40 Beutel Milch	Waren 7 %	25,00 €	4. 30 Flaschen Speiseessig		30,00 €	Summe Waren 7 %		55,00 €	Summe Waren 19 %		420,00 €	Ausweis des Nettobetrages
1. 2 Kisten Bier	Waren 19 %	20,00 €																		
2. 20 Flaschen Sekt		400,00 €																		
3. 40 Beutel Milch	Waren 7 %	25,00 €																		
4. 30 Flaschen Speiseessig		30,00 €																		
Summe Waren 7 %		55,00 €																		
Summe Waren 19 %		420,00 €																		
Hinweis auf etwaige Steuerbefreiung sowie Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG	<table border="1"> <tr> <td>Umsatzsteuer 0 %</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Umsatzsteuer 7 %</td> <td></td> <td>3,85 €</td> </tr> <tr> <td>Umsatzsteuer 19 %</td> <td></td> <td>79,80 €</td> </tr> <tr> <td>Rechnungsbetrag</td> <td></td> <td>499,80 €</td> </tr> <tr> <td>Rechnungsbetrag Gesamt</td> <td></td> <td>558,65 €</td> </tr> </table>	Umsatzsteuer 0 %			Umsatzsteuer 7 %		3,85 €	Umsatzsteuer 19 %		79,80 €	Rechnungsbetrag		499,80 €	Rechnungsbetrag Gesamt		558,65 €	Auf Entgelt entfallender Steuerbetrag			
Umsatzsteuer 0 %																				
Umsatzsteuer 7 %		3,85 €																		
Umsatzsteuer 19 %		79,80 €																		
Rechnungsbetrag		499,80 €																		
Rechnungsbetrag Gesamt		558,65 €																		
Anzuwendender Steuersatz	Bitte überweisen Sie den Rechnungsbetrag bis zum auf das Konto Nr. XXX BLZ XXX.																			

ANLAGE 9
Checkliste Eingangsrechnung

Enthält die Rechnung folgende Angaben?	Ja	Nein
Vollständiger Name und Anschrift des leistenden Unternehmers		
Vollständiger Name und Anschrift des Leistungsempfängers		
Steuernummer oder Umsatzsteueridentifikationsnummer des leistenden Unternehmers		
Ausstellungsdatum		
Rechnungsnummer		
Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung		
Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung		
Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungsvorschriften)		
Anzuwendender Steuersatz		
Auf Entgelt entfallender Steuerbetrag oder im Falle einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt, oder in Reverse-Charge-Fällen ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG		

ANLAGE 10
Funktionsabgrenzung

**STEUERRICHTLINIE GEMEINDE MUSTERBEISPIEL:
SCHNITTSTELLE REFERAT 4.2 (AMT 41) MIT KÄMMEREI**

PROZESS/THEMA	Funktionsabgrenzung zu anderen Fachbereichen hier: Referat 4.2 (Kultur und Tourismus) Amt 41 (Kultur)
EMPFÄNGER (FUNKTION/ABTEILUNG)	Referatsleiter Referat 4.2: Amtsleiter Amt 41: Kämmerei:
GÜLTIG AB	###
ERSTELLT VON	Kämmerei
FREIGEgeben DURCH	###
VERSION	1.0
VORVERSION/DATUM	./.

ZIEL

Wichtiger Bestandteil einer funktionierenden Compliance-Organisation ist die klare Festlegung von Verantwortlichkeiten. Hierzu müssen die Kompetenzen klar abgegrenzt sein, soweit zwei Bereiche bzw. Ämter der Gemeinde MUSTERBEISPIEL zusammenarbeiten. Teil hiervon ist ein Berechtigungskonzept (z. B. hinsichtlich des Abschlusses bestimmter Verträge, Kontroll- und Anweisungsrechte gegenüber anderen Bereichen, Anspruch auf Herausgabe von Informationen etc.).

Diese Schnittstellen sollen im Rahmen von Funktionsabgrenzungen geregelt werden. Sie sind verpflichtend und durch Unterschrift zu akzeptieren.

Zwischen dem Referat 4.2 (Kultur) und der Kämmerei bestehen eine Vielzahl von Schnittstellen. Hiermit sind einerseits Aufgaben gemeint, die Fragen betreffen, die in das Aufgabengebiet beider Bereiche fallen. Andererseits sind Aufgaben gemeint, bei denen die Arbeit eines Bereiches auf derjenigen des anderen Bereiches aufbaut. Beide Bereiche sind somit auf eine vertrauensvolle Zusammenarbeit angewiesen. Dabei sind die unten aufgeführten und zugewiesenen Aufgaben von den jeweiligen Bereichen in eigenständiger Verantwortung zu erfüllen.

AUFGABEN DES REFERATS 4.2-AMT 41 (KULTUR)

Das Referat 4.2 (Kultur) bietet verschiedene Dienstleistungen an und tritt auch selbst als Veranstalter auf. Zudem koordiniert es verschiedene kulturelle Angebote der Gemeinde MUSTERBEISPIEL. Die steuerrechtlich relevanten Tätigkeiten sind in der Anlage 1 XXX aufgeführt.

Zu den das Steuerrecht betreffenden Aufgaben des Referats 4.2 gehören vor allem Folgende:

- Steuerrechtliche Bewertung der Tätigkeiten nach Anlage 2 (XXX)
- Erstellung von Ausgangsrechnungen (Anlage YYY) und Verbuchung der Geschäftsvorfälle (Anlage YYY)
- Digitale Aufbewahrung und Archivierung von Rechnungen, Beleg- und Buchnachweisen (Anlage YYY)
- Prüfung der Eingangsrechnungen (Anlage YYYY)
- Bearbeitung von Gutschriften i.S.d. UStG (Anlage YYYYY)
- Vorbereitung der Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote (Anlage YYYYYY)
- Steuerabzug für ausländische Künstler (Anlage XXXXXXXX)
- Mitteilung neuer und damit nicht in der Anlage X enthaltener Ausgangsleistungen an die Kämmerei
- Befolgung der Arbeitsanweisungen der Kämmerei

Die Kämmerei ist verpflichtet, Anfragen des Referats zu beantworten. Das Referat hat auf Anfrage alle vorhandenen Informationen bereitzustellen. Sobald ein neuer Sachverhalt auftaucht, der nicht in der Anlage genannt ist, ist die Kämmerei zu informieren.

AUFGABEN DER KÄMMEREI

Es gibt insbesondere folgende Aufgaben der Kämmerei mit Berührungspunkten zum Bereich des Referats 4.2:

- Überprüfung Auslandssachverhalte
 - innergemeinschaftliche Lieferungen (Anlage XXXXXX)
 - innergemeinschaftliche Erwerbe (Anlage XXXXXX)
- Ermittlung der Vorsteuerabzugsquote
- Erstellung der Steuervoranmeldung und Jahreserklärung unter Verwendung der zur Verfügung gestellten Daten
- Stellungnahme zu steuerrechtlichen Einzelfragen
 - Beurteilung neuer Sachverhalte (insb. Überprüfung der Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 20 Buchst. a UStG, XXXX))
 - Fortlaufende Ergänzung der Anlage 1 oder 2
- Fachliche Vorgaben zu steuerrechtlicher Einordnung
- Kommunikation von Änderungen in der aktuellen Rechtsprechung, Finanzverwaltung oder Gesetzgeber sowie Schulungen der Mitarbeiter
- Kommunikation der Behandlung bestimmter Geschäftsvorfälle gegenüber der Finanzverwaltung
- Weitergabe der Ergebnisse einer Betriebsprüfung mit Änderungsanweisungen

Der Kämmerei steht das Letztentscheidungsrecht in steuerrechtlichen Fragen zu. Das Referat hat die von der Kämmerei getroffene Entscheidung umzusetzen.

MUSTERBEISPIEL, den XX.XX.XXXX

Referatsleiter Referat 4.2

Amtsleiter Amt für Kultur

Kämmerei

PRÄAMBEL

Die Besteuerung der öffentlichen Hand hat nicht zuletzt durch die Neuregelung des § 2b UStG im Jahr 2016 an Bedeutung gewonnen. Die Gemeinde Musterhausen ist sich ihrer steuerrechtlichen Verpflichtungen bewusst und wird alle notwendigen organisatorischen, personellen und technischen Maßnahmen ergreifen, um eine angemessene Erfüllung dieser Pflichten sicherzustellen.

Die korrekte Erfüllung der der Gemeinde obliegenden steuerrechtlichen Verpflichtungen kann nicht allein durch einzelne Mitarbeiter in der Finanzverwaltung gewährleistet werden. Deshalb sind alle Beschäftigten dafür verantwortlich, zur Erfüllung der steuerrechtlichen Verpflichtungen beizutragen. Hierzu muss bei allen Mitarbeitern ein Bewusstsein für steuerrechtliche Sachverhalte entstehen. Die folgende Dienstanweisung dient dazu, die Mitarbeiter für ihre Verantwortung in steuerrechtlichen Fragen zu sensibilisieren und ihre arbeits- und dienstrechtlichen Verpflichtungen zu konkretisieren.

§ 1 GELTUNGSBEREICH

(1) Diese Dienstanweisung regelt die Besteuerung der Gemeinde Musterhausen im Bereich der Ertragsteuern und der Umsatzsteuer. Sie gilt in allen Bereichen der Gemeinde und ist von allen Beschäftigten zu beachten.

(2) Regelungen in dieser Dienstanweisung sind gegenüber spezielleren Regelungen im Geschäftsverteilungsplan oder Einzelanweisungen nachrangig.

§ 2 STEUERSTELLE

(1) Zur Erfüllung der steuerrechtlichen Verpflichtungen wird eine Steuerstelle eingerichtet. Der Leiter der Steuerstelle ist der Steuerbeauftragte der Gemeinde.

(2) Der Steuerbeauftragte kann sich zur Erfüllung seiner Aufgaben Erfüllungspersonen bedienen und steuerliche Beratung in erforderlichem Maße in Anspruch nehmen.

(3) Der Steuerbeauftragte stellt die Erfüllung der steuerrechtlichen Verpflichtungen sicher und dient als Ansprechpartner für die sonstigen Beschäftigten und den Bürgermeister. Er hat insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass

- Ausgangsumsätze steuerrechtlich zutreffend gewürdigt werden und gegebenenfalls in Steuererklärungen aufgenommen werden,
- ein Vorsteuerabzug bei Eingangsumsätzen vorgenommen wird, soweit dies rechtlich möglich ist und
- Betriebe gewerblicher Art als solche identifiziert und steuerlich korrekt behandelt werden.

Ihm obliegt ferner insbesondere

- die Überprüfung von Auslandsachverhalten,
- die Ermittlung von Vorsteuerabzugsquoten sowie
- die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung und Jahreserklärung.

(4) Der Steuerbeauftragte hat regelmäßige Kontrollen innerhalb der Steuerstelle durchzuführen. Insbesondere vor Abgabe jeder Steuererklärung und Steuervoranmeldung sind die ermittelten Besteuerungsgrundlagen zu verproben oder auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen sowie vereinzelte Stichproben durchzuführen. Der Steuerbeauftragte setzt den Bürgermeister über die Ergebnisse der Kontrollen in Kenntnis. Die konkreten Kontrollvorgaben werden im Steuerhandbuch näher geregelt.

(5) Der Steuerbeauftragte hat die weiteren Beschäftigten in angemessenem Umfang zu informieren und zu schulen und er kann weitere Maßnahmen treffen, um den notwendigen Informationsfluss zu ihm zu sichern.

(6) Dem Steuerbeauftragten allein obliegt die Kommunikation mit der Finanzverwaltung.

(7) Der Steuerbeauftragte hat ein Steuerhandbuch für die Gemeinde zu erstellen und zu pflegen, in dem alle steuerrechtlich relevanten Informationen zu sammeln und die steuerrelevanten Prozesse zu dokumentieren sind. Die Regelungen

und Prozesse zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten werden vom Steuerbeauftragten einmal jährlich auf ihre Wirksamkeit überprüft und bei Bedarf fortgeschrieben.

§ 3 ALLGEMEINE PFLICHTEN DER BESCHÄFTIGTEN

(1) **Alle** Beschäftigten haben die steuerlichen Sorgfaltspflichten einzuhalten. Bei Zweifeln hinsichtlich der korrekten steuerlichen Behandlung von Sachverhalten ist der Steuerbeauftragte hinzuzuziehen. Dies gilt insbesondere beim Abschluss von Verträgen.

(2) Erhalten Beschäftigte Kenntnis von Tatsachen, die auf eine nicht korrekte Anwendung des Steuerrechts schließen lassen, haben sie unverzüglich den Steuerbeauftragten zu informieren.

§ 4 STEUERLICHE PFLICHTEN BEI DER FESTSTELLUNG DER SACHLICHEN RICHTIGKEIT

Mit der Feststellung der sachlichen Richtigkeit eines Anspruchs oder einer Zahlungsverpflichtung (§ 41 Abs. 1 KommHV-Kameralistik, § 37 Abs. 1 KommHV-Doppik) ist zu prüfen, ob der Anspruch oder die Zahlungsverpflichtung einem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet werden muss und ob sich umsatzsteuerrechtliche Veranlassungen ergeben. Bei der Prüfung einer Zahlungsverpflichtung (Eingangsrechnung) ist ferner zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Gemeinde zum Vorsteuer-

abzug berechtigt ist. Die diesbezüglichen Feststellungen sind schriftlich (bzw. durch elektronische Signatur) zu bescheinigen und der Steuerstelle zuzuleiten. In Zweifelsfällen ist der Steuerbeauftragte hinzuzuziehen.

§ 5 BESONDERE PFLICHTEN BEIM AUSSTELLEN VON RECHNUNGEN

(1) Rechnungen der Gemeinde dürfen nur von Beschäftigten ausgestellt werden, die hierzu nach der Geschäftsverteilung befugt sind.

(2) Der Ersteller einer Rechnung trägt bei unternehmerischer Tätigkeit die Verantwortung für die korrekte Rechnungserstellung (§ 14 UStG), insbesondere für den zutreffenden Ausweis der Umsatzsteuer. In Zweifelsfällen ist der Steuerbeauftragte hinzuzuziehen.

§ 6 SANKTIONEN

Ein Verstoß gegen die in dieser Dienst-anweisung niedergelegten Verpflichtungen kann arbeits- oder disziplinarrechtliche Schritte nach sich ziehen.

§ 7 INKRAFTTRETEN

Die Dienstanweisung tritt mit ihrer Ausfertigung durch den Bürgermeister in Kraft und wird allen Beschäftigten gegen Unterschrift zur Kenntnis gebracht.

VORBEMERKUNG

Um steuerliche Haftungsrisiken zu vermeiden, ist jeder Gemeinde zu empfehlen, eine organisatorische Basis für den korrekten Vollzug der steuerlichen Verpflichtungen zu schaffen. Insbesondere empfiehlt sich eine diesbezügliche Dienst-anweisung. Das vorliegende Muster soll die Erstellung einer solchen erleichtern. Da die Organisation in den bayerischen Gemeinden sehr unterschiedlich ist, kann sie nur als Vorschlag dienen. Es ist unerlässlich, die Dienst-anweisung an die jeweiligen Verhältnisse anzupassen.

Im Hinblick auf die geregelten Prozesse empfiehlt sich eine Prüfung, ob und inwieweit diese von der EDV abgebildet werden können. Eine automatisierte Verarbeitung erleichtert nicht nur den Vollzug ganz erheblich, sondern kann auch Fehler vermeiden.

ZU § 1

Von der Dienst-anweisung nicht erfasst sind die lohnsteuerrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde. Die Dienst-anweisung ist von allen Beschäftigten zu beachten. Damit sind auch die Bereiche außerhalb des Rathauses (z. B. Bauhof, Kindergarten) miterfasst, da auch dort steuerrechtlich relevante Sachverhalte denkbar sind.

ZU § 2

Es ist sinnvoll, die steuerlichen Kompetenzen und die Verantwortlichkeiten in einer Stelle zu konzentrieren. Die Festlegung auf die konkrete Person ist im Geschäftsverteilungsplan zu treffen. In kleineren Gemeinden wird die Steuerstelle regelmäßig nur aus einer sachkundigen Person (z. B. Kämmerer) bestehen. In diesen Fällen ist besonders darauf zu achten, dass eine wirksame Vertretung gewährleistet ist

ZU § 2 ABS. 4

Besteht die Steuerstelle nur aus einer Person sollte diese selbst kontrolliert werden. Dies kann durch eine andere sachkundige Person innerhalb der Verwaltung, aber auch durch Externe geschehen, beispielsweise im Wege der interkommunalen Zusammenarbeit oder durch Steuerberater. Die Vorschriften über die örtliche und überörtliche Prüfung (Art. 103 GO, Art. 105 GO) bleiben unberührt.

ZU § 4

Durch die Zuständigkeitsregelung in § 4 wird ein erheblicher Teil der steuerlichen Entscheidungen im Rahmen der Feststellung der sachlichen Richtigkeit getroffen. Es ist deshalb unerlässlich, dass die feststellenden Personen hinreichende steuerliche Kenntnisse vermittelt bekommen.

Alternativ können die steuerlichen Bewertungen und Entscheidungen auch ganz oder teilweise von der Steuerstelle wahrgenommen werden. Dann wären von dort sogenannte Teilbescheinigungen bezüglich der steuerlichen Feststellungen abzugeben.

Ebenso ist eine Kombination aus beiden Modellen denkbar. Beispielsweise könnte angeordnet werden, dass die steuerliche Richtigkeit grundsätzlich von der Steuerstelle erfolgen soll, aber in einzelnen Bereichen oder Ämtern dezentral erfolgt.

ZU § 5

Für die korrekte Anwendung des Umsatzsteuerrechts ist die richtige Rechnungserstellung von zentraler Bedeutung. Im Hinblick darauf sollte gerade in kleineren Gemeinden der Kreis der Rechnungsersteller möglichst klein gehalten werden, da diese über die notwendigen Kenntnisse verfügen müssen. Es empfiehlt sich, eine geeignete Faktura-Software zu nutzen.

HERAUSGEBER

Bayerischer Gemeindetag, Körperschaft des öffentlichen Rechts
Dreschstraße 8
80805 München
Telefon: +49 89-36 00 09-0
Email: baygt@bay-gemeindetag.de
Internet: www.bay-gemeindetag.de

Dr. Küffner & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Neustadt 532-533
84028 Landshut
Telefon +49 871-92220
Email: zentrale@dr-kueffner.de
Internet: www.dr-kueffner.de

AUTOREN

Georg Große Verspohl
Direktor beim Bayerischen Gemeindetag

Prof. Dr. Thomas Küffner
Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/
Fachanwalt für Steuerrecht
(Küffner & Partner GmbH)

Niko Ferstl
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht
(Küffner & Partner GmbH)

Stefanie Stern
Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht
(Küffner & Partner GmbH)

LAYOUT

Benkler & Benkler GmbH
Werbeagentur im Alten Schulhaus
An der Press 1
84032 Altdorf bei Landshut

RECHTSSTAND 25.03.2019

AUFLAGE 3.000 STÜCK

© Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie die Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, sind dem Herausgeber vorbehalten.

HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Die Handreichung ist mit Sorgfalt auf der Grundlage der im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses geltenden Rechtslage erstellt worden. Die Ausführungen sind weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse des Einzelfalls zugeschnitten. Sie beinhalten und begründen kein steuerrechtliche Beratung und keine andere Form einer rechtsverbindlichen Auskunft. Eine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte wird nicht übernommen.

