

Organisatorische Umsetzung der Neuregelung des § 2b des Umsatzsteuergesetzes zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im kommunalen Bereich

40

Reichlich ein Fünftel aller Umfrageteilnehmer hat bislang keine vorbereitenden Tätigkeiten für die Anwendung der Umsatzsteuerneuregelung aufgenommen. Je kleiner die Gebietskörperschaft, desto geringer ist der Anteil derer, die bereits mit den Vorarbeiten begonnen haben. Die Option, nach der alten Rechtslage zu verfahren, endet am 31. Dezember 2022.

Eine deutliche Mehrheit der Körperschaften, die bereits Vorarbeiten für die Umstellung geleistet haben, geht von einem zeitlichen Vorlauf für den Umstellungsprozess von mindestens einem Jahr bzw. anderthalb Jahren und mehr aus. Der SRH hält es daher für geboten, dass nunmehr alle Körperschaften den Vorbereitungsprozess unverzüglich einleiten.

Für die Durchführung der komplexen Leistungsanalyse empfiehlt es sich, insbesondere für die größeren Körperschaften, ein Vertragsmanagement einzuführen.

Aufgrund der potenziellen Fehleranfälligkeit von Umsatzsteuererklärungen wird empfohlen, ein Internes Kontrollsystem zu implementieren. Dieses dient dem Ziel, Organisationsverschulden und Kontrollpflichtverletzungen des Steuerpflichtigen bei etwaig fehlerhaften Steuererklärungen widerlegen zu können.

1 Vorbemerkung und Prüfungsgegenstand

- ¹ Durch Art. 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, im Folgenden Körperschaften genannt, dahingehend neu gefasst, dass § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) aufgehoben und § 2b neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt wurde. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage, wonach sich die Unternehmereigenschaft von Körperschaften gem. § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) i. V. m. § 4 KStG auf die Erzielung von Umsätzen im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art (BgA) beschränkt hat und Hoheitsbetriebe nicht zu den BgA gehört haben, wurde mit der Neuregelung die Koppelung an das KStG aufgegeben. Der Begriff der Unternehmereigenschaft ist nunmehr im UStG eigenständig geregelt.
- ² Körperschaften i. S. v. § 2b Abs. 1 UStG sind Körperschaften, die aufgrund öffentlichen Rechts mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattet sind; darunter insbesondere die Gebietskörperschaften (neben dem Bund und den Ländern) Kommunen, Landkreise, Verwaltungs- und Zweckverbände. Dazu gehören auch rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts.¹
- ³ Die Neuregelung des § 2b UStG setzt die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nach Maßgabe der neueren Rechtsprechung des BFH und des EuGH in nationales Recht um. Die Umsatzsteuerneuregelung orientiert sich maßgeblich am Wortlaut der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)². Damit ist der nationale Gesetzgeber der Forderung nach einer gleichmäßigen, vollständigen und wettbewerbsneutralen Besteuerung nachgekommen.
- ⁴ Mit der Gesetzesänderung des UStG werden Körperschaften im Wesentlichen dann unternehmerisch tätig, wenn sie Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform oder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage im Wettbewerb mit privaten Dritten erbringen. Die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung der von den Körperschaften erbrachten Leistungen erfolgt einzelfallabhängig nach Maßgabe des § 2b UStG, der dazu ergangenen BMF-Schreiben zu den Anwendungsfragen, der aktuellen Rechtsprechung und unter Berücksichtigung der konkret bestehenden Wettbewerbssituation. Die gesetzlichen Bestimmungen sind auslegungsbedürftig. Zwar tragen die Anwendungshinweise des BMF zu § 2b UStG zu einer Verbesserung der rechtlichen Handhabung bei, gleichwohl ist die Entscheidung über die Steuerbarkeit der Umsätze im Einzelfall teilweise rechtlich schwierig. Die Änderung des UStG trat am 1. Januar 2017 in Kraft. Aufgrund gesetzlicher Regelung können die Körperschaften für bis zum 31. Dezember 2022 erbrachte Leistungen noch die Bestimmungen des § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) anwenden (Optionsmöglichkeit).

¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, GZ III C 2 - S 7107/16/10001, Rn. 3.

² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

⁵ Prüfungsgegenstand war die Ermittlung des Sachstandes der organisatorischen Umsetzung durch die Kommunen, Landkreise, Verwaltungs- und Zweckverbände und die sonstigen Körperschaften bez. der Neuregelung des UStG. Die Prüfung erfolgte im Wege einer automatisierten Umfrage zu vorgegebenen strukturierten Inhalten, die maßgeblich auf den zu leistenden Vorarbeiten beruhten und auch Einschätzungen und Erfahrungen der Körperschaften im Zuge der Umstellung der Besteuerung umfassten.

2 Umfragebeteiligung und Auswertungsgruppen

⁶ In die Umfrage hat der SRH die Städte und Gemeinden aller Größenklassen, die Landkreise und die Verwaltungs- und Zweckverbände – ausgenommen die ländlichen Kulturräume und die Sparkassenzweckverbände – vollständig einbezogen. Darüber hinaus umfasste die Umfrage den KSV, den KVS als Körperschaften des öffentlichen Rechts und die SAKD als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts. Eine selektive Beschränkung hat der SRH nicht vorgenommen.

⁷ Insgesamt hat der SRH 599 Körperschaften befragt. Es beteiligten sich insbesondere alle Landkreise, Städte und Gemeinden sowie die Verwaltungsverbände.

⁸ 35 Zweckverbände (rd. 22 %) informierten darüber, nicht von den Neuregelungen des § 2b UStG betroffen zu sein, da sie sowohl nach alter als auch nach neuer Rechtslage ausschließlich umsatzsteuerbare Tätigkeiten ausüben (z. B. Wasserversorgung) oder nicht umsatzsteuerbare Leistungen im Rahmen öffentlicher Gewalt (z. B. Abwasserentsorgung) erbringen. Auf eine weiterführende Umfragebeteiligung hat der SRH in diesen Fällen verzichtet.

⁹ Insgesamt konnten 530 (88,5 %) zurückgesandte Fragebögen in die Auswertung einbezogen werden. Das Umfrageergebnis ist aufgrund der Teilnahmestruktur und der Gesamtbeteiligung, insbesondere der vollständigen Beteiligung der Kommunen, Landkreise und Verwaltungsverbände, repräsentativ.

¹⁰ Für die Zwecke der Auswertung hat der SRH – bis auf die mengenmäßig kleinen Gruppen der Landkreise (10) und Verwaltungsverbände (6) – aus der Grundgesamtheit Einheiten sachgerecht zusammengefasst und in den meisten nachfolgenden Diagrammen entsprechend dargestellt. Es wurden folgende Auswertungsgruppen gebildet:

Übersicht 1: Bildung von Auswertungsgruppen

Auswertungsgruppe	Anzahl der befragten Körperschaften insgesamt	Anzahl der Umfrageteilnehmer
Körperschaften gesamt	599 (564)	530
davon:		
Zweckverbände und sonstige Körperschaften ³	164 (129)	95
Kommunale Gebietskörperschaften gesamt ⁴	435	435
davon:		
Landkreise	10	10
Gemeinden nach Größenklassen mit:		
20.000 und mehr EW	26	26
10.000 bis unter 20.000 EW	42	42
5.000 bis unter 10.000 EW	92	92
3.000 bis unter 5.000 EW	99	99
unter 3.000 EW	160	160
Verwaltungsverbände	6	6

Quelle: Angaben des StaLa und eigene Datenerhebung

³ KSV, KVS, SAKD und 4 regionale Planungsverbände.

⁴ Städte, Gemeinden, Landkreise und Verwaltungsverbände.

3 Einzelfeststellungen und Handlungsempfehlungen

3.1 Optionserklärung gegenüber dem Finanzamt

- ¹¹ Die Änderung des UStG trat am 1. Januar 2017 in Kraft. Die Neuregelung wurde von einer Übergangsregelung unter § 27 Abs. 22 UStG begleitet, wonach eine Körperschaft gegenüber dem zuständigen FA erklären konnte, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet (Optionsmöglichkeit). Die Körperschaft kann die Erklärung mit Wirkung zu Beginn eines auf die Abgabe der Erklärung folgenden Kalenderjahres widerrufen (jährlicher Widerruf möglich).
- ¹² Der Optionszeitraum wurde durch Art. I Nr. 2 des Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19. Juni 2020 für Leistungen, die vor dem 1. Januar 2023 ausgeführt werden, verlängert. Die Inanspruchnahme der Verlängerung bedarf keiner erneuten Antragstellung, sofern die Optionserklärung für vor dem 1. Januar 2021 endende Zeiträume nicht widerrufen wurde.

Übersicht 2: Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit

Erklärung gegenüber dem Finanzamt, dass § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung weiterhin angewendet wird:

	(Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG)				
	insgesamt	Ja	Anteil in %	Nein	Anteil in %
Anzahl der Umfrageteilnehmer	530	489	92,3	41	7,7
davon:					
Zweckverbände und sonstige Körperschaften	95	64	67,4	31	32,6
Kommunale Gebietskörperschaften gesamt	435	425	97,7	10	2,3
davon:					
Landkreise	10	10	100,0	0	0
Gemeinden nach Größenklassen mit:					
20.000 und mehr EW	26	26	100,0	0	0
10.000 bis unter 20.000 EW	42	41	97,6	1	2,4
5.000 bis unter 10.000 EW	92	90	97,8	2	2,2
3.000 bis unter 5.000 EW	99	95	96,0	4	4,0
unter 3.000 EW	160	157	98,1	3	1,9
Verwaltungsverbände	6	6	100,0	0	0

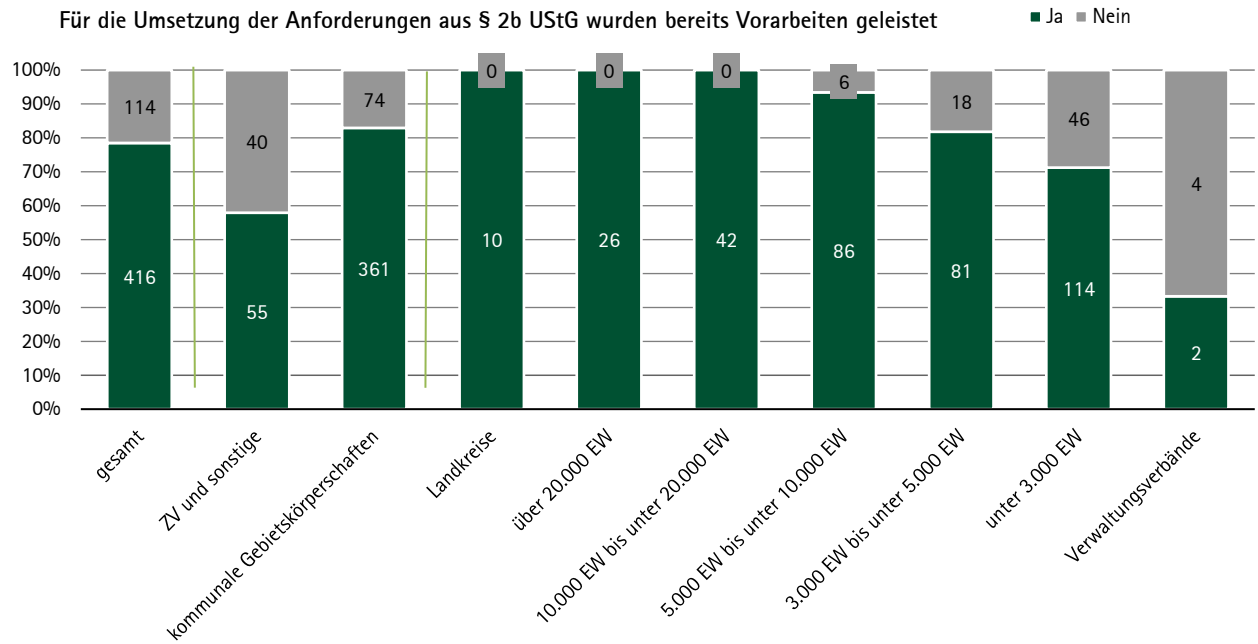
Quelle: Eigene Datenerhebung

- ¹³ Die Übersicht zeigt, dass rd. 92 % der an der Umfrage teilnehmenden Körperschaften, darunter alle Landkreise und die Gemeinden mit mehr als 20.000 EW einschließlich der Kreisfreien Städte, von der Optionsmöglichkeit nach § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch machten.
- ¹⁴ Der Anteil der Zweckverbände, die auf die Abgabe einer Optionserklärung verzichtet haben, ist mit rd. einem Drittel wesentlich höher als der Anteil bei den Kommunen, Landkreisen und Verwaltungsverbänden, die lediglich zu rd. 2,3 % keine entsprechende Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben haben.
- ¹⁵ Sieben der insgesamt 489 optierenden Körperschaften (etwas mehr als 1 %) haben zwischenzeitlich die Optionserklärung widerrufen. Perspektivisch werden nur 15 von 489 Körperschaften (fast 3 %) die Verlängerungsmöglichkeit bis zum 31. Dezember 2022 nicht erschöpfend nutzen.

3.2 Vorarbeiten und zeitlicher Vorbereitungsbedarf

- ¹⁶ Der Verwaltungs- und Zeitaufwand für die Vorbereitung der Anwendung der Umsatzsteuerneuregelung beurteilt sich maßgeblich nach Art und Umfang des Aufgabenspektrums der Körperschaften und kann in der Verwaltungspraxis erheblich differieren. Gegenstand der Umfrage waren sowohl der Stand der bisher geleisteten Vorarbeiten als auch der zeitliche Vorbereitungsbedarf.

Abbildung 1: Vorarbeiten

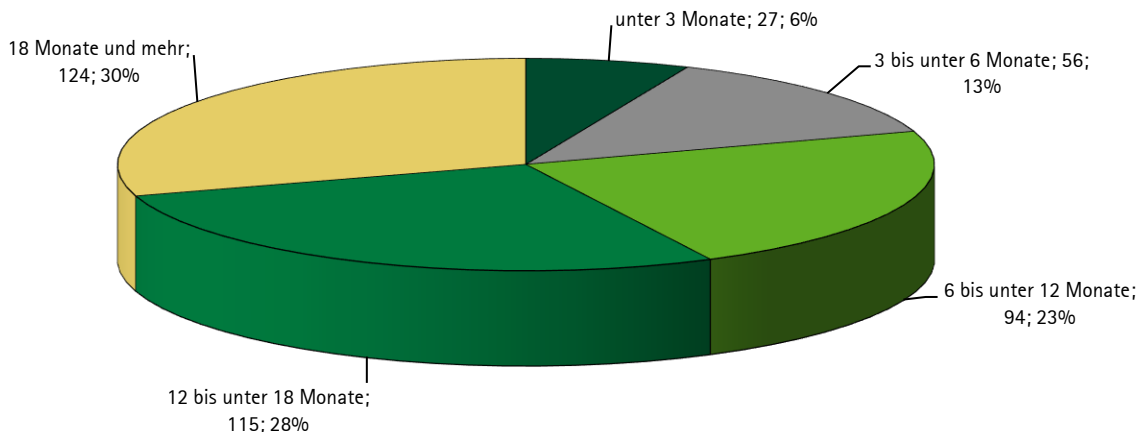


Quelle: Eigene Datenerhebung

- 17 Von den 530 Umfrageteilnehmern haben insgesamt 416 Körperschaften (rd. 78 %) bereits Vorarbeiten geleistet. 54 Körperschaften (rd. 10 %) schlossen diese bereits ab.
- 18 Im Gegensatz zu den kleineren Gemeinden haben alle 10 Landkreise und sämtliche größeren Kommunen (in der Größenklasse mit über 20.000 EW und mit 10.000 bis unter 20.000 EW), darunter die Kreisfreien Städte, bereits Vorbereitungen getroffen. Insofern besteht eine Korrelation zwischen der einwohnerbezogenen Größe der Körperschaften und dem Stand der Vorarbeiten: Je kleiner die Gebietskörperschaft, desto geringer ist der Anteil derer, die bereits mit den Vorarbeiten begonnen haben.
- 19 Ausgehend vom Umfang der zu leistenden Vorarbeiten ergeben sich unterschiedliche Vorbereitungszeiten für den Umstellungsprozess. In nachfolgender Darstellung wurden die Angaben der 416 Umfrageteilnehmer berücksichtigt, die mit den Vorarbeiten begonnen haben und daher bereits über belastbare Erfahrungen hinsichtlich des zeitlichen Vorbereitungsbedarfes verfügen.

Abbildung 2: Erforderliche Vorbereitungszeit

Wie hoch schätzen Sie den zeitlichen Bedarf für die vorbereitenden Maßnahmen ein?
(Vorarbeiten wurden bereits geleistet)



Quelle: Eigene Datenerhebung

²⁰ Aus Abbildung 2 ist ersichtlich, dass deutlich über die Hälfte (239) der 416 Körperschaften, die bereits Vorbereitungen zur Anwendung der Umsatzsteuerneuregelung getroffen haben, von einem zeitlichen Vorlauf für den Umstellungsprozess von mindestens einem Jahr bzw. anderthalb Jahren und mehr ausgeht. Lediglich 19 % schätzten einen zeitlichen Vorbereitungsbedarf von weniger als 6 Monaten ein.

²¹ Unter Berücksichtigung der getroffenen Einschätzungen ist es daher geboten, dass die 114 Körperschaften, die bislang keinerlei vorbereitenden Tätigkeiten aufgenommen haben, den Umstellungsprozess zeitnah einleiten.

3.3 Leistungsanalyse und organisatorische Vorbereitungen

²² Die Umstellung auf die Umsatzsteuerneuregelung macht die Beurteilung des gesamten Leistungsspektrums der Körperschaften auf umsatzsteuerliche Relevanz nach Maßgabe des § 2b UStG und der ergänzenden Äußerungen des BMF erforderlich. Es sind alle umsatzsteuerbaren Leistungen zu identifizieren. Jede im Rahmen der Ämterverwaltung und der nachgeordneten Bereiche erbrachte Leistung ist einzelfallbezogen steuerlich zu bewerten. Die Entscheidungen über die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung der Leistungen sollten nachvollziehbar dargelegt werden.

²³ Die Zuständigkeiten, Abläufe und Fristen für die Ermittlung der steuerlich relevanten Sachverhalte innerhalb der Verwaltung bedürfen der dienstlichen Regelung. Dabei sollten die Befugnisse und die konkrete Aufgabenverteilung zwischen der Steuersachbearbeitung/Kämmerei als zentral zuständige Organisationseinheit und den anordnungsbefugten Stellen bzw. Fachämtern hinreichend genau bestimmt werden.

Übersicht 3: Organisatorische Vorbereitungen

	Von ... Umfrageteil- nehmern	wurden für die Umsetzung der Anforderungen aus § 2b UStG u. a.: Leistungen überprüft	Dokumentati- onen erstellt	Konzepte erstellt	Zuständigkei- ten, Fristen, Abläufe fest- gelegt	Sonstiges
Anzahl Umfrageteilnehmer	530	310	200	141	140	90
davon						
Zweckverbände und sonstige Körperschaften	95	36	27	16	17	6
Kommunale Gebietskörperschaften gesamt	435	274	173	125	123	84
davon						
Landkreise	10	10	10	6	6	3
Gemeinden nach Größenklassen mit:						
20.000 und mehr EW	26	23	13	11	14	10
10.000 bis unter 20.000 EW	42	34	24	16	16	4
5.000 bis unter 10.000 EW	92	64	44	31	33	14
3.000 bis unter 5.000 EW	99	63	41	19	22	17
unter 3.000 EW	160	78	40	41	31	34
Verwaltungsverbände	6	2	1	1	1	2

Quelle: Eigene Datenerhebung

²⁴ Rund 58 % der Umfrageteilnehmer, darunter knapp zwei Drittel der gesamten kommunalen Gebietskörperschaften, haben ihre Leistungen bis zum Zeitpunkt der Umfrage überprüft. Alle Landkreise und durchschnittlich rd. 84 % der größeren Gemeinden (10.000 und mehr EW) haben bisher Leistungsanalysen vorgenommen, während dies lediglich auf knapp die Hälfte der kleineren Gemeinden (unter 3.000 EW) und reichlich ein Drittel der Zweckverbände und sonstigen Körperschaften zutraf.

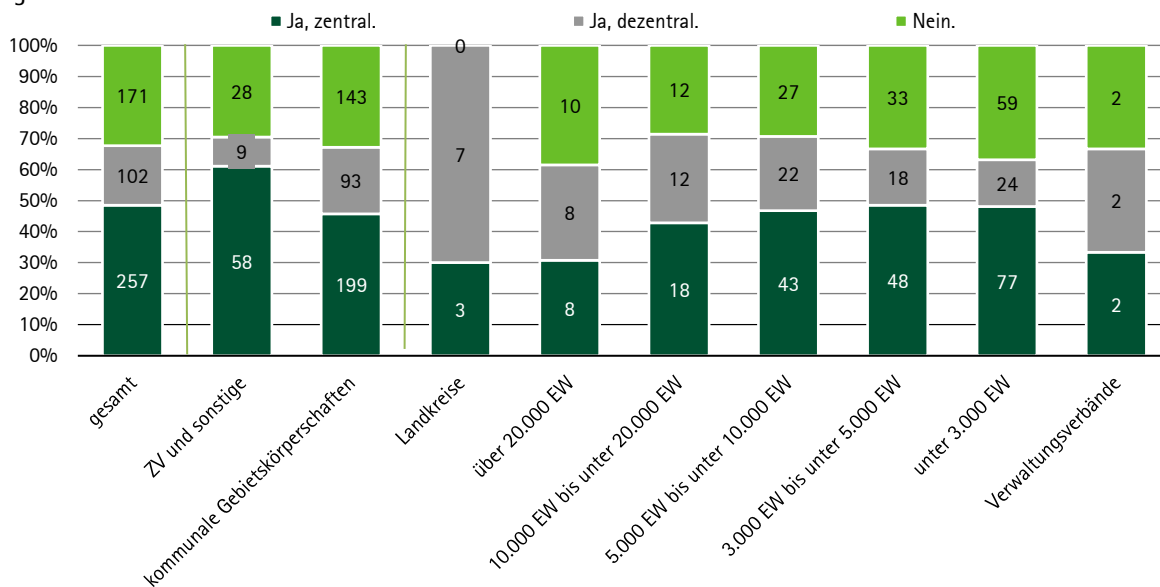
- 25 Mehr als die Hälfte der 530 Umfrageteilnehmer hat die künftige Steuerbarkeit der Gebühren und der auf privatrechtlicher Grundlage zu erhebenden Entgelte noch nicht abschließend bewertet. Gleichwohl erwarten rd. 36 % der Umfrageteilnehmer künftige Änderungen hinsichtlich der Steuerbarkeit der Entgelte und 23 % der Teilnehmer diesbezügliche Änderungen bei den Gebühren.
- 26 Die steuerlich zu beurteilenden Sachverhalte haben insgesamt rd. knapp 38 % der Umfrageteilnehmer dokumentiert, darunter alle Landkreise und durchschnittlich rd. 50 % der Gemeinden aller Größenklassen. Davon ausgenommen sind die Gemeinden mit weniger als 3.000 EW; die lediglich zu einem Viertel Dokumentationen vorgenommen haben. Dienstliche Regelungen über Zuständigkeiten, Fristen und Abläufe der verwaltungsinternen Umsetzung der Umsatzsteuerneuregelung haben rd. ein Viertel der Umfrageteilnehmer getroffen.
- 27 Die Leistungsanalyse ist der wesentlichste und aufwendigste Bestandteil der Vorarbeiten. Es empfiehlt sich daher, rechtzeitig mit der Erfassung und steuerlichen Bewertung der Leistungen zu beginnen, diese Ergebnisse zu dokumentieren und die erforderlichen Regelungen zu Zuständigkeiten und Abläufen zu treffen.

3.4 Vertragsregister

- 28 Die Beurteilung der Leistungen umfasst die Überprüfung aller erzielten Erträge der Körperschaften unter Berücksichtigung der Grundlagen für das Erbringen der Leistungen und der Ausgestaltung der Handlungsform der Körperschaften. In die Überprüfung sind daher auch sämtliche von den Körperschaften geschlossene Verträge einzubeziehen. Ein bestehendes Vertragsregister erleichtert die Verwaltungstätigkeit erheblich.

Abbildung 3: Vertragsmanagement

Verträge der Körperschaft werden in einem Vertragsmanagement, Vertragsregister oder ähnlichem geführt



Quelle: Eigene Datenerhebung

- 29 Rund zwei Drittel der Umfrageteilnehmer, darunter alle Landkreise, verfügen über ein zentrales oder dezentrales Vertragsmanagement bzw. Vertragsregister. Reichlich ein Drittel der (26) Städte mit über 20.000 EW, darunter 2 Kreisfreie Städte, haben bisher kein Vertragsmanagement eingerichtet.
- 30 Im Hinblick auf die im Zuge der Umsatzsteuerneuregelung erforderliche komplexe Leistungsanalyse empfiehlt es sich insbesondere für alle größeren Städte und Gemeinden, ein Vertragsmanagement einzuführen.

3.5 Anpassung der Buchführung

- 31 Die Buchführung der Körperschaften ist entsprechend der Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG für den Ausweis der Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzugs an die Erfordernisse der Umsatzsteuerneuregelung anzupassen. Dazu gehören die Aufbereitung und buchmäßige Erfassung der Umsätze getrennt nach steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen und nach Steuersätzen (7 % bzw. 5 % oder 19 % bzw. 16 %), die Vornahme von Konten-

differenzierungen bzw. Neugliederung der Konten, die Klärung der Buchungssystematik. In diesem Zusammenhang sind auch die erforderlichen Voraussetzungen in den angewendeten HKR-Programmen zu schaffen und Regelungen für die Erweiterung der Buchführung zu treffen.

Tabelle 4: Erweiterung der Aufzeichnungspflichten

Von ...	wurde die Buchführung im Sinne der Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG erweitert:				
	Umfrageteilnehmern	noch nicht erweitert	Erweiterung begonnen	Konten usw. vorbereitet	Festlegungen/Regelungen durch Anweisungen/Richtlinien
Anzahl Umfrageteilnehmer	530	262	170	155	44
davon					
Zweckverbände und sonstige Körperschaften	95	55	13	28	10
Kommunale Gebietskörperschaften gesamt	435	207	157	127	34
davon					
Landkreise	10	1	5	6	4
Gemeinden nach Größenklassen mit:					
20.000 und mehr EW	26	8	8	14	8
10.000 bis unter 20.000 EW	42	12	19	18	2
5.000 bis unter 10.000 EW	92	39	38	28	8
3.000 bis unter 5.000 EW	99	55	34	15	4
unter 3.000 EW	160	87	51	45	8
Verwaltungsverbände	6	5	2	1	0

Quelle: Eigene Datenerhebung

- ³² Insgesamt hat rd. die Hälfte der Umfrageteilnehmer die Buchführung bisher noch nicht erweitert, darunter 1 Landkreis. Rund ein Drittel der gesamten Körperschaften, darunter die Hälfte der Landkreise, hat mit der Anpassung der Buchführung an die Erfordernisse der Umsatzsteuerneuregelung jedoch begonnen.
- ³³ Die kontenmäßigen Voraussetzungen (z. B. Kontentrennung nach steuerbaren/nicht steuerbaren Umsätzen und nach Umsatzsteuersätzen; die Erweiterung der Buchführung im engeren Sinn hat noch nicht stattgefunden) haben rd. 28 % der Umfrageteilnehmer geschaffen, wobei insbesondere die Mehrzahl der kleineren Körperschaften (Kommunen unter 10.000 EW und die Verwaltungsverbände) noch keine kontenmäßigen Vorbereitungen auf die nahende Anwendung der neuen steuerrechtlichen Vorgaben getroffen hat. Nur ein geringer Teil der Umfrageteilnehmer hat dienstliche Regelungen bez. der Buchführung veranlasst.

3.6 Ressourcenbedarf

- ³⁴ Alternativ oder ergänzend zur Aufgabenerfüllung in ausschließlich eigener Zuständigkeit kommt die interkommunale Zusammenarbeit in Betracht, um Synergieeffekte durch den Erfahrungsaustausch mit anderen Körperschaften zu nutzen. Für die Vorbereitung und Umsetzung der steuerlichen Neuregelung kann sich auch die Bildung einer internen oder körperschaftsübergreifenden Projektgruppe als organisatorisch sinnvoll erweisen.
- ³⁵ In Abhängigkeit vom umstellungsbedingten Verwaltungsaufwand kann die vorübergehende oder dauerhafte Erhöhung von Mitarbeiterkapazitäten erforderlich sein. Im Hinblick auf die Komplexität und Reichweite der unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilenden Sachverhalte erscheinen vorbereitende und fortlaufende Schulungen der beteiligten Mitarbeiter als zweckmäßig.

Übersicht 5: Personeller Ressourcenbedarf

Von ...	erfolgte/erfolgt die Vorbereitung zur Umsetzung der Vorgaben zu § 2b UStG voraussichtlich					
Umfrageteilnehmern	ausschließlich durch Mitarbeiter der eigenen Verwaltung	mit Unterstützung durch Mitarbeiter anderer Verwaltungen	zusätzlich im Erfahrungsaustausch mit anderen Körperschaften	im Rahmen einer Projektgruppe	nach Einstellung neuer Mitarbeiter für die aus § 2b UStG resultierenden Aufgaben	
Anzahl Umfrageteilnehmer	530	401	64	249	156	93
davon						
Zweckverbände und sonstige Körperschaften	95	72	18	35	13	4
Kommunale Gebietskörperschaften gesamt	435	329	46	214	143	89
davon						
Landkreise	10	9	1	6	3	7
Gemeinden nach Größenklassen mit:						
20.000 und mehr EW	26	24	1	21	8	15
10.000 bis unter 20.000 EW	42	29	1	22	20	14
5.000 bis unter 10.000 EW	92	72	3	46	37	19
3.000 bis unter 5.000 EW	99	78	7	41	25	8
unter 3.000 EW	160	112	32	74	49	26
Verwaltungsverbände	6	5	1	4	1	0

Quelle: Eigene Datenerhebung

- 36 Durchschnittlich fast jeder zweite Umfrageteilnehmer nutzte zur Vorbereitung den Erfahrungsaustausch mit anderen kommunalen Körperschaften. Fast jede dritte Körperschaft bildete eine Projektgruppe für die Umsetzung der steuerlichen Neuregelung.
- 37 93 Umfrageteilnehmer (rd. 18 %) schätzten für die aus § 2b UStG resultierenden Aufgaben einen Stellenmehrbedarf ein. Dies betraf vor allem 7 der 10 Landkreise und knapp 60 % der (26) Städte mit über 20.000 EW. Hingegen gingen lediglich 8 % der Kommunen mit 3.000 bis unter 5.000 EW und 16 % der Kommunen mit weniger als 3.000 EW von einem zusätzlichen Stellenbedarf für den Umstellungsprozess aus.
- 38 Mehr als 90 % der 93 Körperschaften mit möglichem Stellenmehrbedarf schätzten die zusätzliche Stellenbemessung mit weniger als 1 bis zu 2 VZÄ ein. 1 Landkreis und 2 Städte mit mehr als 20.000 EW gingen von einem Mehrbedarf von 4 bis 5 VZÄ aus.
- 39 Den Körperschaften obliegt die Entscheidung darüber, unter Berücksichtigung ihrer Verwaltungskraft, insbesondere des vorhandenen Fachwissens und der bestehenden Stellenausstattung, externe Beratungsleistungen für die umsatzsteuerliche Beurteilung ihrer Leistungen durch Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Anspruch zu nehmen. Hierbei sollten wirtschaftliche Erwägungen nicht außer Betracht bleiben.
- 40 Die Umfrage hat ergeben, dass bei der Vorbereitung zur Umsetzung der steuerrechtlichen Vorschriften annähernd drei Viertel aller Umfrageteilnehmer (rd. 74 %) externe Dritte hinzugezogen haben oder dies beabsichtigen. Dafür haben 391 Umfrageteilnehmer Kosten in folgender Höhe geschätzt:

Übersicht 6: Kostenschätzung für externe Leistungen

	unter 10.000 €	10.000 bis unter 20.000 €	20.000 bis unter 50.000 €	50.000 bis unter 100.000 €	über 100.000 €
Anzahl Umfrageteilnehmer	244	96	36	10	5
davon					
Zweckverbände und sonstige Körperschaften	40	7	5	1	1
Kommunale Gebietskörperschaften gesamt	204	89	31	9	4
davon					
Landkreise		2	2	3	
Gemeinden nach Größenklassen mit:					
20.000 und mehr EW	6	7	2	1	3
10.000 bis unter 20.000 EW	17	14	4	1	1
5.000 bis unter 10.000 EW	53	21	7	1	
3.000 bis unter 5.000 EW	55	18	5	3	
unter 3.000 EW	71	27	11		
Verwaltungsverbände	2				

Quelle: Eigene Datenerhebung

- 41 Insgesamt rd. 87 % der 391 Körperschaften haben Kosten von weniger als 10.000 € bzw. weniger als 20.000 € für externe Leistungen angegeben. 5 Umfrageteilnehmer (1 Verkehrszweckverband, 1 Kreisfreie Stadt sowie 3 weitere Städte mit mehr als 10.000 EW) gaben im Zuge der Umsatzsteuerneuregelung Kosten von mehr als 100.000 € an.
- 42 Die organisatorische Vorbereitung und Umsetzung des § 2b UStG kann zwischen den Körperschaften stark differierende Aufwendungen verursachen, die im Rahmen der Haushaltsplanung zu berücksichtigen sind.

3.7 Internes Kontrollsystem

- 43 Bei der Würdigung umsatzsteuerlich relevanter Sachverhalte muss sich die zuständige Organisationseinheit (i. d. R. Finanzen/Steuern) auf eine Vielzahl abteilungs- bzw. bereichsfremder Daten, Entscheidungen und Zuarbeiten verlassen, um den Steuererklärungspflichten der Körperschaften nachzukommen. Die Fehleranfälligkeit von Steuererklärungen und potenzielle Steuerverkürzungen resultieren bei der Umsatzsteuer aus den hohen Transaktionsvolumina, den steuerrechtlichen Komplexitäten und dem Treffen steuerrelevanter Teil-Entscheidungen durch einen meist in steuerlicher Hinsicht fachfremden Personenkreis (z. B. in den Fachämtern). Die Bürgermeister, Landräte und Verbandsvorsitzenden haben als gesetzliche Vertreter der Körperschaften deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Gegenüber ihnen können infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzungen Haftungsansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen.
- 44 Mit dem Anwendungserlass zu § 153 AO über die unverzügliche Anzeige- und Berichtigungspflicht bei unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärung hat das BMF die Implementierung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (IKS) für steuerliche Risiken angeregt.⁵ Ein Fehler, der dem Anzeige- und Berichtigungspflichtigen i. S. d. § 153 AO unterlaufen ist, ist straf- bzw. bußgeldrechtlich nur vorwerfbar, wenn er vorsätzlich bzw. leichtfertig gehandelt hat. Nach dem Anwendungserlass des BMF (Nr. 2.6) kann die Einrichtung eines IKS, das der Erfüllung steuerlicher Pflichten dient, ein Indiz dafür darstellen, das gegen das Vorliegen des Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann.
- 45 Genauere Vorgaben zur inhaltlichen Ausgestaltung des IKS enthält der Anwendungserlass des BMF nicht. Entsprechende gemeindefinanzielle Regelungen bestehen ebenfalls nicht.
- 46 Bei Errichtung eines geeigneten Kontrollsystems sind Art, Umfang, umsatzsteuerliche Relevanz der Aufgabenerfüllung und die verwaltungsinternen organisatorischen Verhältnisse im Einzelfall zu berücksichtigen. Das Risikomanagement umfasst die Regelung der Berichtspflichten und der konkreten personellen Zuständigkeit und erstreckt sich u. a. auf die Beurteilung bestehender steuerlicher Risiken, die Überprüfung der Steuererklärungen

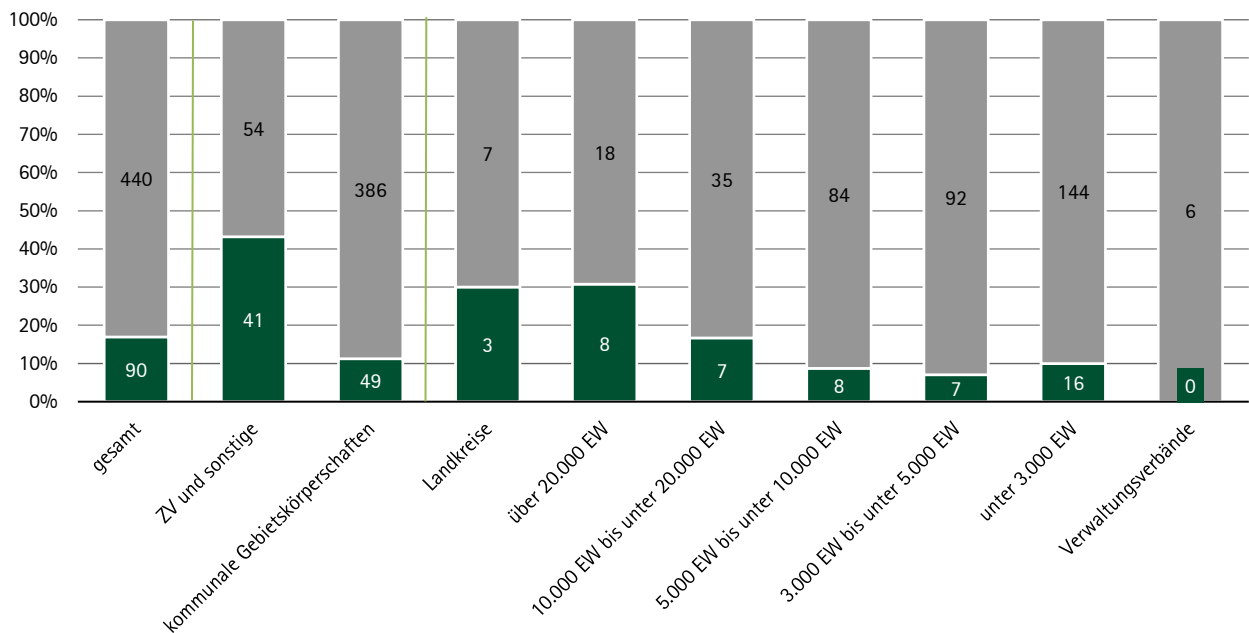
⁵ Anwendungserlass des BMF zu § 153 AO vom 23. Juni 2016, GZ IV A 3 – S 0324/15/10001, IV A 4 – S 0324/14/10001.

und der Umsatzsteuervoranmeldungen, die Durchführung angemessener unterjähriger Kontrollen (z. B. Erfassungs- und Plausibilitätskontrollen, Stichprobenprüfungen der Buchungen) und die laufende, nachvollziehbare Dokumentation der steuerlich relevanten Entscheidungen.

- 47 Für den Aufbau, die Optimierung und die Wirksamkeitsanalyse des Kontrollsystems kann sich die Körperschaft auf den vom Institut der Wirtschaftsprüfer entwickelten Prüfungsstandard IDW PS 980 stützen (IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance Management Systemen). Er ist auf die Einhaltung von Regelungen, die im Organisationsermessen von Einrichtungen stehen und die präventive Sicherstellung der Gesetzeskonformität gerichtet.

Abbildung 4: Nutzung von IKS bzw. Risikomanagement

Verfügen Sie bereits über ein internes Kontrollsystem (IKS) für Steuern bzw. ein Risikomanagement? ■ Ja ■ Nein



Quelle: Eigene Datenerhebung

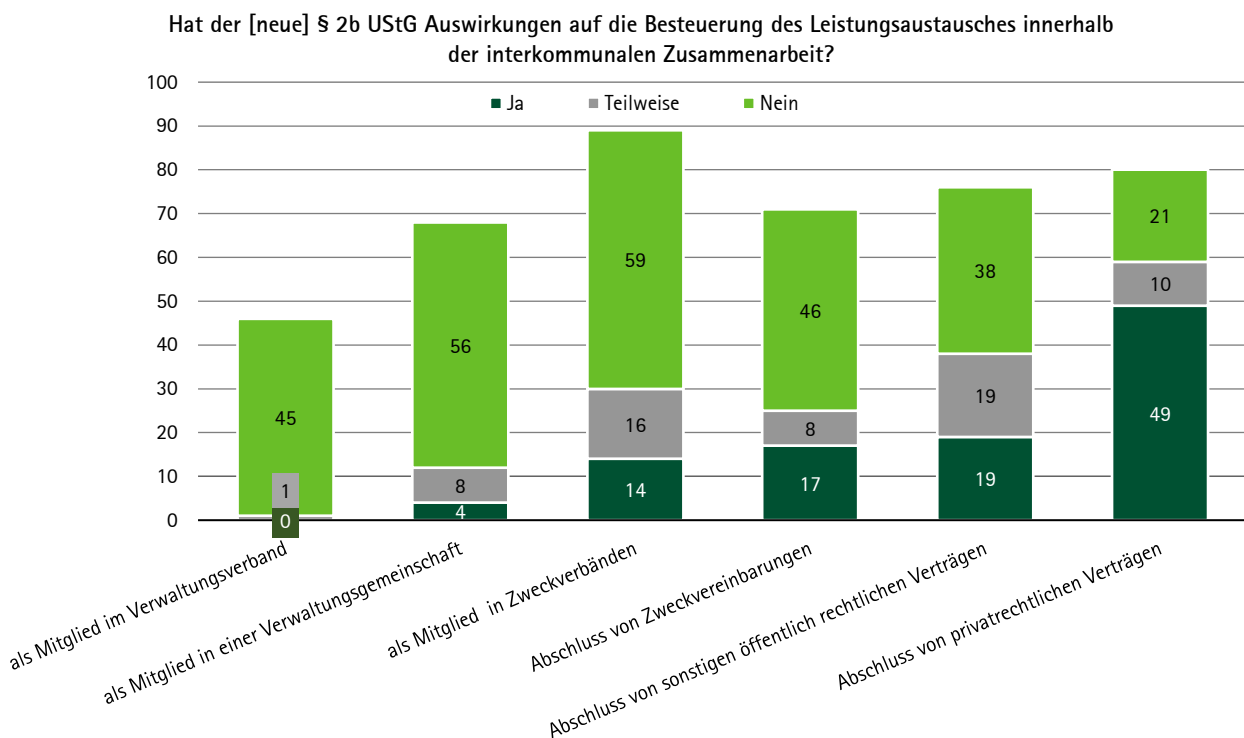
- 48 Laut Umfrageergebnis verfügen lediglich rd. 17 % der Umfrageteilnehmer über ein IKS bzw. Risikomanagement. Jede sechste Gemeinde mit 10.000 bis unter 20.000 EW, fast jeder dritte Landkreis und fast jede dritte Gemeinde mit über 20.000 EW haben bereits ein IKS bzw. Risikomanagement implementiert.
- 49 Hingegen gaben mehr als 90 % der Städte und Gemeinden mit weniger als 10.000 EW an, kein IKS errichtet zu haben; bei reichlich der Hälfte dieser Kommunen sei eine entsprechende Einrichtung jedoch geplant oder vorgesehen. Auch hier ist festzustellen, dass die Notwendigkeit eines IKS umso seltener gesehen wird, je kleiner die Körperschaft ist.
- 50 Im Hinblick auf die potenzielle Fehleranfälligkeit von Umsatzsteuererklärungen und die Zielstellung des internen Risikomanagements, die in der Widerlegung von Organisationsverschulden und Kontrollpflichtverletzungen des Steuerpflichtigen bei etwaig fehlerhaften Steuererklärungen zu sehen ist, wird die Einrichtung eines IKS für die Belange der Umsatzsteuer dringend empfohlen.

3.8 Interkommunale Zusammenarbeit

- 51 Grundsätzlich nehmen die Städte, Gemeinden und Landkreise die ihnen im Rahmen der örtlichen Gemeinschaft obliegenden Aufgaben der Daseinsvorsorge in eigener Zuständigkeit wahr. Vor dem Hintergrund des demografischen Rückgangs, insbesondere im ländlichen Raum, der sich wandelnden Altersstruktur der Bevölkerung, des allgemeinen Fachkräftemangels und der angespannten Finanzlage der kommunalen Haushalte erfordert die effektive und qualitätssichernde Aufgabenerfüllung jedoch zunehmend die gemeinde- und landkreisübergreifende Zusammenarbeit. Die Bündelung von Potenzialen bewirkt die Nutzung von Synergieeffekten und kann zur qualitativen Verbesserung und Sicherstellung des Leistungsangebotes und zum wirtschaftlichen Einsatz finanzieller, personeller und technischer Ressourcen beitragen.

- ⁵² Die Möglichkeiten für Kooperationen sind vielfältig. Dazu gehören bspw. die gemeinsame Erfüllung von Aufgaben in den Bereichen Abfallentsorgung, Abwasserbeseitigung, Wasserversorgung und Gewässerunterhaltung, die Durchführung gemeinsamer Naturschutzprojekte, die gemeinsame Unterhaltung von Kultur- bzw. Sportstätten und von Betreuungseinrichtungen für Kinder und Senioren, Kooperationen in den Bereichen Standesamt, Bauhof, Vollstreckungsdienst, Ordnungsamt und die Bildung von Einkaufskooperationen.
- ⁵³ Für die kommunale Zusammenarbeit stellt die bestehende Rechtsordnung insbesondere öffentlich-rechtliche Handlungsformen nach dem SächsKomZG zur Verfügung. Außerhalb der kommunalen Zusammenarbeit in Form von Zweckverbänden, Verwaltungsverbänden und Verwaltungsgemeinschaften beruht die interkommunale Zusammenarbeit auf Zweckvereinbarungen⁶ und (öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen) Kooperationsverträgen. Sie können mit einem Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Körperschaften verbunden sein, der hinsichtlich seiner Steuerbarkeit zu bewerten ist (Kostenersatz, Kostenerstattung).
- ⁵⁴ Die Beurteilung der Steuerbarkeit von Leistungen im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit unterliegt der einzelfallbezogenen Beurteilung nach Maßgabe des § 2b Abs. 3 UStG. Danach liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, wenn die zwischen den Körperschaften ausgetauschten Leistungen entweder aufgrund gesetzlicher Bestimmung nur von Körperschaften erbracht werden dürfen oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Das Vorliegen gemeinsamer spezifischer öffentlicher Interessen ist anhand der unter § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis d UStG genannten Kriterien zu prüfen, die kumulativ erfüllt sein müssen. Unabhängig davon, ist stets in eine gesonderte Prüfung über mögliche schädliche Wettbewerbsverzerrungen einzutreten.⁷ Es ist zu erwarten, dass ein Teil der Leistungen - im Gegensatz zur früheren Rechtslage - nunmehr der Umsatzsteuer unterliegt.
- ⁵⁵ Die Umfrage erstreckte sich insbesondere auf die bestehenden Formen der interkommunalen Zusammenarbeit und die Auswirkungen der Umsatzsteuerneuregelung auf die Besteuerung der ausgetauschten Leistungen.

Abbildung 5: Umsatzsteuer und interkommunale Zusammenarbeit



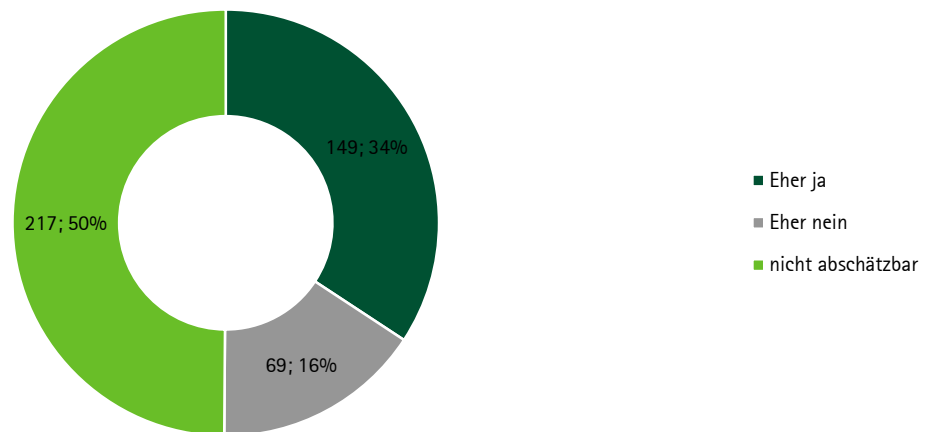
Quelle: Eigene Datenerhebung

⁶ Nach § 71 SächsKomZG können Gemeinden, Verwaltungsverbände, Landkreise und Zweckverbände vereinbaren, dass eine der beteiligten Körperschaften bestimmte Aufgaben, zu deren Erfüllung jede der beteiligten Körperschaften berechtigt oder verpflichtet ist, für alle wahrnimmt. Es kann auch den übrigen Beteiligten die Mitbenutzung einer Einrichtung gestattet werden. Daneben können auch die Durchführung bestimmter Aufgaben durch eine der beteiligten Körperschaften oder der Betrieb einer gemeinsamen Dienststelle vereinbart werden. Es kann auch geregelt werden, dass eine Gebietskörperschaft den anderen Beteiligten zeitanteilig Dienstkräfte zur Verfügung stellt.

⁷ BMF-Schreiben vom 14. November 2019, GZ III C 2 - S 7107/19/10005:011.

- ⁵⁶ Aus der Auswertung der Umfrageergebnisse ist ein Zusammenhang zwischen der Steuerbarkeit des Leistungsaustauschs und der Form der Zusammenarbeit zwischen den Körperschaften erkennbar. Während die Städte, Gemeinden und Landkreise erwarten, dass aus Mitgliedschaften in Verwaltungsverbänden oder Verwaltungsgemeinschaften keine oder nur geringe Auswirkungen auf die Besteuerung des Leistungsaustausches resultieren, gehen etwa 10 % dieser Gebietskörperschaften davon aus, dass die Steuerbarkeit der Leistungen bei Kooperationen im Rahmen privatrechtlicher Verträge künftig beeinflusst wird.

Abbildung 6: Erschwert die etwaige künftige Steuerbarkeit des Leistungsaustausches künftig die interkommunale Zusammenarbeit? (kommunale Gebietskörperschaften gesamt)



Quelle: Eigene Datenerhebung

- ⁵⁷ Rund ein Drittel der kommunalen Gebietskörperschaften schätzte ein, dass die interkommunale Zusammenarbeit durch die künftig zusätzlichen Kosten infolge der Steuerbarkeit von Umsätzen negativ beeinflusst werden könnte. Der Analyse der im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit erbrachten Leistungen und deren künftige rechtliche Ausgestaltung sollte deshalb hohe Priorität eingeräumt werden.
- ⁵⁸ Die gesetzlichen Regelungen des § 2b UStG sind hinsichtlich der tatbestandlichen Voraussetzungen, insbesondere bez. der Marktrelevanz von Leistungen und der Steuerbarkeit des interkommunalen Leistungsaustauschs, auslegungsbedürftig. Zwar hat sich das BMF diesbezüglich⁸ und zur steuerlichen Behandlung verschiedener Einzelleistungen⁹ bisher in mehreren Schreiben zu Anwendungsfragen des § 2b UStG geäußert. Gleichwohl besteht in der kommunalen Praxis weiterer Auslegungsbedarf.
- ⁵⁹ Mehr als die Hälfte der Umfrageteilnehmer sieht die Fragen zu § 2b UStG durch die Anwendungshinweise des BMF nicht abschließend geklärt. Auslegungsbedarf besteht nach Angaben der Umfrageteilnehmer am häufigsten im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit. Darüber hinaus bestehen Unsicherheiten hinsichtlich der Bewertung der Steuerbarkeit von Umsätzen bspw. in den Bereichen Feuerwehr- und Friedhofswesen, aus der Nutzung von Sporteinrichtungen und Dorfgemeinschaftshäusern durch Vereine und aus den vor 1990 geschlossenen Miet- und Pachtverträgen.
- ⁶⁰ Es empfiehlt sich, interkommunale Verträge im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten an die rechtlichen Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis d UStG anzupassen.

⁸ BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, GZ III C 2 - S 7107/16/10001.

⁹ Beispielsweise: Anwendungsfragen zur Steuerbarkeit von Hilfsgeschäften bei der Stromversorgung und dem Verkauf von Altpapier aus privaten Haushalten (BMF-Schreiben vom 15. November 2019, GZ III C 2-S 7107/19/10007:001), zur Steuerbarkeit von Leistungen interkommunaler Rechenzentren und Callcenter, der Personalgestaltung und Personalüberlassung bei Umstrukturierungen und des Sponsorings.

4 Stellungnahmen

- ⁶¹ Im Prüfungsverfahren erhielten das SMF und das SMI Gelegenheit zur Stellungnahme. Dem SSG und dem SLKT wurde der Beitragsentwurf zur Kenntnis gegeben.
- ⁶² Das SMI begrüßt die Erhebung durch den SRH und die daraus gewonnenen und im Berichtsentwurf dargelegten Erkenntnisse. Insbesondere die Handlungsempfehlungen unter den Rn. 21, 27, 30, 41, 49 und 59 nahm das SMI zur Kenntnis und wies im Weiteren auf die voneinander abweichenden Auffassungen der Innenministerkonferenz (IMK) und der Finanzministerkonferenz (FMK) bei der Anwendung von § 2b UStG hin.
- ⁶³ Im zur Veröffentlichung freigegebenen Beschluss zu TOP 50 der 214. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder vom 16. – 18. Juni 2021 (Bewertung des Beschlusses der FMK vom 28. Januar 2021)¹⁰ weist die IMK darauf hin, „[...] dass die restriktive Auslegung des § 2b UStG durch die Finanzressorts von Bund (insbesondere Erlass des BMF vom 14. November 2019) und Ländern in einem Spannungsverhältnis zu Wortlaut und Intentionen des Gesetzgebers bei der Schaffung des § 2b UStG steht. [...] Die IMK befürchtet, dass die [...] restriktive Auslegung des § 2b UStG zahlreiche derzeit existierende interkommunale Kooperationen in ihrem Bestand gefährdet, neue verhindert und dementsprechend zu finanziellen Belastungen für die kommunalen Haushalte und damit einhergehenden nachvollziehbaren Forderungen der kommunalen Ebene nach finanzieller Kompensation führen wird.“ Die IMK hat ihren Vorsitzenden gebeten, „die MPK [Ministerpräsidentenkonferenz] über diesen Beschluss unter Hinweis darauf zu unterrichten, dass es sich vorliegend um eine Problematik mit schwerwiegenden Auswirkungen auf die Staatsorganisation handelt [...]“.
- ⁶⁴ Laut Stellungnahme des SMI sei eine Klärung der offenen Fragen nach derzeitigem Stand Ende 2021 zu erwarten.
- ⁶⁵ Der SSG erachtet in seiner Stellungnahme die Ergebnisse der Umfrage angesichts der Teilnahme aller sächsischen Städte und Gemeinden als repräsentativ. Der SSG vertrat keine gegenteiligen Auffassungen zu den Feststellungen des SRH. Die Empfehlung des SRH an die 70 Städte und Gemeinden, die bisher noch keine vorbereitenden Tätigkeiten in Angriff genommen haben, diese Arbeiten zeitnah einzuleiten, werde vom SSG unterstützt.
- ⁶⁶ Die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand sei seit mehreren Jahren im Fokus der Verbandsarbeit. So sei bereits in 2013 vor dem Hintergrund bestehender Rechtsunsicherheiten eine große Informationsveranstaltung mit mehr als 200 Teilnehmern durchgeführt worden. Die Geschäftsstelle habe die Handlungserfordernisse für die Mitglieder bereits frühzeitig erkannt. In 2015 seien ein Erfahrungsaustausch zwischen den Kommunen und darüber hinaus 3 Workshops zum Thema Umsatzsteuer durchgeführt worden. Die Geschäftsstelle habe zudem eine Checkliste erarbeitet, anhand derer sich mögliche umsatzsteuerrelevante Leistungen vor Ort beurteilen lassen. Parallel dazu sei in den Kreisverbandsversammlungen über den dringenden Handlungsbedarf in 2016 informiert worden. Es seien gesonderte Informationsveranstaltungen angeboten worden.
- ⁶⁷ Trotz diverser Schreiben des BMF im Zusammenhang mit § 2b UStG bestünde weiterhin sehr viel Unsicherheit in der kommunalen Praxis. Der SSG werde weiterhin zur Klärung von Anwendungsfragen den Austausch mit den kommunalen Spitzenverbänden und dem SMF suchen.
- ⁶⁸ Die Rechtsprechung zur Besteuerung von Körperschaften werde künftig noch dynamischer, womit die Risiken steigen würden. Auch aus Sicht des SSG sei ein IKS (TCMS – Tax Compliance Management System) ein unverzichtbares Mittel, die persönliche Haftung der Verwaltungsführung aber auch der Geschäftsführer von Unternehmen und des einzelnen Mitarbeiters zu beschränken.

5 Schlussbemerkungen

- ⁶⁹ Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungen ist ein dynamischer und stetiger Prozess, der aufgrund der Vielfalt der kommunalen Aufgaben und der bestehenden rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten fortlaufenden Charakter trägt und auch künftig der umfassenden unterstützenden Begleitung durch die RAB und die kommunalen Spitzenverbände bedarf.

¹⁰ Innenministerkonferenz – Termine und Beschlüsse – 214. Sitzung der Innenministerkonferenz.