



Januar 2022 Seiten 1 – 24

ZKF.1

Zeitschrift für Kommunal Finanzen

ZUSAMMENGEFÜHRT MIT DER ZEITSCHRIFT FINANZWIRTSCHAFT

SCHRIFTLLEITUNG: HELMUT DEDY, BENJAMIN HOLLER

AUS DEM INHALT

- Dr. Stephan Stüber | Kassenanordnungen in Zeiten von Doppik und Digitalisierung – ein Werkstattbericht
- Norbert Meier | Neues vom steuerlichen Querverbund bei der Beteiligung mehrerer Kommunen
- BVerwG | Entschädigung bei überlanger Dauer von Verwaltungsrechtsstreitigkeiten

ZKF-Themen

Dr. Stephan Stüber	Kassenanordnungen in Zeiten von Doppik und Digitalisierung – ein Werkstattbericht	1
---------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------	---

ZKF-Praxisfall

Norbert Meier	Neues vom steuerlichen Querverbund bei der Beteiligung mehrerer Kommunen	10
----------------------	--------------------------------------------------------------------------------	----

ZKF-Gemeinde als Steuerschuldner

FG Mecklenburg-Vorpommern	27.1.2021	2 K 135/17	Keine Verlustverrechnung zwischen zwei BgA eines Eigenbetriebes, wenn eine Zuführung zu den Rücklagen durchgeführt wird	11
BMF	15.12.2021	IV C 2-S 2706/19/10008:001	Verpachtungen durch die öffentliche Hand	13

ZKF-Finanzstatistik

Statistisches Bundesamt	4.10.2021	Kommunen schließen das 1. Halbjahr 2021 mit Finanzierungsdefizit von 5,7 Mrd. € ab	14
-------------------------	-----------	------------------------------------------------------------------------------------------	----

ZKF-Verwaltungsmodernisierung

BMF	7.12.2021	IV A 3-S 0336/20/10001:045	Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus	15
FM Nordrhein-Westfalen	9.12.2021	G 1460-7-V B 3	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der andauernden Auswirkungen des Coronavirus	15
Deutscher Städtetag	4.10.2021	20.38.20 D	Interkommunale Darlehen und Einlagenschutz für kommunale Gebietskörperschaften	16

ZKF-Rechtsprechung

Gewerbsteuer

FG Düsseldorf	23.6.2021	7 K 656/18 AO	Teilnahmebefugnis eines Gemeindebediensteten an einer Außenprüfung	17
---------------	-----------	---------------	--------------------------------------------------------------------------	----

Verfahrensrecht

BVerwG	26.2.2021	5 C 17/19 D	Entschädigung bei überlanger Dauer von Verwaltungsrechtsstreitigkeiten	19
--------	-----------	-------------	------------------------------------------------------------------------------	----

Rechtsprechung in Kürze

BVerfG	3.11.2021	1 BvL 1/19	Erschließungsbeitrag – Die zeitlich unbegrenzte Erhebung von Erschließungsbeiträgen ist verfassungswidrig.....	22
BVerwG	28.10.2021	9 BN 2.21	Wiederkehrender Straßenausbaubeitrag – Gegen eine begünstigende Verschonungssatzung ist ein Normenkontrollantrag unzulässig.....	23
VG Koblenz	16.11.2021	5 K 256/21.KO	Grundsteuer – Kein Grundsteuererlass bei baurechtswidriger Nutzung.....	23
VG Schleswig-Holstein	29.10.2021	4 B 27/21	Zweitwohnungsteuer – Zulässiger Ersatzmaßstab für Wohnungen im Außenbereich	23
OVG Schleswig-Holstein	7.10.2021	2 MB 3/21	Abwassergebühr – Zulässige Schätzung der Abwassermenge bei fehlendem Messwert.....	24

Neue Fachliteratur

Kommunales Kassenwesen. Grundlagen für Ausbildung und Praxis auf Basis des rheinland-pfälzischen Rechts, von Ralf Klomfaß, 2. Auflage 2021, 200 Seiten, kartoniert, 24,90 €, ISBN 978-3-7922-0258-6, Verlag Reckinger, Siegburg.

Dem Kassenwesen kommt in der kommunalen Praxis eine große Bedeutung zu. Deshalb benötigen insbesondere Kommunalbedienstete, die mit Buchungsfragen betraut sind, zumindest kassen-rechtliche Grundkenntnisse.

Das vorliegende Lehr- und Praxisbuch stellt – basierend auf dem rheinland-pfälzischen Recht – systematisch die Spezifika des kommunalen Kassenwesens heraus, sodass auch ein Vergleich zu anderen Bundesländern möglich ist. Das kompakte Buch richtet sich in erster Linie an kommunale Auszubildende, bietet mit weiterführenden Hinweisen und vertiefenden Informationen aber auch erfahrenen Praktikern eine hilfreiche Unterstützung.

Mit der zweiten, erweiterten Auflage werden sämtliche Kapitel aktualisiert, wobei übergreifend auf die Digitalisierung eingegangen wird. So werden unter anderem bei den Zahlungsformen online-basierte Zahlungswege und damit zusammenhängende mögliche Prozessabläufe erläutert. Zum wichtigen Thema Kassensicherheit werden neue praktische Beispiele aufgenommen.

Angereichert mit vielen Beispielen und Übungen vermittelt der Autor übersichtlich und kompakt die Grundzüge des kommunalen Kassenwesens und liefert Praktikern und Auszubildenden der Kommunen ein wertvolles Lehr- und Nachschlagewerk.

Bürgermeister – was sie antreibt, wer sie umtreibt, von Denise Peikert, 2020, 180 Seiten, Softcover, 9,80 €, ISBN 978-3-8293-1489-3, Kommunal- und Schul-Verlag, Wiesbaden.

Steigende Mieten, hartnäckige Funklöcher und holprige Straßen: Immer, wenn es konkret wird in Deutschland, sind die Bürgermeisterinnen und Bürgermeister gefragt.

Manche müssen die Schrumpfung managen, andere den Boom lenken. In diesem Porträtbuch erzählen einige von ihnen, was sie beschäftigt und antreibt. Ihre Geschichten zeigen ein tatkräftiges Deutschland, das ohne die Männer und Frauen in den Rathäusern schlecht dastünde.

Porträtiert werden Detlef Ebert (Löcknitz), Thomas Herker (Pfaffenhofen), Thorsten Krüger (Geestland), Claus Ruhe Madsen (Rostock), Marion Prange (Ostritz), Henriette Reker (Köln), Daniel Schultheiß (Ilmenau), Ashok-Alexander Sridharan (Bonn), Susanna Tausendfreund (Pullach) und Karola Voß (Ahaus).

Außerdem melden sich unter anderem Stephan Weil, Ole von Beust, Henning Scherf und Erwin Teufel in Kurzinterviews zu Wort.

Handbuch Berufsbild Bürgermeister. Was Bürgermeisterinnen und Bürgermeister in ihr Amt mitbringen sollten, hrsg. von Rainer Christian Beutel, Johannes Winkel und Uwe Zimmermann, 2021, 305 Seiten, Softcover, 49,90 €, ISBN 978-3-8293-1688-0, Kommunal- und Schul-Verlag, Wiesbaden.

Es gibt kaum so ein schönes aber auch kaum ein so herausforderndes Amt wie das der Bürgermeisterin und des Bürgermeisters. Das liegt zunächst an der inhaltlichen Vielfalt.

In einer Stadt- oder Gemeindeverwaltung wird eine so große Zahl gleichzeitig so unterschiedlicher Aufgaben bewältigt, wie in keinem privatwirtschaftlichen Unternehmen. Von der Feuerwehr über die Kindergärten bis zum Standesamt oder zur Wirtschaftsförderung, von der Müllabfuhr über die Abwasserbeseitigung bis zur Wohnungsbauförderung oder zur Erwachsenenbildung und Musikschule sind fachlich und politisch die unterschiedlichsten Themenfelder zu gestalten.

Daraus ergeben sich gleichzeitig sehr hohe Anforderungen an die Führungskompetenz der Chefin oder des Chefs, weil ein besonders heterogener Personalkörper mit ganz unterschiedlichen Grundtypen von Menschen auf die Ziele der eigenen Kommune hin motiviert und ausgerichtet werden muss. Und das unter den besonderen Rahmenbedingungen des Beamten- und öffentlichen Tarifrechts.

Das liegt zum anderen in der Notwendigkeit begründet, eine Vielzahl von Akteuren aus den städtischen Gremien, den Sportvereinen, Schulen, Unternehmen, Organisationen und den Medien dafür zu gewinnen, die eigene Kommune zukunftsfest und erfolgreich aufzustellen und alle diese Menschen dafür zu mobilisieren. Nicht zuletzt macht die Notwendigkeit, unterschiedlichste Interessen auszugleichen und letztlich Entscheidungen zu treffen, das Amt besonders anspruchsvoll.

Viele treten ihr neues und schönes Amt mit großem Enthusiasmus an und möchten etwas Positives für die Stadt oder Gemeinde zu bewegen. Und plötzlich stellt man fest: dafür gibt es nicht nur eine Richtung, geschweige denn nur einen Weg. Denn plötzlich sind die unterschiedlichsten Interessen im Spiel. Die Einen wollen bauen, dann tritt eine Naturschutzinitiative auf den Plan, und die Presse möchte Informationen, was der Bürgermeister zu tun gedenkt.

Und dann läuft man Gefahr, vom Alltagsgeschehen so absorbiert zu werden, dass für grundsätzliche Projekte zum Stadtmarketing, zum Aufbau einer bürgerfreundlichen Stadtverwaltung oder zur Bürgerbeteiligung in Grundsatzfragen nicht mehr genügend Zeit bleibt. Durch repräsentative Verpflichtungen der unterschiedlichsten Art wird dieser Effekt noch verstärkt.

Was ist zu tun? Das Handbuch wird selbstverständlich nicht alle diese Probleme lösen. Es soll aber einen Beitrag zum Erfolg in diesem Amt leisten. Insgesamt 18 pensionierte oder aktive Bürgermeisterinnen und Bürgermeister aus Kommunen ganz unterschiedlicher Größe und regionaler Zugehörigkeit schildern aus der Praxis für die Praxis ihre Erfahrungen für eine erfolgreiche Wahrnehmung des Amtes in sehr anwendungsorientierter Weise. Sie decken in ihren Beiträgen alle bürgermeisterrelevanten Themen ab.

Amtierende und zukünftige Bürgermeisterinnen und Bürgermeister müssen die dort geschilderten Fehler nicht mehr machen und können von erprobten Erfolgsrezepten profitieren.

Magazin

Lohnsteuerliche Behandlung der Nutzung eines Dienst-Kfz zu privaten Zwecken durch den Kreisbrandinspektor

OFD Frankfurt/M., Rundverfügung vom 22.9.2021, S 2334 A-18-St 210.

Kreisbrandinspektoren befinden sich in ständiger Rufbereitschaft und müssen somit in der Lage sein, jederzeit und von jedem Ort aus möglichst rasch und ohne Verzögerung den Einsatzort erreichen zu können (Dauerrufbereitschaftsdienst).

Die Gestellung eines Einsatzfahrzeugs, welches als Feuerwehrfahrzeug (Lackierung und Beschriftung) erkenntlich ist sowie über eine Sonderausstattung (fest installiertes Blaulicht, Funk, Einsatzwerkzeuge) verfügt und somit zur privaten Nutzung ungeeignet ist, liegt daher in dem alleinigen Interesse des Arbeitgebers, eine qualifizierte Einsatzleitung vor Ort sicherzustellen.

Da regelmäßig davon auszugehen ist, dass das Fahrzeug im Urlaubs- oder Krankheitsfall an den stellvertretenden Kreisbrandinspektor weiter zu geben ist, um auch in diesem Fall weiterhin eine qualifizierte Einsatzleitung vor Ort zu gewährleisten, stellt die Überlassung insgesamt – auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – keinen zu versteuernden geldwerten Vorteil dar. Bei einer Nutzung im Urlaubs- und Krankheitsfall ist ein geldwerter Vorteil zu erfassen, da in dieser Zeit kein Dauerbereitschaftsdienst besteht.

Hinweis der OFD

Es bestehen keine Bedenken, diese Regelungen, bei Vorliegen aller oben angeführten Voraussetzungen, auf die Überlassung von Einsatzfahrzeugen an die Leiter städtischer Feuerwehren zu übertragen.

Der BFH hat diese Auffassung mit Beschluss vom 19.4.2021 (VI R 43/18, BStBl II 2021, 605) bestätigt. Im Urteilsfall wurde entschieden, dass die Überlassung eines Einsatzfahrzeuges an den Leiter der Freiwilligen Feuerwehr während seiner „ständigen“ Bereitschaftszeiten nicht zu Arbeitslohn führt.

Über die Frage der Zuordnung der Fahrzeugüberlassung zum Dienstverhältnis oder der ehrenamtlichen Tätigkeit des Wehrführers wurde nicht entschieden.

Erfüllung der umsatzsteuerlichen Anforderungen bei elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen

BMF, Schreiben vom 16.11.2021, III C 2-S 7295/19/10001:001.

I. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010, BStBl I 2010, 846, der zuletzt durch das

BMF-Schreiben vom 27.10.2021, III C 2-S 7287-a/21/10001:001, geändert worden ist, in Abschnitt 14b.1 Abs. 1 wie folgt geändert:

1. Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„²Soweit der Unternehmer Rechnungen mithilfe elektronischer oder computergestützter Kassensysteme oder Registrierkassen erteilt, ist es hinsichtlich der erteilten Rechnungen im Sinne des § 33 UStDV ausreichend, wenn ein Doppel der Ausgangsrechnung (Kassenbeleg) aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann, die auch die übrigen Anforderungen der GoBD (vgl. BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I 2019, 1269) erfüllen, insbesondere die Vollständigkeit, Richtigkeit und Zeitgerechtigkeit der Erfassung (siehe auch § 146 Abs. 1 und 4 AO).“

2. Nach Satz 2 wird folgender Satz 3 eingefügt:

„³Aufbewahrungspflichten nach anderen Vorschriften bleiben davon unberührt.“

3. Der bisherige Satz 3 wird neuer Satz 4.

II. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Für Zeiträume bis zum 31.12.2021 wird es nicht beanstandet, wenn die Aufbewahrungspflicht nach der bisherigen Regelung in Abschnitt 14b.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE erfüllt wird.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Informationen zur Belegausgabepflicht

OFD Karlsruhe, Rundverfügung vom 26.11.2021, S 0315-St 42.

Dieses Merkblatt soll über die seit dem 1.1.2020 bestehende Belegausgabepflicht (die sogenannte „Bonpflicht“) kurz informieren.

1. Warum wurde die Belegausgabepflicht eingeführt?

Bei Außenprüfungen in der Bargeldbranche wurde festgestellt, dass Kassenmanipulationen auf unterschiedlichste Art und Weise stattfinden, die zu erheblichen Steuerausfällen führen. Die Methoden der Umsatzverkürzung sind vielfältig und reichen über bloße Nichteingabe, unberechtigte Stornierungen und Löschungen von Umsätzen bis hin zum Einsatz einer „Zweitkasse“ oder gar Manipulationssoftware.

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (Kassengesetz, BStBl I 2017, 21) wurde unter anderem die Belegausgabepflicht und die Sicherung der Daten mit Hilfe einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) ab dem 1.1.2020 eingeführt. Dabei muss der Beleg dem Kunden angeboten werden, eine Verpflichtung zur Mitnahme besteht nicht. Nur mit dem Auslösen der Belegerstellung wird der eingege-

bene Umsatz im System tatsächlich abgeschlossen und unveränderbar gesichert.

2. Gibt es die Belegausgabepflicht nur in Deutschland?

Mit der Einführung der Belegausgabepflicht ist Deutschland eines der letzten Länder innerhalb Europas, das technische Lösungen zur Verhinderung von Manipulationen an elektronischen Systemen einsetzt.

3. Wer ist zur Belegausgabe verpflichtet?

Ab 1.1.2020 muss jede und jeder, der zur Aufzeichnung der Kasseneinnahmen ein elektronisches Aufzeichnungssystem nutzt, den Kunden einen Kassenbeleg zur Verfügung stellen (Belegerstellungspflicht). Hierunter fallen elektronische oder computergestützte Aufzeichnungssysteme, die „Kassenfunktion“ haben (also z.B. elektronische Registrierkassen, PC-Kassen, App-Systeme, Cloudsysteme, Kassenverbundsysteme etc.). Nicht darunter fallen Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung, Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler sowie Geld- und Warenspielgeräte.

In den Anwendungsbereich des § 146a Abgabenordnung (AO) fallen nur elektronische Aufzeichnungssysteme, die eine Kassenfunktion haben. Kassenfunktion haben diese Systeme dann, wenn diese der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können. Dies gilt auch für vergleichbare elektronische, vor Ort genutzte Zahlungsformen (Elektronisches Geld wie z.B. Geldkarten, virtuelle Konten oder Bonus-Punktesysteme von Drittanbietern) sowie anstatt Geldes angenommener Gutscheine, Guthabekarten, Bons und dergleichen. Akzeptiert das elektronische Aufzeichnungssystem ausschließlich Debit- oder Kreditkarten oder bargeldlose Zahldienste, fällt dieses mangels Kassenfunktion nicht in den Anwendungsbereich des § 146a AO.

Bei Nutzung einer sog. „offenen Ladenkasse“ besteht keine Belegausgabepflicht. Dennoch besteht weiterhin die Pflicht zur Ausstellung von Quittungen i.S.d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b UStG) oder anderen Belegen (z.B. § 144 Abs. 4 AO).

4. Wie kann der Beleg an den Kunden ausgegeben werden?

Der Beleg kann gem. § 6 Satz 5 Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) in Papierform oder elektronisch in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden. Für die Belegübergabe in elektronischer Form stehen bereits verschiedene Verfahren zur Verfügung. So ist die Bereitstellung des Belegs zum Beispiel über Kundenkarten, QR-Codes oder Apps, Near Field Communication (NFC) sowie per E-Mail oder SMS möglich. Die elektronische Ausgabe bedarf der Zustimmung des Belegempfängers. Diese Zustimmung kann allgemein oder nur für den jeweiligen Einzelfall erklärt werden.

Ab 1.1.2020 dürfen EU-weit nur noch Kassenbons aus Thermopapier mit strengen Grenzwerten bezüglich Bisphenol A (BPA) hergestellt werden.

Die Belegübergabe (ob elektronisch oder in Papierform) muss in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Beendigung des Geschäftsvorgangs erfolgen. Das Angebot zur Entgegennahme reicht aus, wenn zuvor der Beleg erstellt wurde. Der auf Papier ausgedruckte Beleg muss nicht vom Kunden mitgenommen werden. Beim elektronischen Beleg reicht es jedoch nicht aus, diesen lediglich auf einem Terminal/Display sichtbar zu machen. Er muss dem Kunden zur Verfügung gestellt werden (z.B. mittels QR-Code über eine Handykamera App).

5. Welche Anforderungen sind zu beachten?

Der Beleg muss mindestens folgende Angaben enthalten:

- Den vollständigen Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- die Transaktionsnummer im Sinne des § 2 Satz 2 Nr. 2 KassenSichV,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz, im Fall einer Steuerbefreiung auch einen Hinweis darauf,
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder des Sicherheitsmoduls,
- den Betrag je Zahlungsart,
- den Signaturzähler,
- den Prüfwert.

Diese Angaben müssen für jedermann ohne maschinelle Unterstützung lesbar oder aus einem QR-Code auslesbar sein. Dieser QR-Code hat der digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung (DSFinV), die für die jeweils zugehörige Art des Aufzeichnungssystems vorgeschrieben ist, zu entsprechen. Die digitale Schnittstelle wird auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern in der jeweils geltenden Fassung veröffentlicht.

6. Befreiung von der Belegausgabepflicht

Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht kommt auf Antrag nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine sachliche Härte für den einzelnen Unternehmer besteht. Diese liegt vor, wenn z.B. durch höhere Gewalt eine Belegausgabe nicht möglich (Stromausfall, Wasserschaden, Ausfall der Belegausgabeeinheit usw.) oder wenn die Belegausgabepflicht im konkreten Einzelfall unzumutbar ist. Dies muss durch den Unternehmer nachgewiesen werden. Die vorgetragenen Gründe sind stets in Relation zu anderen, vergleichbaren Unternehmern zu bewerten. Der erhöhte Verbrauch an Bonrollen, damit entstehende Kosten und Umwelt-

einflüsse stellen für sich genommen keinen ausreichenden Grund dar, eine Befreiung zu genehmigen, da dies im Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt wurde und auch die elektronische Belegausgabe zulässig ist. Die Befreiung setzt voraus, dass durch die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten TSE nicht eingeschränkt wird. Dies sollte durch eine Bestätigung des Kassenherstellers nachgewiesen werden. Die Befreiung von der Belegausgabepflicht befreit nicht von der Pflicht zur Ausstellung von Quittungen i.S.d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b UStG) oder anderen Belegen (z.B. § 144 Abs. 4 AO).

Umsatzsteuerliche Behandlung des KWK-Bonus im Falle der Direktvermarktung

LfSt Bayern, Rundverfügung vom 24.11.2021, S 7210.1.1-4/1 St33.

I. Sachverhalt

Aus der Praxis wurde die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung der Zahlung eines KWK-Bonus im Zusammenhang mit dem *Direktvermarktungsmodell* für Bestandsanlagen, die vor dem 1.1.2012 in Betrieb genommen wurden, herangetragen.

Konkret geht es bei den geschilderten Sachverhalten um Konstellationen, in denen ein Biogasanlagenbetreiber Strom und Wärme im Wege der Direktvermarktung i.S.d. Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) liefert.

Der KWK-Bonus wurde in der Praxis – soweit ersichtlich – von den Anlagenbetreibern wie auch den Netzbetreibern dabei als nichtsteuerbarer Zuschuss behandelt. Begründet wurde dies damit, dass der KWK-Bonus Teil der (nichtsteuerbaren) Marktprämie sei.

Ich bitte hierzu folgende Auffassung zu vertreten:

II. Rechtsgrundlage für die Zahlung eines KWK-Bonus

Für vor dem Inkrafttreten des EEG 2012 zum 1.1.2012 in Betrieb genommene Biogasanlagen besteht für den 20-jährigen Förderzeitraum ein Anspruch auf Zahlung eines KWK-Bonus vom Netzbetreiber neben der Vergütung durch den Abnehmer aufgrund der EEG-Übergangsvorschriften i.S.d. § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009. Der Netzbetreiber wiederum erhält diese Gelder vom Übertragungsnetzbetreiber.

Mit dem EEG 2012 und den nachfolgenden Fassungen wurde der KWK-Bonus nicht mehr gesetzlich geregelt. Über die jeweiligen Übergangsvorschriften wird allerdings für die Bestandsanlagen auf § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009 verwiesen, sodass über den Förderzeitraum ein entsprechender Zahlungsanspruch fortbesteht.

Der Anspruch auf Zahlung eines KWK-Bonus ergibt sich demnach immer aus der Anspruchsgrundlage § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009, jeweils in Verbindung mit der einschlägigen Übergangsregelung der EEG-Fassungen aus 2012, 2014, 2017, 2021.

Konkret lauten die Anspruchsgrundlagen für die Zahlungen wie folgt:

- EEG 2009: § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009
- EEG 2012: § 66 Abs. 1 Nr. 6 EEG 2012 i.V.m. § 16 Abs. 1 EEG 2009 i.V.m. § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009
- EEG 2014: § 100 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 Buchst. c EEG 2014 i.V.m. § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009
- EEG 2017: § 100 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 Buchst. c EEG 2017 i.V.m. § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009
- EEG 2021: § 100 Abs. 1 Nr. 1 EEG 2021 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 Buchst. c EEG 2017 i.V.m. § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009

III. KWK-Bonus und Marktprämie

Bei dem KWK-Bonus handelt es sich nach dem Gesetzeswortlaut des § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009 um eine „Erhöhung der Vergütung für Strom“, mithin um ein Entgelt von dritter Seite für die Stromlieferung. Dies entspricht auch der Verwaltungsauffassung in Abschnitt 2.5 Abs. 19 UStAE.

Der KWK-Bonus ist damit nicht Teil der Marktprämie, welche ab dem 1.1.2013 verpflichtend als echter und damit als nicht steuerbarer Zuschuss zu behandeln ist.

Zur Begründung im Einzelnen:

1. Hintergrund der Marktprämie

Der erzielbare Marktpreis für direkt vermarkteten Strom liegt in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem EEG. Sinn und Zweck der Marktprämie ist, durch die Förderung das Angebot für die Direktvermarktung wirtschaftlich attraktiver zu gestalten, indem die Kosten für den Mehraufwand wie Vertrieb, Messwesen und Abrechnung ausgeglichen werden. Da damit kein konkretes Entgelt für den gelieferten Strom vorliegt, handelt es sich bei der Marktprämie um einen echten, nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss.

Dies bestätigt auch der Beschluss des FG Niedersachsen vom 17.2.2020 (11 V 348/19):

„Eine Förderung der Stromkäufer steht ersichtlich nicht im Vordergrund, weil diese nicht zwingend auf Strom aus erneuerbaren Energien angewiesen sind und ihren Strombedarf aus herkömmlichen Stromquellen zum üblichen Marktpreis decken können. Die Subvention der Marktprämie kommt somit nicht den Stromkunden zugute, sondern soll die Nachteile des Stromproduzenten bei einer Direktvermarktung ausgleichen helfen (so Moorkamp, StuB 2013, 179, 181 unter Hinweis auf BT-Drucks. 17/6061, 97).“

2. Gesetzliche Grundlage der Marktprämie

Eine Marktprämie wird unter den Voraussetzungen des § 33g Abs. 1 EEG 2012 gewährt. Sie wurde mit dem EEG 2012 eingeführt. Die Berechnung der Höhe der Marktprämie erfolgt aufgrund § 33g Abs. 2 EEG 2012 nach § 33h EEG 2012 und nach Maßgabe der Anlage 4 zu diesem Gesetz. Nach § 33h EEG 2012 wird die Marktprämie anhand der Höhe der Vergütung nach § 16 EEG 2012, die für den direkt vermarkteten

Strom bei der konkreten Anlage im Fall einer Vergütung nach den §§ 23 bis 33 EEG 2012, auch unter Berücksichtigung der §§ 17 bis 21 EEG 2012, tatsächlich in Anspruch genommen werden könnte (anzulegender Wert), berechnet. Mit dem EEG 2012 wurde der KWK-Bonus abgeschafft und die gesetzliche Grundlage aus § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009 entfernt, sodass er nach den §§ 23 bis 33 EEG 2012 nicht in die Bemessungsgrundlage der Marktprämie einfließt.

3. Abgrenzung KWK-Bonus von der Marktprämie

Die Vergütungen nach § 27 Abs. 1 EEG 2009 werden nach dem Gesetzeswortlaut als Vergütungen „für Strom“ bezeichnet. Ebenso wird der gem. § 27 Abs. 4 Nr. 3 EEG 2009 genannte KWK-Bonus gemäß dem Gesetzeswortlaut als „Erhöhung für die Vergütung von Strom“ bezeichnet.

Dass der Gesetzgeber damit zum Ausdruck bringt, dass es sich bei dieser Erhöhung um ein zusätzliches Entgelt für den gelieferten Strom (und nicht um ein Entgelt für gelieferte Wärme) handelt, zog auch der

BFH in seinem Urteil vom 31.5.2017 (XI R 2/14, BFHE 258, 191) als Argumentation für die Behandlung als Entgelt für eine steuerbare Lieferung heran, was schließlich Eingang in Abschnitt 2.5 Abs. 19 UStAE fand.

Der KWK-Bonus ist damit entsprechend der Verwaltungsauffassung als zusätzliches Entgelt für den gelieferten Strom zu behandeln. Er ist Teil der ursprünglich gesetzlich vorgesehenen Einspeisevergütung und damit nicht Teil der Marktprämie.

IV. Umsatzsteuerliche Behandlung

Der KWK-Bonus unterliegt damit als Entgelt von dritter Seite der Umsatzsteuer.

Diese Grundsätze sind in allen offenen Fällen zu beachten. Ein *allgemeiner* Vertrauenstatbestand, nach dem der KWK-Bonus in Fällen der Direktvermarktung als nicht steuerbarer Zuschuss für die Vergangenheit beibehalten werden kann, besteht nicht.

Zeitschrift für Kommunal финанzen

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

Schriftleiter: Helmut Dedy, Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, Berlin
Benjamin Holler, Finanzreferent des Deutschen Städtetages, Köln

Ständige Mitarbeiter: Uwe Baldauf, Berlin; Dr. Jürgen Dieter, Wiesbaden; Martin Kronawitter, Untergriesbach; Norbert Meier, Städt. Rechtsdirektor a.D., Essen; Dipl. Finanzwirt Michael Roscher, Blankenfelde; Dr. Stefan Ronnecker, Referent des Deutschen Städtetages, Berlin; Joachim Rose, Dipl.-Verwaltungswirt, Kämmerer der Gemeinde Wedemark; Erwin Ruff, Dipl.-Verwaltungswirt, Bietigheim-Bissingen; Prof. Dr. Kyrrill-A. Schwarz, Professor an der Juristischen Fakultät der Universität Würzburg; Matthias Wohltmann, Beigeordneter des Deutschen Landkreistages, Berlin

Nr. 1 / Januar 2022

72. Jahrgang

Seite 1

ZKF-Themen

Kassenanordnungen in Zeiten von Doppik und Digitalisierung – ein Werkstattbericht

Dr. Stephan Stüber, Leitender Regierungsdirektor, Hamburg¹⁾

Die Freie und Hansestadt Hamburg hat seit dem Haushaltsjahr 2015 ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf einen doppischen Produkthaushalt umgestellt. Seitdem ist der Haushaltsplan nicht mehr nach Kapiteln und Titeln, sondern nach Produkten gegliedert. Im Rechnungswesen werden nicht mehr nur Zahlungen in Form von Einnahmen und Ausgaben, sondern auch nicht zahlungswirksame Geschäftsvorfälle erfasst. Die Buchführung folgt dabei den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung, die am kaufmännischen Rechnungswesen ausgerichtet ist.¹⁾ Zur Umstellung des Haushaltswesens hat die Freie und Hansestadt Hamburg ihre Landeshaushaltsordnung neu gefasst.²⁾ In der Folge wurden auch fast alle Verwaltungsvorschriften zu diesem Gesetz neu erlassen.³⁾

Eine besondere Herausforderung stellt die noch nicht abgeschlossene Neufassung der sehr umfangreichen sog. Kassenvorschriften dar, die – von wenigen Vorschriften in der Landeshaushaltsordnung abgesehen – überwiegend aus Verwaltungsvorschriften bestehen. Dies hängt zum einen damit zusammen, dass eine Buchführung allein der Kassengeschäfte (Zahlungen) durch die Kassen – wie sie in der Kameralistik üblich ist – in der staatlichen Doppik nicht mehr ausreicht. Dort müssen alle, auch nicht zahlungswirksame Geschäftsvorfälle in den Büchern erfasst werden. Zum anderen sind die kassenrechtlichen Vorschriften der Freien und Hansestadt Hamburg sehr umfangreich und stammen in ihrer Grundsubstanz aus einer Zeit, als Geschäftsprozesse ausschließlich auf Papier dokumentiert wurden. Ziel der Neufassung ist es deshalb nicht nur, die Veränderungen durch die Doppik aufzunehmen, sondern auch, die Vorschriften stringenter zu fassen und Möglichkeiten der Digitalisierung durch einen Verzicht auf die Papiergebundenheit nutzen zu können, ohne die Zwecke des Kassenrechts aufzugeben. Für die Freie und Hansestadt Hamburg wurden die Kassenvorschriften in der Landeshaushaltsordnung im Jahr 2021 neu gefasst.⁴⁾ Mit Wirkung ab dem Haushaltsjahr 2022 wurde zudem ein erstes Paket neuer kassenrechtlicher Verwaltungsvorschriften in Kraft gesetzt.⁵⁾ Berichtet werden soll über einige Herausforderungen und Lösungsansätze dieses Transformationsprozesses.

*) Der Autor ist als Abteilungsleiter in der Finanzbehörde in Hamburg für Haushaltssteuerung zuständig. Der Aufsatz gibt seine persönliche Auffassung wieder.

1) Zu den verschiedenen Arten, einen staatlichen Haushaltsplan zu gliedern und das Rechnungswesen zu gestalten, siehe § 1a Abs. 1 HGrG.

2) Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (HmbLHO).

3) Siehe Veröffentlichung im Internet unter www.hamburg.de/fb/vv-zur-lho.

4) Art. 5 des Gesetzes zur Weiterentwicklung des digitalen Finanzmanagements in Hamburg und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften v. 27.4.2021 (HmbGVBl., 283, 284).

5) Verwaltungsvorschriften (VV) zu § 70 HmbLHO (Buchführung) v. 16.12.2021; VV zu § 74 HmbLHO (IT-Verfahren) v. 16.12.2021.

1. Zwecke des sog. Kassenrechts

Das sog. Kassenrecht umfasst Vorschriften für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung.⁶⁾ Mit den Vorschriften sollen im kameralen Rechnungswesen verschiedene Zwecke erreicht werden. Für die Neufassung der Vorschriften in Hamburg waren die Zwecke daraufhin zu prüfen, ob sie auch im Kontext der staatlichen Doppik zu verfolgen sind.

1.1 Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

Öffentliches Vermögen unterliegt der öffentlichen Kontrolle. Damit diese Kontrolle möglich ist, muss jeder Geschäftsvorfall so in einer Buchführung erfasst werden, dass am Ende eines Haushaltsjahrs Rechnung gelegt und (in Hamburg) der Senat von der Bürgerschaft entlastet werden kann.⁷⁾ Mit der Entlastung nimmt die Bürgerschaft dem Senat die politische Verantwortung für die Haushalts- und Wirtschaftsführung ab, soweit sie sich in der Rechnungslegung niederschlägt.⁸⁾ Voraussetzung dafür ist, dass die Rechnungslegung vollständig und „ordnungsmäßig“ im Sinne von „zuverlässig“ ist, wozu auch gezählt wird, dass die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Senats den geltenden Rechtsvorschriften entspricht.⁹⁾ Die bisherigen – kameralen – Kassenvorschriften haben den rechtlichen Rahmen dafür gebildet, dass dies für die Abrechnung der Einnahmen und Ausgaben, also für alle zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sichergestellt ist.

Diese Aufgabe des Kassenrechts bleibt auch bei Anwendung des doppischen Rechnungswesens bestehen – nur eben mit veränderten Anforderungen, die sich aus dem geänderten Buchungsstoff ergeben. Die Gesamtergebnisrechnung der Freien und Hansestadt Hamburg wies im Haushaltsjahr 2020 Erträge in Höhe von knapp 17,5 Mrd. € und Aufwendungen in Höhe von etwa 18,2 Mrd. € aus. In der doppischen Gesamtfinanzrechnung waren es sogar Einzahlungen in Höhe von über 51,3 Mrd. € und Auszahlungen in Höhe von über 50,5 Mrd. €. ¹⁰⁾ Hierbei sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der rechtlich unselbständigen Landesbetriebe und Sondervermögen sowie der staatlichen Hochschulen noch nicht berücksichtigt. Dahinter stehen Millionen Geschäftsvorfälle, die sich wiederum aus Einzelfallentscheidungen der Verwaltung ergeben, wie z.B. Steuer-, Bußgeld- und Gebührenbescheide, Besoldungs- und Entgeltabrechnungen, Entscheidungen über Transferleistungen sowie privat- wie öffentlich-rechtlichen Verträge. Dazu kommen Gerichtsentscheidungen wie z.B. die Festsetzung einer Gerichtsgebühr. Soweit mit diesen Geschäftsvorfällen Zahlungen verbunden sind, besteht zwischen dem kameralen Rechnungswesen und der staatlichen Doppik kein grundsätzlicher Unterschied, so dass man die Vorschriften grundsätzlich unverändert übertragen könnte.

Erträge und Aufwendungen bestehen aber auch aus nicht zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen wie z.B. aus dem Verlust und der Abnutzung von Vermögensgegenständen. Darüber hinaus sind die Geschäftsvorfälle nicht erst bei der Zahlung in die Bücher einzutragen. Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung ergeben sich gelegentlich in anderen Haushaltsjahren als dem Jahr einer Zahlung. Dies gilt insbesondere im Fall von Rückstellungen, aber auch für Forderungen und Verbindlichkeiten, vor allem wenn Zahlungster-

mine mit längeren Fristen gesetzt werden. Soweit es Zweck des Kassenrechts ist, den Rahmen für eine ordnungsmäßige Buchführung und Rechnungslegung zu sorgen, muss es im Kontext der staatlichen Doppik zahlungswirksame wie nichtzahlungswirksame Geschäftsvorfälle erfassen.

1.2 Revisionsfähigkeit

Eng mit der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung verbunden ist die Revisionsfähigkeit, also die Prüfbarkeit. Die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung der Freien und Hansestadt Hamburg wird durch einen unabhängigen Rechnungshof überwacht, der zur Erteilung der Entlastung des Senats der Bürgerschaft über das Ergebnis seiner Prüfungen jährlich zu berichten hat.¹¹⁾ Weiterer Zweck der Vorschriften zum Kassenrecht ist es deshalb, durch inhaltliche Anforderungen an die Buchführung sicherzustellen, dass die Prüfung der Rechnung möglich ist; diese muss vollständig revisionsfähig sein. An dieser Anforderung hat sich – wiederum mit Ausnahme des geänderten Buchungsstoffs – durch die Doppik nichts geändert.

1.3 Schutz des Staatsvermögens

Darüber hinaus hat das bisherige Kassenrecht die Aufgabe, einen organisatorischen Rahmen zu setzen, der

- 6) Siehe z.B. die Bezeichnung der „Verwaltungsvorschrift für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung (§§ 70 bis 72 und 74 bis 80 BHO) – VV-ZBR BHO“ als Teil der „Allgemeinen Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung“ (VV-BHO). Diese Verwaltungsvorschriften basieren auf einem Muster-Entwurf der Finanzministerien, der in den meisten Ländern wortgleich oder zumindest in ähnlicher Weise in Kraft gesetzt wurde. „Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung“ ist auch die Bezeichnung des Teils IV der Bundes- und der Landeshaushaltsordnungen, der die §§ 70 ff. BHO bzw. LHO umfasst. Die VV-ZBR BHO enthalten also nähere Bestimmungen zu den §§ 70 ff. BHO, die VV-ZBR der Länder nähere Bestimmungen zu den §§ 70 ff. der jeweiligen Landeshaushaltsordnung.
- 7) Art. 70 der Verfassung der Freien und Hansestadt Hamburg (HV). Ähnliche Bestimmungen finden sich in den Verfassungen der anderen Länder, in Art. 114 Abs. 1 GG für den Bund und in den Kommunalverfassungsgesetzen der Länder, z.B. Art. 102 BayGO. Helm in Piduch (Begr.), Bundeshaushaltsrecht, § 70 BHO, Rz. 1, weist zu Recht darauf hin, dass das Kassen-, Buchführungs- und Rechnungswesen weitere Zwecke erfüllt, als die Rechnungslegung vorzubereiten. Auf diese Zwecke (z.B. unterjährige Haushaltssteuerung, Finanzstatistik) kommt es für das vorliegende Thema aber nicht an.
- 8) Hellberg in David/Stüber (Hrsg.), Verfassung der Freien und Hansestadt Hamburg (HV), Kommentar zum Wahl- und Volkswillensbildungsrecht, zum Haushaltsrecht und zum Recht des Beauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit (2020), Art. 70, Rz. 49.
- 9) Siehe § 83 HmbLHO. Ähnlich § 90 BHO. Zur Ordnungsmäßigkeit im doppischen Produkthaushalt Hellberg in David/Stüber, HV, Art. 71, Rz. 67.
- 10) Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft „Geschäftsbericht und Haushaltsrechnung 2020“, Drucks. 22/5575 v. 31.8.2021, Anlage 1, 164 ff. Der erhebliche Unterschied zu den Erträgen und Aufwendungen ergibt sich u.a. daraus, dass die Finanzämter der Freien und Hansestadt Hamburg Steuern erheben, die an den Bund und zum Teil auch an andere Länder weitergereicht werden müssen. Diese Zahlungen werden als „durchlaufende Posten“ ausschließlich in der doppischen Finanzrechnung erfasst. Auch Einzahlungen und Auszahlungen im Zusammenhang mit Kassenverstärkungskrediten durchlaufen nur die Finanz-, aber nicht die Ergebnisrechnung.
- 11) Art. 71 Abs. 1 HV. Ähnliche Bestimmungen finden sich in den Verfassungen der anderen Länder und in Art. 114 Abs. 2 GG für den Bund. Zur Rechnungsprüfung in den Kommunalverfassungsgesetzen der Länder siehe z.B. Art. 103 ff. BayGO.

die sog. Kassensicherheit gewährleistet. Schäden für das Staatsvermögen sollen verhindert werden. Die Kasse, d.h. im Wesentlichen der Zahlungsverkehr¹²⁾, soll vor Eingriffen von außen (äußere Kassensicherheit) sowie vor Fehlern und vor Manipulationen von innen (innere Kassensicherheit) geschützt werden. Bei der äußeren Kassensicherheit geht es um die Sicherung von Kassenträumen und Kassenbehältern vor einem Zugriff von unberechtigten Personen und vor sonstigen Schäden wie z.B. Feuer sowie um den Schutz der eingesetzten IT-Verfahren vor unbefugtem Zugriff. Der inneren Kassensicherheit dient insbesondere der Grundsatz der Funktionentrennung. Dieser besagt, dass die inhaltliche Entscheidung über eine Zahlung, die sog. Anordnung, von deren Ausführung und beides von der Buchführung und wiederum alles drei von der Prüfung zu trennen ist. So schreibt z.B. § 72 Satz 1 HmbLHO¹³⁾ ausdrücklich vor, dass an Zahlungen oder Buchungen nicht beteiligt sein darf, wer Anordnungen trifft oder an ihnen verantwortlich mitwirkt.¹⁴⁾ Die Anordnung muss deshalb von einer Stelle außerhalb der Kasse kommen. Im Bund und in allen Ländern, so auch in Hamburg, ist ausdrücklich vorgeschrieben, dass die Anordnung durch das zuständige Ministerium¹⁵⁾ oder die von ihm ermächtigte Dienststelle schriftlich oder auf elektronischem Wege erteilt wird.¹⁶⁾

Die Doppik allein führt nicht dazu, Anforderungen an den Zahlungsverkehr zu überdenken. Mit der Anordnung an die Kasse ist aber auch die inhaltliche Verantwortung für die Ausführung des Haushaltsplans verbunden. Wenn aber eine Volksvertretung die Verwaltung ermächtigt, nicht mehr nur – wie im kameralen Rechnungswesen – Ausgaben zu leisten¹⁷⁾, sondern Aufwendungen oder Kosten unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit zu verursachen¹⁸⁾, spricht vieles dafür, das für Zahlungen geltende Verantwortungsmodell der Kameralistik auf Aufwendungen bzw. Kosten zu übertragen. Denn die ermächtigte Stelle ist im Hinblick auf die Inanspruchnahme der ihr erteilten Ermächtigung rechenschaftspflichtig. In Hamburg wurde z.B. das doppische Rechnungswesen als Nebenrechnung schon im Jahr 2006 eingeführt. Bis Ende 2014 war aber die Kameralistik noch führend; was im doppischen Abschluss genau gebucht wurde, spielte für die haushaltsrechtliche Ermächtigung kaum eine Rolle. Mit der Umstellung im Haushaltsjahr 2015 änderte sich dies: die Bürgerschaft ermächtigt seitdem die Verwaltung u.a., Kosten zu verursachen. Die – fachlich zu Recht durchaus selbstbewussten – Buchhalterinnen und Buchhalter buchten weiter das, was sie für richtig hielten, mit dem Ergebnis, dass Ermächtigungen im Haushaltsplan gelegentlich überschritten waren, weil die für die Ausführung des Haushaltsplan zuständigen Stellen mit diesen Buchungen nicht gerechnet hatten.¹⁹⁾ Nicht immer bestand zwischen verantwortlicher Stelle und Buchhaltung Konsens über die korrekte Abbildung des Geschäftsvorfalles in den Büchern. Es wurde deshalb schnell klar, dass das Verantwortungsmodell des kameralen Kassenrechts, das durch die Anordnung von Zahlungen zum Ausdruck kommt, grundsätzlich auf alle Einträge von Geschäftsvorfällen in die Bücher übertragen werden muss, unabhängig davon, ob sie zahlungswirksam sind oder nicht.²⁰⁾ § 70 Abs. 2 HmbLHO bezieht das Anordnungserfordernis deshalb nunmehr auf die „Eintragung eines Geschäftsvorfalles in die Bücher (Bu-

chung)“. Adressatin der Anordnung ist nicht mehr in erster Linie die Kasse, sondern die Buchhaltung. Soweit mit der Anordnung auch eine Zahlung ausgelöst werden soll, ist die Kasse mittelbare Adressatin.

1.4 Schutzzweck der Vorschriften in der Doppik

Zusammengefasst dienen die sog. Kassenvorschriften²¹⁾ im Kontext der staatlichen Doppik dem umfassenderen Schutz des Staatsvermögens sowie der Gewährleistung der Zuverlässigkeit, Vollständigkeit und Revisionsfähigkeit der Rechnungslegung. Dies ist nunmehr als Zweck der Vorschriften in Hamburg in § 70

12) Neben dem Zahlungsverkehr sind die Kassen in der Regel auch für die Aufbewahrung von hinterlegten Vermögensgegenständen zuständig.

13) Ebenso § 77 BHO und § 77 in allen LHO mit Ausnahme von Hamburg.

14) Hamburg hat die Funktionentrennung auf der gesetzlichen Ebene mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung des digitalen Finanzmanagements in Hamburg und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften noch ausdrücklich erweitert. So heißt es nunmehr in § 72 Satz 2 HmbLHO: „Niemand darf gleichzeitig an Buchungen und Zahlungen beteiligt sein.“

15) In Hamburg von der „zuständigen Behörde“.

16) Basierend auf § 32 HGrG findet sich diese Regelung in § 70 Satz 2 BHO/LHO, in Hamburg in § 70 Abs. 2 HmbLHO.

17) So § 3 Abs. 1 BHO/LHO. Daneben werden die Verwaltungen durch § 34 Abs. 1 BHO/LHO auch verpflichtet, Einnahmen rechtzeitig und vollständig zu erheben.

18) § 5 Abs. 1 HmbLHO, § 96 Abs. 1 HessGO. Nach § 37 Abs. 5 HmbLHO sind Forderungen rechtzeitig und vollständig zu begründen und einzuziehen. In den anderen Ländern ist die Ermächtigungswirkung des Haushaltsplans der Kommunen nicht so eindeutig geregelt. Dort ist vorgesehen, dass der Haushaltsplan „für die Haushaltsführung verbindlich“ ist, siehe z.B. § 66 Abs. 3 Satz 2 BbgKVerf, § 113 Abs. 3 Satz 2 NdsKomVG.

19) Z.B. werden in Hamburg „Personalkosten“ und „sonstige Kosten“ getrennt ermächtigt, siehe § 14 Abs. 3 HmbLHO. Periodenfremde Kosten wie die Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen im Folgejahr der Fälligkeit aufgrund einer Spitzabrechnung des Sozialversicherungsträgers gehören zu den „sonstigen Kosten“. Solche waren in den ersten Jahren nach der Umstellung des Haushaltswesens nicht veranschlagt worden, weil der Sachverhalt kameral zu den „Personalausgaben“ zählt. Bei der Haushaltsplanaufstellung wurde deshalb unterstellt, dass die Nachzahlungen zu den „Personalkosten“ gehören. Der Ansatz der „sonstigen Kosten“ reichte dann nicht aus; die für die Inanspruchnahme der Ermächtigung zuständige Stelle – nicht die Buchhaltung – musste sich für die Überziehung der Ermächtigung rechtfertigen.

20) Soweit die Kommunen Bayerns das doppische Rechnungswesen eingeführt haben, sind Anordnungen u.a. zu erteilen, wenn Einzahlungen angenommen oder Auszahlungen geleistet (Zahlungsanordnung) oder Buchungen vorzunehmen sind, die das Ergebnis in den Büchern verändern und die sich nicht in Verbindung mit einer Zahlung ergeben (Buchungsanordnung), § 34 Abs. 1 Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung BayKommHV-Doppik. In den Kommunen in Brandenburg dürfen die Freigabe der Buchungen mit und ohne Zahlungswirksamkeit und die Ausführungen der Buchungen nicht von derselben Person wahrgenommen werden, § 42 Abs. 1 Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden BbgKomHKV. In anderen Ländern ist dies für die kommunale Ebene nicht vorgesehen. Die entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften sehen weiterhin „Kassenanordnungen“ vor, die sich nur auf Zahlungen beziehen, siehe z.B. für Mecklenburg-Vorpommern § 24 GemHVO-Doppik M-V.; für Niedersachsen § 42 und § 60 Nr. 25 Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Kommunen KomHKVO Nds.; für Rheinland-Pfalz § 25 GemHVO R-P.

21) An den Begriffen „Kassenrecht“ und „Kassenvorschriften“ wird zurzeit in Hamburg noch festgehalten, weil niemandem etwas Besseres eingefallen ist.

Abs. 3 Satz 3 HmbLHO sowie in Nr. 1.2 VV zu § 70 HmbLHO festgeschrieben. Die Regelung bildet den Maßstab für die Interpretation der Vorschriften und für die Gewährung von Ausnahmen.

2. Digitalisierung des Anordnungsverfahrens

Ein zentraler Aspekt des sog. Kassenrechts in der staatlichen Doppik ist damit die Anordnung. Sie soll künftig möglichst in digitaler Weise getroffen werden. Steht man vor der Aufgabe, Anforderungen (in Verwaltungsvorschriften) an einen digitalen Anordnungsprozess zu definieren, sollte man sich zunächst bewusst machen, wie er in der analogen, Papier gestützten, manuellen Welt gestaltet ist. Dabei darf es selbstverständlich nicht das Ziel sein, den manuellen Prozess nur zu „elektrifizieren“. Man kann jedoch nur entscheiden, ob auf einen Verfahrensschritt in einem digitalen Umfeld verzichtet oder dieser anders gestaltet werden kann, wenn man den jeweiligen Sinn und Zweck herausgearbeitet hat.

2.1 Manuelles Anordnungsverfahren

Deshalb sollen zunächst die Anforderungen an eine manuelle Anordnung dargestellt werden, wie sie – mit Unterschieden im Detail – in Bund, Ländern und Kommunen seit Jahrzehnten gelten. Beispielhaft werden die Regelungen des Bundes herangezogen.²²⁾

Über die Vorgabe hinaus, dass eine Kasse nur auf eine Anordnung hin tätig werden darf, enthalten die Haushaltsordnungen von Bund und Ländern keine weiteren Bestimmungen, wie es zu dieser Anordnung kommt. Einzelheiten finden sich vielmehr in Verwaltungsvorschriften der Finanzministerien zu bestimmten Vorschriften des Teils IV der Bundeshaushaltsordnung bzw. der jeweiligen Landeshaushaltsordnung. Dieser Teil heißt „Zahlungen, Buchführung und Rechnungswesen“, weshalb die Verwaltungsvorschriften in Form eines Akronyms als „VV-ZBR“ bezeichnet werden.

Eine Anordnung wird in diesen Verwaltungsvorschriften definiert als „das Ergebnis einer Abfolge von Entscheidungen, mit denen die Verantwortlichkeiten für die Richtigkeit der anzunehmenden Einzahlung, der zu leistenden Auszahlung oder der vorzunehmenden Buchung wahrgenommen werden.“²³⁾ Dabei darf im Regelfall „an einer Anordnung, die zu einer Einzahlung oder einer Auszahlung führt, (...) nicht nur eine Person allein beteiligt sein“²⁴⁾ (sog. Vier-Augen-Prinzip). „Die Verantwortlichkeiten erstrecken sich insgesamt darauf, dass die in der Anordnung und in den sie begründenden Unterlagen enthaltenen und für die Zahlung und Buchung maßgebenden Angaben vollständig und richtig sind und nach den geltenden Vorschriften, insbesondere nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit, verfahren worden ist. (...)“²⁵⁾ „Die Verantwortlichkeiten im Anordnungsverfahren werden durch die Feststellung der rechnerischen Richtigkeit, die Feststellung der sachlichen Richtigkeit und die Ausübung der Anordnungsbefugnis wahrgenommen.“²⁶⁾

Mit der Feststellung der sachlichen Richtigkeit²⁷⁾ wird die Verantwortung dafür übernommen, dass die für die Zahlung und Buchung maßgebenden Angaben vollständig und richtig sind. Weiter wird verantwortet, dass die geltenden Vorschriften eingehalten worden sind, insbesondere dass die Lieferung oder Leistung als sol-

che und auch die Art ihrer Ausführung geboten war, die Lieferung oder Leistung entsprechend der zugrunde liegenden Vereinbarung oder Bestellung sachgemäß und vollständig ausgeführt worden ist, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen, Pfändungen und Abtretungen vollständig und richtig berücksichtigt worden sind, die haushaltsrechtlichen Voraussetzungen für die Zahlung vorliegen und auf die Zahlung dem Grunde und der Höhe nach ein Anspruch besteht.²⁸⁾ Das Wort „insbesondere“ zeigt, dass die Aufzählung Regelbeispiele enthält und nicht abschließend ist. Mit der Feststellung der sachlichen Richtigkeit wird auch die Verantwortung dafür übernommen, dass mit der Zahlung alle für sie einschlägigen Vorschriften beachtet werden. Das erstreckt sich in das Fachrecht, wie z.B. auf die Frage, ob ein Anspruch auf Grundsicherung besteht, ob eine Gebühr rechtmäßig festgesetzt worden ist oder ein Bußgeld zu Recht verlangt wird.

Mit der „Ausübung der Anordnungsbefugnis“ wird dann von einer zweiten Person die Verantwortung dafür übernommen, dass in der Anordnung keine offensichtlichen Fehler enthalten sind, die Bescheinigungen der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit von den dazu befugten Personen abgegeben worden sind und bei Zahlungsanordnungen die erforderlichen Mittel verfügbar sind.²⁹⁾

Die Feststellungen der rechnerischen und der sachlichen Richtigkeit sowie die Anordnung sind durch Unterschrift zu bescheinigen.³⁰⁾

Alle Buchungen sind zu belegen. Für das kamerale Haushaltswesen schreiben die Haushaltsordnungen dies ausdrücklich vor.³¹⁾ Im kaufmännischen Rechnungswesen gehört der Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) nach § 238 Abs. 1 HGB, weil sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nur durch Belege verfolgen lassen. Die Grundsätze für die staatliche Doppik nehmen hierauf Bezug.³²⁾

2.2 Digitalisiertes Anordnungsverfahren

Durch die Digitalisierung verändert sich dieses manuelle Anordnungsverfahren in vielerlei Hinsicht. Aufgaben, die bei manuellen Prozessen in der Regel von einer Person wahrgenommen werden, werden arbeitsteilig organisiert (dazu 2.2.1). Papiergebundene Belege, die die Grundlage der Revisionsfähigkeit darstel-

22) Die meisten Länder haben die Verwaltungsvorschriften des Bundes überwiegend mehr oder weniger wortgleich für sich selbst übernommen. So haben vergleichbare Vorschriften bis zum Haushaltsjahr 2021 auch in Hamburg gegolten.

23) Nr. 1.1.1 Satz 2 VV-ZBR BHO.

24) Nr. 1.1.2 Satz 1 VV-ZBR BHO.

25) Nr. 1.2 VV-ZBR BHO.

26) Nr. 2.2.1 Anlage 2 VV-ZBR BHO.

27) Die Feststellung der rechnerischen Richtigkeit soll hier nicht näher betrachtet werden.

28) Nr. 2.2.3 Anlage 2 in Verbindung mit Nr. 1.2 VV-ZBR BHO.

29) Nr. 2.2.4 Anlage 2 VV-ZBR BHO in Verbindung Nr. 3.1 Abs. 2 Verfahrensrichtlinie für Mittelverteiler und Titelverwalter für das automatisierte Verfahren für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (VerfRiB-MV/TV-HKR).

30) Nr. 2.2.2 Satz 3, Nr. 2.2.3 Satz 2 und Nr. 2.2.4.1 Anlage 2 VV-ZBR BHO, Nr. 3.1.2 Abs. 1 Sätze 4 und 5 Verfahrensrichtlinie für die Nutzung der elektronischen Schnittstellen zum automatisierten Verfahren für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (VerfRiBeS-HKR).

31) § 75 BHO/LHO.

32) § 4 Abs. 1 Satz 2 HmbLHO, § 7a Abs. 1 Satz 1 HGrG.

len, werden durch digitale Nachweise ersetzt (dazu 2.2.2). Schließlich wurde die Übernahme von Verantwortung bisher durch eine Unterschrift nachgewiesen. Bei einem digitalisierten Prozess ist also ein Ersatz für eine Unterschrift erforderlich (dazu 2.2.3).

2.2.1 Arbeitsteilige Geschäftsprozesse

Wenn man sich insbesondere die Verantwortung näher betrachtet, die mit der Feststellung der sachlichen Richtigkeit verbunden ist, wird deutlich, dass diese Feststellung am Ende mehrerer Arbeitsschritte steht. So ist es in der Regel nicht damit getan, dass eine Anweisung an die Kasse für die anordnungsbefugte Person vorbereitet wird. Vielmehr ist diese Anweisung an die Kasse nur erforderlich, weil es zuvor eine inhaltliche Entscheidung gegeben hat, die eine andere Person als die Kasse als Adressatin hatte. So kann z.B. eine Zahlungspflicht eines Dritten durch einen Bescheid (Abgabenbescheid, Bußgeldbescheid, Rückforderungsbescheid usw.) festgesetzt worden sein. Auch kann eine Zahlungspflicht eines Dritten durch Vertrag begründet worden (z.B. Vermietung, Entgelt für Nutzung einer Einrichtung) oder aufgrund deliktischen Handelns geltend gemacht worden sein. Für all diese Fälle wird gegenüber der Kasse eine Einzahlung angeordnet. Umgekehrt setzt auch die Anordnung einer Auszahlung voraus, dass zuvor zugunsten eines Dritten ein Zahlungsanspruch begründet worden ist, sei es wiederum durch Bescheid (z.B. Wohngeld-, Beihilfe- oder Zuwendungsbescheid, Bescheid über Steuererstattung), Vertrag (z.B. Miet-, Arbeits- oder Werkvertrag) oder Anerkennung eines Schadenersatzanspruchs. Mit der Feststellung der sachlichen Richtigkeit übernimmt die Sachbearbeiterin oder der Sachbearbeiter die Verantwortung dafür, dass diese zugrundeliegende Entscheidung inhaltlich richtig, also recht- und zweckmäßig ist. In vielen Fällen werden diese Entscheidung und die Feststellung der sachlichen Richtigkeit im Rahmen der Anordnung zeitlich zusammenfallen.

Von diesem Grundfall eines Geschäftsprozesses wird – begünstigt durch die Möglichkeiten der Digitalisierung, aber nicht ausschließlich durch diese – immer häufiger abgewichen:

2.2.1.1 Fehlende (Fach-)Kenntnis

Manchmal fehlt es der Person, die die sachliche Richtigkeit feststellen soll, an der (Fach-)Kenntnis, so dass sie keine umfassende inhaltliche Bewertung vornehmen kann. Typische Fälle sind die Prüfung von Baurechnungen durch Beschäftigte, die keinen baufachlichen Sachverstand haben, oder die Abrechnung von Mehrarbeitsstunden durch eine Person in einer Personalstelle, die nicht weiß, ob die Mehrarbeit auch geleistet worden ist. Solche Fälle löst das Kassenrecht bereits für manuelle Anordnungen durch das Instrument der sog. Teilbescheinigung.³³⁾ Die zur Feststellung der sachlichen Richtigkeit berufene Person holt eine Teilbescheinigung einer kundigen Person ein, lässt sich in den genannten Beispielen also die inhaltliche Richtigkeit der Baurechnung durch eine Architektin oder einen Architekten und die Leistung von Mehrarbeit z.B. durch die Vorgesetzte eines begünstigten Mitarbeiters bestätigen. Die mit der Teilbescheinigung beauftragte Person übernimmt eine Teilverantwortung. Im gleichen Umfang wird die Person, die die sachliche Richtigkeit feststellt, von ihrer Verantwortung befreit, solange die Teilfeststellung plausi-

bel ist.³⁴⁾ Im Unterschied zum nachfolgenden Fall sind weder die zur Feststellung der sachlichen Richtigkeit berufene Person noch die oder der Anordnungsbefugte an die Teilfeststellung gebunden, insbesondere wenn sie nicht plausibel ist.

2.2.1.2 Bindung an vorgelagerte Entscheidungen

Es sind aber auch Fallkonstellationen denkbar, in denen die sachliche Richtigkeit festgestellt und ein Geschäftsvorfall zur Buchung – in der Regel auch zur Zahlung – anzuordnen ist, obwohl die feststellende oder die anordnende Person erkennt, dass die inhaltliche Entscheidung nicht richtig ist. So ist z.B. bei der Vergabe eines Auftrags oder bei der Gewährung einer Zuwendung die Anordnung der Zahlung erst bei Rechnungstellung bzw. Abforderung der Mittel erforderlich. In der staatlichen Doppik liegt im Fall der Vergabe eines Auftrags ein in den Büchern zu erfassender Geschäftsvorfall in der Regel bereits vor, wenn die oder der Auftragnehmer die Leistung erbracht hat. Aus Vereinfachungsgründen wird aber auch hier häufig darauf abgestellt, dass die erbrachte Leistung abgerechnet worden ist. Wenn die Leistung „wie bestellt“ erbracht worden ist, wird die oder der Auftraggebende in der Regel zahlen müssen, auch wenn sie z.B. aufgrund von haushalts- oder vergaberechtlichen Bestimmungen nicht hätte bestellt werden dürfen. Werden bei der Bestellung oder bei der Zuwendungsgewährung – also bei Erlass des Bescheides – Fehler gemacht und dadurch nicht mehr recht- und zweckmäßig gehandelt, dürfte die sachliche Richtigkeit der Auszahlung nicht festgestellt werden. Das wird als Problem insbesondere dann relevant, wenn zwei unterschiedliche Personen handeln, also die eine bestellt oder den Zuwendungsbescheid erlässt, und eine andere die sachliche Richtigkeit einer Zahlung feststellen soll. Selbst wenn die zweite Person – oder im weiteren Verlauf die für die Anordnung zuständige Person – erkennt, dass die vorgelagerte Entscheidung inhaltlich nicht richtig war, kann die Zahlung nicht verweigert werden, da die Leistung auf Basis einer wirksamen Grundlage (Vertrag, Bescheid) erbracht wurde. In solchen Fällen kann sich die Verantwortung für die sachliche Richtigkeit nicht mehr auf die vorgelagerte inhaltliche Entscheidung beziehen. Vielmehr muss die Verantwortung hierfür vollständig im vorgelagerten Prozess getragen werden.

Intensiv diskutiert wurde diese Situation am Beispiel eines sozialrechtlichen Dreiecksverhältnisses: Kinder haben in Hamburg unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf Betreuung in einer Kindertagesstätte. Dies ist teilweise kostenlos, für bestimmte Leistungen müssen die Eltern einen Eigenanteil leisten. Anspruch und Eigenanteil werden von den Bezirksämtern in Hamburg auf Antrag festgesetzt. Die Eltern erhalten einen sog. Kita-Gutschein, den sie in einer Kindertagesstätte ihrer Wahl einlösen können. Die Träger der Kindertagesstätten haben einen Rahmenvertrag mit der Stadt Hamburg, wonach sie ihre Leistungen aufgrund der Kita-Gutscheine bei der Sozialbehörde (vergleichbar einem Sozialministerium eines Landes) abrechnen können. Die Zahlungen an die Kita-Träger werden also in der Sozialbehörde angeordnet. Würden die Betreuungsleistungen so erbracht, wie es im Gutschein vorgesehen ist, ist die Stadt Hamburg verpflichtet, sie zu bezahlen, selbst wenn der

33) Nr. 2.2.1.2 Anlage 2 VV-ZBR BHO.

34) Nr. 3.4.3 Sätze 3 und 4 VerRiB-MV/TV-HKR.

Gutschein vom Bezirksamt nicht hätte ausgestellt werden dürfen, z.B. weil die Eltern die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllen. Die Person in der Sozialbehörde, die die sachliche Richtigkeit für die Anordnung der Zahlung festzustellen hat, muss die „Richtigkeit“ also selbst dann bescheinigen, wenn sie den Fehler des Bezirksamts erkennen sollte.

Das bisherige Kassenrecht ordnet deshalb bereits für die „Buchung eingegangener Verpflichtungen“ und für sog. „Festlegungen“ eine Anordnung an,³⁵⁾ obwohl noch keine Zahlung geleistet und noch kein Geschäftsvorfall in die Bücher eingetragen wird. Vielmehr handelt es sich bei der „Buchung eingegangener Verpflichtungen“ und bei einer Festlegung um eine Mittelbindung im Bewirtschaftungssystem für den Haushaltsplan, in dem nicht zwingend zugleich die Rechnungslegung erfolgt. Das IT-System dient vielmehr dazu zu überwachen, welcher Anteil einer haushaltsrechtlichen Ermächtigung bereits in Anspruch genommen worden ist.

Jedoch passen viele Inhalte, die mit einer (Zahlungs-)Anordnung verbunden werden, auf Buchungen eingegangener Verpflichtungen und auf Festlegungen nicht. Vor diesem Hintergrund wurde für die Freie und Hansestadt Hamburg entschieden, diesen Fall künftig weder als eigenen Fall der Anordnung noch als Teilbescheinigung zu behandeln. Vielmehr werden eigenständige Anforderungen an die Prüfung der inhaltlichen Richtigkeit der (Vor-)Entscheidung in dem der Anordnung der Eintragung des Geschäftsvorfalles vorgelagerten Prozess, also z.B. der Bestellung, des Zuwendungsbescheids oder der Ausstellung des Kita-Gutscheins, gestellt: Die inhaltliche Richtigkeit dieser Entscheidung ist durch eine zweite Person dahingehend zu prüfen, ob offensichtliche Fehler enthalten sind und ob eine haushaltsrechtliche Ermächtigung vorliegt, soweit diese erforderlich ist. Die Prüfung ist zu bescheinigen.³⁶⁾ Die Person, die die sachliche Richtigkeit der (späteren) Auszahlung feststellen soll, ist von der inhaltlichen Prüfung der vorgelagerten Entscheidung befreit.³⁷⁾ Werden für die vorlaufende Entscheidung und das Anordnungsverfahren unterschiedliche IT-Verfahren eingesetzt, strahlen die kassenrechtlichen Anforderungen auf das Verfahren mit der vorgelagerten Entscheidung aus, auch wenn es im Übrigen kassenrechtlichen Vorschriften mangels Anordnung nicht unterworfen ist.

2.2.1.3 Erfassung von Stammdaten

Mit der Digitalisierung geht häufig einher, dass Daten aus verschiedenen Quellen zusammengetragen werden. Kann die Person, die die sachliche Richtigkeit des Inhalts einer Anordnung beurteilen soll, die Richtigkeit aller Daten beurteilen, gibt es keine Abweichungen bezüglich der Verantwortungsübernahme im Vergleich zum bisherigen manuellen Prozess. Anders ist dies zu beurteilen, wenn in einem IT-System Daten miteinander verknüpft werden, ohne dass die Person, die die sachliche Richtigkeit des Inhalts einer Anordnung prüfen soll, diese Verknüpfung noch nachvollziehen kann. So werden in der Praxis z.B. IT-Verfahren im Bereich der Sozialleistungen gelegentlich so ausgestaltet, dass die Person, die die Feststellung der sachlichen Richtigkeit treffen soll, „nur“ noch die Verantwortung für eine bestimmte Fallgruppe, einen bestimmten Leistungserbringer und ggf. eine Leistungsmenge übernimmt. Die zu

zahlenden Entgelte sind aber mit der Fallgruppe und die Bankdaten mit dem Leistungserbringer fest verknüpft und werden mitunter nicht einmal angezeigt. Als immer wiederkehrende Daten können sie als „Stammdaten“ bezeichnet werden. Weder für die Verknüpfung noch für die verknüpften Daten kann bei der Entscheidung über den Einzelfall die Verantwortung getragen werden; die Verantwortung für die sachliche Richtigkeit der Zahlung wurde in Hamburg deshalb entsprechend begrenzt.³⁸⁾ Da beim Erfassen und Verknüpfen der genannten Stammdaten Fehler passieren können, die sich dann auf eine Vielzahl von Fällen erstrecken, ist das Vier-Augen-Prinzip hierauf vorverlagert worden.³⁹⁾

2.2.1.4 Plausibilitätsprüfung nicht möglich

Selten werden IT-Verfahren von der Verwaltung angeschafft, um damit allein Prozesse der Zahlungen und Buchführung abzuwickeln. In der Regel steht die Fallbearbeitung im Mittelpunkt. Häufig haben IT-Verfahren auch überhaupt keinen Bezug zum Rechnungswesen, werden dann aber später für solche Zwecke mitgenutzt. So wird in Hamburg z.B. eine Software zur Zeiterfassung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eingesetzt. Polizei und Feuerwehr nutzen sie, um Dienstpläne zu erstellen.

Wird ein solches IT-Verfahren dann mit einem anderen IT-Verfahren über eine Schnittstelle verbunden, um bereits erfasste Daten als Grundlage für die Anordnung von Geschäftsvorfällen zu nutzen, die in die Bücher einzutragen sind, können im zweiten IT-Verfahren in der Regel die begründenden Unterlagen nicht eingesehen werden. Das bedingt, dass eine zweite Person die inhaltliche Richtigkeit auch im Hinblick auf offensichtliche Fehler (Plausibilität) nicht prüfen kann. So wird das genannte Zeiterfassungsprogramm in Hamburg genutzt, um festzustellen, welche Dienste zu ungünstigen Zeiten (Wochenenden, Feiertage) und wie viel Mehrarbeit geleistet wurde, um im Abrechnungsverfahren für die Besoldung entsprechende Zuschläge und Vergütungen auszuzahlen. Die das Besoldungsverfahren nutzenden Beschäftigten können aber nicht nur nicht wissen, ob z.B. Mehrarbeit wirklich geleistet worden ist – dafür holen sie eine Teilbescheinigung nach den obigen Ausführungen unter 2.2.1.1 ein –, sie können auch die Teilbescheinigung anhand begründender Unterlagen nicht auf Plausibilität prüfen, wenn diese über die Schnittstelle nicht vollständig mitgegeben werden. Bei einem papiergebundenen Prozess sind begründende Unterlagen der Ausfertigung der Anordnung beizufügen. Die anordnende Person hat auch die Möglichkeit, sich ggf. den vollständigen Vorgang vorlegen zu lassen, wenn Bedarf zu näherer Prüfung besteht. Das ist bei begründenden Unterlagen in IT-Verfahren häufig gar nicht oder nur mit sehr viel Aufwand zu leisten. Damit derart miteinander verknüpfte IT-Verfahren nicht weniger sicher sind, muss in Hamburg die inhaltliche Richtigkeit von Daten bereits im übergabenden IT-Verfahren im Hinblick auf offensichtliche Fehler von einer zweiten Person geprüft wer-

35) Nr. 1.3.6 VV-ZBR BHO und Nr. 2.7 VeriRiB-MV/TV-HKR.

36) Nr. 2.4.2.4.2 Abs. 2 VV zu § 70 HmbLHO.

37) Nr. 2.4.2.4.2 Abs. 1 VV zu § 70 HmbLHO.

38) Nr. 2.4.2.4.2 Abs. 2 Satz 1 VV zu § 70 HmbLHO.

39) Nr. 8.1.2.1.1 Abs. 2 und Nr. 8.1.2.1.2 Abs. 1 und 3 Satz 1 VV zu § 74 HmbLHO.

den.⁴⁰⁾ Der Prüfungsumfang der anordnenden Person wurde insoweit beschränkt.⁴¹⁾ Das Vier-Augen-Prinzip wird damit zumindest teilweise in ein IT-Verfahren vorverlagert, in dem selbst nicht angeordnet wird.

2.2.1.5 Prüfung einer ausreichenden haushaltsrechtlichen Ermächtigung nicht möglich

Aufgabe der anordnungsbefugten Person ist es, neben der Plausibilität des bereits sachlich richtig festgestellten Inhalts des Entwurfs der Anordnung zu prüfen, ob eine haushaltsrechtliche Ermächtigung vorliegt und ob diese ausreichend ist.⁴²⁾ Andernfalls dürfte so lange nicht angeordnet werden, bis die haushaltsrechtliche Ermächtigung vorliegt.⁴³⁾ Wird eine haushaltsrechtliche Ermächtigung von vielen Personen, d.h. auch von mehreren anordnungsbefugten Personen, gleichzeitig in Anspruch genommen, ist es unter Umständen nicht möglich, bei jeder Anordnung sicherzustellen, dass die Ermächtigung noch auskömmlich sein wird. In Hamburg kann das wiederum vor allem bei Massengeschäften im Bereich der Sozialleistungen sowie bei Besoldungs- und Gehaltszahlungen vorkommen. Für diesen Fall wurde die anordnungsbefugte Person von der Verantwortung für das Vorliegen einer ausreichenden haushaltsrechtlichen Ermächtigung ausdrücklich freigestellt, wenn einer anderen Stelle, insbesondere einem zentralen Controlling, die Verantwortung dafür übertragen worden ist, dass die Ermächtigung jederzeit ausreichend ist.⁴⁴⁾

2.2.2 Digitaler Nachweis

So klar und einfach der Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ ist, so schwierig ist es, in einem digitalen Umfeld den Begriff „Beleg“ zu definieren. Im geltenden (kameralen) Kassenrecht ist es wie folgt versucht worden: „Ein Beleg ist eine elektronische oder schriftliche Unterlage, auf der ein Geschäftsvorfall und die Auswirkungen, die seine Buchung auslösen, beschrieben sind.“⁴⁵⁾ Der Versuch hat nicht nur das Problem, dass der nach Papier klingende Begriff „Beleg“ – obwohl eine elektronische Variante ausdrücklich anerkannt wird – trotzdem mit „Unterlage“ umschrieben wird, was letztlich doch wieder nach Papier riecht. Auch ist diese Definition nicht abschließend. Im Bundesrecht wird der vorstehenden Definition noch eine ganze Aufzählung angehängt: „Belege im Sinne der VV sind auch die in einem automatisierten Verfahren erzeugten Protokolle, Nachweisungen und Arbeitsablaufunterlagen sowie Tagesabschlüsse, Anschreibungen und die dazugehörigen Unterlagen bei den für Zahlungen zuständigen Stellen, Kontogegenbücher mit Belegen und Zahlungsnachweisungen und ggf. weitere von den für Zahlungen zuständigen Stellen zu führende Bücher und Anordnungen und Anschreibungen über die Annahme und Auslieferung von Wertgegenständen.“⁴⁶⁾ Der Begriff „Belege“ wird also u.a. mit „(Kontogegenbücher mit) Belegen“ umschrieben, was nicht recht weiterführt. In Hamburg fehlte in den VV-ZBR bis zum Haushaltsjahr 2021 dieser zweite Satz. Stattdessen wurde auf den Abschnitt III der Anlage 3 VV-ZBR verwiesen⁴⁷⁾, der unter der Überschrift „Belege“ gleich mehr als fünf Seiten Text enthielt. Dort wurde zunächst der Text der VV-ZBR wiederholt, um sodann eine weitere Definition zu liefern: „Belege sind visuell lesbare Unterlagen für die

- Buchungen der Kasse oder einer sonst für Buchungen zuständigen Stelle,
- Eintragungen der Zahlstelle und
- Sicherung des Arbeitsablaufs bei Buchungen sowie bei der Erstellung oder Nachprüfung der Anordnungen und sonstigen Anordnungen, ihren Anlagen oder begründenden Unterlagen mit Hilfe von IT-Verfahren.“⁴⁸⁾

In dem unter 2.2.1.4 beschriebenen Fall der Auszahlung einer Vergütung für Mehrarbeit aufgrund einer Zeiterfassung in einem vorgelagerten IT-System stellt sich exemplarisch die Frage, was genau die „visuell lesbare Unterlage“ für die Buchung dieser Auszahlung ist.

Da der Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“ auch dem Handelsrecht zugrunde liegt, lohnt ein Blick, wie das Steuerrecht die Frage nach dem „digitalen Beleg“ beantwortet. Das Bundesministerium der Finanzen hat hierzu „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“⁴⁹⁾ erlassen. Verlangt wird: „Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen durch einen Beleg nachgewiesen sein oder nachgewiesen werden können.“⁵⁰⁾ Konkretisiert wird dies wie folgt: „Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen. Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Zweck der Belege ist es, den sicheren und klaren Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits zu erbringen (Belegfunktion). Auf die Bezeichnung als ‚Beleg‘ kommt es nicht an. Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen. Sie gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems.“ Anerkannt werden in den GoBD dann auch elektronische Meldungen und Datensätze ohne bildhafte Urschrift.⁵¹⁾ Bezogen auf eine Ausgangsrechnung muss keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung gespeichert werden, „wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.“

40) Nr. 8.1.2.4 VV zu § 74 HmbLHO.

41) Nr. 2.4.2.5.2 VV zu § 70 HmbLHO.

42) Nr. 2.2.4 Anlage 2 VV-ZBR BHO in Verbindung Nr. 3.1 Abs. 2 VerRiB-MV/TV-HKR; in Hamburg ist dies nunmehr in Nr. 2.4.2.5.1 fünfter Spiegel punkt VV zu § 70 HmbLHO vorgegeben.

43) Vgl. Stüber in David/Stüber (Hrsg.), *Verfassung der Freien und Hansestadt Hamburg (HV)*, Kommentar zum Wahl- und Volkswillensbildungsrecht, zum Haushaltsrecht und zum Recht des Beauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit (2020), Art. 66 Rz. 108.

44) Nr. 2.4.2.5.2 fünfter Spiegel punkt VV zu § 70 HmbLHO.

45) Nr. 4.3 Satz 1 VV-ZBR BHO.

46) Nr. 4.3 Satz 2 VV-ZBR BHO.

47) Nr. 4.3.2 VV-ZBR HmbLHO in der bis zum Haushaltsjahr 2021 geltenden Fassung.

48) Nr. 6.1 Satz 3 Anlage 3 VV-ZBR HmbLHO in der bis zum Haushaltsjahr 2021 geltenden Fassung.

49) BMF v. 28.11.2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, BStBl I 2019, 1269.

50) BMF v. 28.11.2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, BStBl I 2019, 1269.

51) BMF v. 28.11.2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, BStBl I 2019, 1269.

Dieser Vergleich mit dem Steuerrecht macht zweierlei deutlich: Zum einen kann „Beleg“ in einem engen und einem weiten Sinne verstanden werden. Die Definition „Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen. Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein Eigenbeleg erstellt werden.“ klingt danach, dass eine Buchung z.B. mit einer Rechnung nachzuweisen ist. Bei einem solchen (engen) Begriffsverständnis ist die Buchung – also der Eintrag in einem Buch – selbst nicht Teil des Belegs, d.h., sie wird vom Beleg nicht nachgewiesen, sondern inhaltlich durch den Beleg begründet. Die Kassenvorschriften des Bundes verwenden hierfür den Begriff der „begründenden Unterlage“: „Für die Anordnung zur Leistung oder zur Annahme einer Zahlung und zur Buchung sind Belege erforderlich, die Zweck und Anlass für die Erstellung einer Anordnung zweifelsfrei erkennen lassen (begründende Unterlagen).“⁵²⁾ „Beleg“ kann in einem weiten Sinne aber auch so verstanden werden, dass der Nachweis eines Eintrags in die Bücher z.B. durch eine laufende Nummer selbst zum Beleg gehört. In diesem Sinne lassen sich die o.g. Aufzählungen in den Kassenvorschriften, die sogar bestimmte Bücher in den Belegbegriff einbeziehen, verstehen.

Zum anderen zeigen die steuerrechtlichen Grundsätze, dass – auch wenn der Begriff „Beleg“ dies suggeriert – nicht zwingend etwas Anfassbares, Bildhaftes verlangt werden muss. Entscheidend ist, dass ein sicherer und klarer Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern geführt werden kann.

Da der Begriff „Beleg“ mehrdeutig ist und in der Vergangenheit häufig zu Missverständnissen geführt hat, wird in Hamburg nunmehr auf ihn verzichtet. Soweit der Beleg im engeren Sinne gemeint ist, wird wie bisher von „begründender Unterlage“ gesprochen⁵³⁾, im Übrigen von „Nachweis“ (z.B. einer Buchung).⁵⁴⁾ „Begründende Unterlage“ wird definiert als Nachweis, der „einzeln oder gemeinsam mit anderen Anlass, Zweck und Inhalt der anzuordnenden Maßnahme zweifelsfrei erkennen“ lässt. Aus den begründenden Unterlagen müssen insbesondere Gegenstand und Rechtsgrund der Maßnahme hervorgehen.⁵⁵⁾ Zwar wurde an dem Wort „Unterlage“ hier festgehalten. Jedoch wurde ausdrücklich klargestellt, dass als begründende Unterlagen alle schriftlichen und elektronischen Dokumente und Daten anzuerkennen sind, die lesbar sind, die die Identität der oder des Erstellenden sicher feststellen lassen und deren Inhalt nach der Erstellung nicht mehr verändert wurde.⁵⁶⁾ Wie dies sichergestellt wird, wird anders als bisher nicht mehr vorgeschrieben.⁵⁷⁾ Die unter 2.2.1.4 beispielhaft erwähnte elektronische Arbeitszeiterfassung kann damit eine (elektronische) begründende Unterlage darstellen.

2.2.3 Digitale Bescheinigung

Sowohl die Feststellung der rechnerischen und der sachlichen Richtigkeit als auch die Anordnung müssen „bescheinigt“ werden.⁵⁸⁾ Für manuelle Anordnungen erfolgt die Bescheinigung durch eine Unterschrift.⁵⁹⁾

2.2.3.1 Digitaler Unterschriftensatz

Bei einem digitalen Geschäftsprozess ist eine Unterschrift nicht möglich. In anderen Rechtsgebieten wie z.B. dem Verwaltungsverfahren wurde die quali-

fizierte elektronische Signatur der Unterschrift gleichgestellt.⁶⁰⁾ Jedoch spielt diese Signatur in der Praxis bisher kaum eine Rolle; die dafür erforderliche Technik hat sich am Markt nicht durchgesetzt.

Um für die Anordnung zu einem digitalen Äquivalent zu kommen, muss man sich die Funktionen einer Unterschrift vor Augen führen. Sie hat zum ersten eine Zuordnungsfunktion, die darin besteht, die Identität der handelnden Person zu bezeugen und damit vor Fälschungen durch Dritte zu schützen⁶¹⁾ (auch Identitätsfunktion genannt). In einem IT-Verfahren kann man dies über ein Berechtigungskonzept lösen, also dadurch, dass nur befugte Personen auf einen anzuordnenden Fall zugreifen können und sich z.B. durch ein Passwort authentifizieren müssen. Um unberechtigten Zugriffen vorzubeugen, sind Anforderungen an die Sicherheit des Passworts oder eines anderen Identifikationsmittels zu definieren und festzulegen, wann dieses ggf. erneut einzugeben bzw. wann die Identität erneut nachzuweisen ist. So nützt ein Passwort z.B. wenig, wenn es selbst bei längeren Abwesenheiten vom benutzten Endgerät nur einmal am Tag eingegeben werden müsste, weil sich dann Unberechtigte leichten Zugang verschaffen könnten. Anwenderinnen und Anwender müssen verpflichtet werden, den Bildschirm zu sperren, sobald sie ihren Arbeitsplatz verlassen. Automatische Bildschirmsperren unterstützen die Sicherheit.⁶²⁾

Zum zweiten hat eine Unterschrift eine Abschlussfunktion. Mit ihr wird klarstellt, dass es sich bei dem Dokument nicht um einen bloßen Entwurf, sondern um eine Erklärung handelt, der Rechtswirkung zukommen soll.⁶³⁾ Die Abschlussfunktion betrifft eine Wirkung nach außen und nach innen: von außen, also von einem Dritten, kann durch die Unterschrift erkannt werden, dass das Entwurfsstadium verlassen wurde und die Rechtswirkungen eintreten sollen. Nach innen, also auf die oder den Unterschreibenden, hat die Unterschrift eine Warnfunktion: sie soll Schutz davor bieten, übereilt zu handeln. Wer etwas unterschreiben muss, weiß, dass das zu Unterschreibende zumindest überflogen oder gar durchgelesen werden muss und dass man ggf. Nachteile aus dem tragen muss, was man unterschrieben hat.

Vor dem Hintergrund der Abschluss- und vor allem der damit verbundenen Warnfunktion wurde in Hamburg bereits vor über zehn Jahren ein sog. Bescheinigungsfenster kreiert. Sind die Einträge und die Prüfschritte

52) Nr. 1.1.3 VV-ZBR BHO.

53) Siehe Nr. 2.3.4 VV zu § 70 HmbLHO.

54) Siehe Nr. 10.1 VV zu § 74 HmbLHO.

55) Nr. 2.3.4.1 VV zu § 70 HmbLHO.

56) Nr. 2.3.4.2 Abs. 1 VV zu § 70 HmbLHO.

57) Bis zum Haushaltsjahr 2021 wurde in Hamburg für elektronisch übermittelte begründende Unterlagen eine digitale Signatur verlangt.

58) Nr. 2.2.1.1 Satz 1 Anlage 2 VV-ZBR BHO.

59) Bezogen auf die Anordnung Nr. 2.2.4.1 Anlage 2 VV-ZBR BHO, bezogen auf die Feststellungen Nr. 2.2.2 Satz 2 und Nr. 2.2.3 Satz 2 Anlage 2 VV-ZBR BHO.

60) § 3a Abs. 2 Satz 2 VwVfG, Wortgleich § 3a Hamburgisches Verwaltungsverfahrensgesetz (HmbVwVfG).

61) Vgl. Einsele in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Aufl. 2018, § 126 Rz. 10.

62) Ebenso Bergmann/Schedler, Cybersicherheit in der Buchhaltung – Herausforderungen aus der Sicht der externen Finanzkontrolle des Bundes, VM 2018, 27, 30.

63) Vgl. Einsele in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Aufl. 2018, § 126 Rz. 10.

für die Feststellung der sachlichen Richtigkeit oder die Anordnung abgeschlossen, so dass die Feststellung oder Anordnung getroffen werden soll, reicht es in einem IT-Verfahren aus, wenn ein eigenes Fenster aufgeht, in dem auf die mit der Feststellung oder Anordnung verbundenen Pflichten hingewiesen wird und die Sachbearbeiterin oder der Sachbearbeiter ein Passwort eingibt. Ein Ausdruck mit einer Unterschrift ist nicht mehr erforderlich.

Dieses Bescheinigungsfenster ist in der Praxis auf ein geteiltes Echo gestoßen. Positiv wurde aufgenommen, dass damit eine elektronische Anordnung überhaupt erst ermöglicht wird, wenn die qualifizierte elektronische Signatur nicht zur Verfügung steht. Zugleich wurde kritisiert, dass ein solches Fenster immer gesondert programmiert werden muss und deshalb zusätzliche Kosten auslöst. Denn bei der Regelung handelt es sich ja um eine „Hamburgensie“, d.h. bei IT-Verfahren, die auch von anderen Gebietskörperschaften genutzt werden, ist ein solches Bescheinigungsfenster nicht bereits vorgesehen. Auch ist bei Massenverfahren insbesondere im Bereich der Personalabrechnung auf Kritik gestoßen, dass für jeden Einzelfall das Passwort erneut eingegeben werden muss. Deshalb wurde in Hamburg nunmehr das Bescheinigungsfenster neben der qualifizierten elektronischen Signatur nur noch als eine Möglichkeit der Bescheinigung vorgegeben. Stattdessen wird nun allgemeiner verlangt zu gewährleisten, dass die oder der Beschäftigte eine bewusste Erklärung abgibt, aus der ihre oder seine Funktion sowie der Umfang und das Ergebnis der vorgenommenen Prüfung ersichtlich sind und die ihr oder ihm eindeutig zugeordnet werden kann.⁶⁴⁾ Für Massenverfahren wurde überdies ermöglicht, auf die Passworteingabe im Zusammenhang mit der Abgabe der Erklärung zu verzichten. Die damit verbundenen Risiken sind in einer Risikoanalyse zu bewerten. In einer Dienst- oder Fachanweisung wäre dann konkret zu bestimmen, welche Verantwortung mit welchen Handlungen im IT-Verfahren verbunden ist.⁶⁵⁾ Auch wurde erwogen, eine Analogie zu Bestellungen im Internet vorzusehen. Dort wird häufig verlangt, insbesondere allgemeine Geschäftsbedingungen durch das Setzen eines Häkchens aktiv anzuerkennen, bevor ein Feld z.B. mit der Bezeichnung „kostenpflichtig kaufen“ angeklickt werden kann. Entsprechend könnte der Warnfunktion zumindest bei IT-Verfahren mit vielen Geschäftsvorfällen damit Genüge getan sein, dass die Kenntnis der mit der Feststellung oder Anordnung verbundenen Verantwortung durch das Setzen eines Häkchens bestätigt werden muss, bevor ein sprechend z.B. mit „sachlich richtig“ oder „angeordnet“ bezeichnetes Feld angeklickt werden kann.

2.2.3.2 Medienbruch

In der Praxis ist festzustellen, dass IT-Verfahren eine elektronische Anordnung, die die vorstehenden Anforderungen erfüllt, häufig nicht vorsehen. Das liegt zum einen daran, dass es keinen bundesweiten Standard für elektronische Anordnungen gibt. Die Vorschriften des Bundes setzen für die Anordnungen gegenüber einer Bundeskasse eine Unterschrift auf Papier voraus, und sei es in Form einer Sammelanordnung nach elektronischen Teilbescheinigungen.⁶⁶⁾ Viele Länder und Kommunen orientieren sich am Recht des Bundes oder lassen als Pendant zur Unterschrift allenfalls die qualifizierte elektronische Signatur zu.

Vor diesem Hintergrund ist es gelegentlich erforderlich, Anordnungen für Zahlungen und nicht zahlungswirksame Geschäftsvorfälle zwar in einem IT-Verfahren zu erfassen sowie der Buchhaltung und der Kasse elektronisch zu übermitteln, diese aber zugleich auszudrucken und zu unterschreiben. Ein solcher Parallelprozess stellt einen Medienbruch dar, der zusätzliche Fehler bergen kann.⁶⁷⁾ Es muss deshalb technisch sichergestellt sein, dass die Anordnung in Papier unmittelbar aus dem IT-Verfahren heraus generiert wird und alle wesentlichen Informationen enthält. Zugleich dürfen die Daten ab dem Zeitpunkt, zu dem sie ausgedruckt wurden, nicht mehr geändert werden können.⁶⁸⁾ Da sich die Feststellung der sachlichen Richtigkeit und die Anordnung in dieser Konstellation an die Erfassung im IT-Verfahren zeitlich anschließen, kann – wie im rein manuellen Verfahren – im Rahmen von Feststellung und Anordnung auch geprüft werden, ob die Daten richtig und vollständig erfasst wurden.

Wird dagegen der Eintrag eines Geschäftsvorfalles in die Bücher zunächst manuell angeordnet und die Daten erst anschließend in einem IT-Verfahren zur weiteren Verarbeitung erfasst, können eventuelle Übertragungsfehler oder auch bewusste Manipulationen von denen zur Feststellung und Anordnung befugten Personen nicht erkannt werden. Deshalb ist für solche Fälle zu verlangen, dass die Vollständigkeit und Richtigkeit der Datenerfassung von einer zweiten Person geprüft wird⁶⁹⁾ und sowohl die vollständige und richtige Datenerfassung als auch die Prüfung der Datenerfassung bescheinigt werden.⁷⁰⁾

3. Fazit

Die Digitalisierung bietet für die Buchführung und die Zahlungen einer Gebietskörperschaft viel Potenzial, die Effizienz und die Qualität zu steigern. Dabei dürfen der Schutz des Staatsvermögens sowie die Zuverlässigkeit, Vollständigkeit und Revisionsfähigkeit der Rechnungslegung nicht vernachlässigt werden, sondern sollten im Gegenteil Maßstab der Digitalisierung sein. Dies setzt allerdings voraus, dass die rechtlichen Anforderungen mit den technischen Entwicklungen auch mithalten und die Zwecke der Kassenvorschriften zeitgemäß übersetzen. Die Freie und Hansestadt Hamburg hat sich hierzu auf den Weg gemacht. Die Praxis wird zeigen müssen, ob durch die neuen Kassenvorschriften einerseits die Zwecke noch hinreichend erreicht werden können und andererseits das Potenzial der Digitalisierung auch gehoben werden kann.

64) Nr. 2.5.2.1 Abs. 1 VV zu § 70 HmbLHO.

65) Nr. 2.5.2.1 Abs. 2 VV zu § 70 HmbLHO.

66) Nr. 2.2.2 Satz 3, Nr. 2.2.3 Satz 2 und Nr. 2.2.4.1 Anlage 2 VV-ZBR BHO, und insbesondere Nr. 3.1.2 Abs. 1 Sätze 4 und 5 VerRiBeS-HKR. In der Praxis wird das sog. Dialogverfahren genutzt werden, mit dem ohne Unterschrift, aber mit Transaktionsnummern (TAN) Anordnungen erteilt werden.

67) Kritisch zu solchen Medienbrüchen auch Bergmann/Scheller, Cybersicherheit in der Buchhaltung – Herausforderungen aus der Sicht der externen Finanzkontrolle des Bundes, VM 2018, 27, 29.

68) Siehe Nr. 3.1.1 Satz 2 VerRiBeS-HKR.

69) Nrn. 4.2 und Nr. 5.1 Bestimmungen über die Mindestanforderungen für den Einsatz automatisierter Verfahren im Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (BestMaVB-HKR).

70) Nrn. 8.1.2.1.1 und Nr. 8.1.2.1.2 VV zu § 74 HmbLHO.

ZKF-Praxisfall

Neues vom steuerlichen Querverbund bei der Beteiligung mehrerer Kommunen

Städtischer Rechtsdirektor a.D. Norbert Meier, Essen^{*)}

Die in diesem Beitrag angesprochene Problematik soll anhand des folgenden Beispielsfalls¹⁾ skizziert werden:

Die Gemeinden A, B und C sind jeweils zu einem Drittel Gesellschafter einer GmbH, die in den drei Kommunen jeweils ein Bad betreibt. Alle drei Bäder erzielen Dauerverluste. Die Gemeinden haben eine von der Beteiligungsquote abweichende Verlusttragung vereinbart. Diese legt fest, dass die (Teil-)Verluste nach Maßgabe der im jeweiligen Gemeindegebiet entstehenden Bäderverluste zu tragen sind. Zulässig?

1. Rechtliche Grundlagen des steuerlichen Querverbunds

Der steuerliche Querverbund wurde im Rahmen des JStG 2009 erstmals gesetzlich in § 4 Abs. 6 KStG geregelt. Danach kann ein Betrieb gewerblicher Art (vgl. die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 KStG) mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind (Nr. 1), zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (Nr. 2) oder es sich um Betriebe gewerblicher Art i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG handelt (Nr. 3), also solche, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen. Die Kriterien des § 4 Abs. 6 KStG gelten sowohl bei der Zusammenfassung verschiedener Betriebe gewerblicher Art einer Kommune als auch bei der Zusammenfassung verschiedener Tätigkeiten innerhalb einer kommunalen Eigengesellschaft. Für Eigengesellschaften ergibt sich diese Möglichkeit über die Anwendung der Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und 2 KStG. Sowohl beim Betrieb gewerblicher Art als auch bei Kapitalgesellschaften im Sinne einer Eigengesellschaft werden bei sog. Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) unter Beachtung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 KStG nicht gezogen. Die v.g. Regelungen bilden die Grundlage für die rechtliche Gestaltung der Verlustverrechnung im steuerlichen Querverbund.

2. Bisherige Rechtslage

Sofern mehrere Kommunen an einer Gesellschaft mit Dauerverlusten beteiligt sind, stellt sich die grundsätzliche Frage, wie die Verlusttragung durch die einzelnen kommunalen Gesellschafter konkret auszugestalten ist. Nach dem sog. Querverbundschieben des BMF vom 12.11.2009²⁾ bestimmte sich die Verlustübernahme entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote, während hiervon abweichende Vereinbarungen zur Verlusttragung unzulässig sein sollten. Im Beispielsfall hätten damit A, B und C zu je einem Drittel die Verluste übernehmen müssen.

Bereits ein Jahr nach Erlass des sog. Querverbundschiebens hat die Finanzverwaltung eine Einschränkung dieser zuvor skizzierten Bestimmung vorgenommen, und zwar in Form einer Sonderregelung für den ÖPNV-Bereich. Nach einer bundesweit abgestimmten

Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 18.10.2010³⁾ sollen die Gesellschafter einer ÖPNV-Gesellschaft die Verluste auch entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen tragen dürfen. So kann auf die gefahrenen Jahreskilometer abgestellt werden, wenn z.B. die Kreise A und B eine ÖPNV-GmbH gründen, an der sie hälftig beteiligt sind, die GmbH Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang erbringt und eine Vereinbarung zwischen den beiden Gesellschaftern abgeschlossen wird, wonach diese die Verluste entsprechend den in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen zu tragen haben. Sofern die Vereinbarung auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruht, soll diese dann ausnahmsweise anzuerkennen sein.

3. Neuere Rechtslage

Mit BMF-Schreiben vom 6.7.2021⁴⁾ wird die bisherige Tz. 28 des „Querverbundschiebens“ aus dem Jahre 2009 durch Tz. 28 und Tz. 28a ersetzt:

Danach wird im Hinblick auf die Verlusttragung nicht mehr ausschließlich auf die Beteiligungsquote abgestellt. Diese Neuregelung wiederholt zum einen den bisher schon geltenden Grundsatz, wonach sichergestellt sein muss, dass bei kommunalen Eigengesellschaften ausschließlich und nachweislich die kommunalen Gesellschafter die gesamten Verluste tragen. Die jeweilige Pflicht zur Verlustübernahme kann sich dabei – wie bisher – nach Maßgabe der Beteiligungsquote richten; neu ist jedoch, dass auch eine Bemessung „nach anderen, nachprüfbar vernünftigen Aufteilungsmaßstäben“ zulässig sein soll. Diese „neuen“ Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Insoweit würde bezüglich des in der Einleitung skizzierten Beispielsfalls auch die Verlusttragung durch A, B und C auf der Basis der im jeweiligen Gemeindegebiet entstehenden Bäderverluste anzuerkennen sein.

*) Der Autor war bis zum 30.6.2021 als Finanzjustiziar im Rechtsamt der Stadt Essen tätig und ist seit dem 1.7.2021 pensioniert.

1) In Anlehnung an den Beispielsfall im BMF-Schreiben v. 6.7.2021, IV C 2-S 2706/19/10007:001, BStBl I 2021, 914, Tz. 28a.

2) BMF v. 12.11.2009, IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 28.

3) LfSt Bayern v. 18.10.2010, S 2706.1.1-14/2 St 31.

4) BMF v. 6.7.2021, IV C 2-S 2706/19/10007:001, BStBl I 2021, 914.

4. Eigene Würdigung

Die frühere, im „Querverbandschreiben“ aus dem Jahre 2009 von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, wonach für die Verlustübernahme bei mehreren kommunalen Gesellschaftern ausschließlich auf die jeweilige Beteiligungsquote abzustellen sei, ist schon früh als wenig praxistauglich kritisiert worden, vor allem wegen der sich daraus ergebenden Konsequenz, dass eine oder mehrere Gesellschafter-Gemeinden anteilig auch für Verluste, z.B. für Bäder, aufkommen müssen, die in einer anderen Kommune

liegen. Die Neuregelung zur Erweiterung der disqualifizierenden Verlusttragung bei mehreren kommunalen Gesellschaftern stellt sich daher als praxistauglich dar. Das Kriterium, das es sich um einen „nachprüfbar vernünftigen“ Maßstab handeln muss, gewährleistet zudem, dass die Vereinbarung anderer Aufteilungsmaßstäbe als denjenigen der Beteiligungsquote nicht „ausufert“ und einer sachlichen und nachvollziehbaren Begründung bedarf. Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung als begrüßenswert zu würdigen.

ZKF-Gemeinde als Steuerschuldner

Keine Verlustverrechnung zwischen zwei BgA eines Eigenbetriebes, wenn eine Zuführung zu den Rücklagen durchgeführt wird

FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 27.1.2021, 2 K 135/17.

Sachverhalt:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte für den Monat August ... gegenüber der Klägerin (Kl.in) Kapitalertragsteuer festsetzen durfte.

Die Kl.in ist eine Gemeinde, die u.a. einen Eigenbetrieb unterhält. Die Tätigkeit des Eigenbetriebes umfasst u.a. den Hafendienst und den Kurbetrieb.

Das Finanzamt führt und veranlagt den Kur- und den Hafendienst jeweils als gesonderte Betriebe gewerblicher Art (BgA). Entsprechend der Regelungen der Eigenbetriebsverordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung vom 25.2.2008 (EigVO M-V a.F.) wird die Gewinnermittlung zunächst für den gesamten Eigenbetrieb (§ 20 EigVO M-V a.F.) und sodann auch für jeden Bereich einzeln erstellt (§ 24 EigVO M-V a.F.). Der Eigenbetrieb, der BgA Hafendienst und der BgA Kurbetrieb ermitteln ihre Gewinne jeweils durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Die Ergebnisse der BgA finden sich jeweils saldiert im Gewinn/Verlust des Eigenbetriebes wieder.

Im Jahr 2013 erwirtschaftete der Hafendienst einen Gewinn; der Kurbetrieb erzielte erstmals einen Verlust.

Das Finanzamt teilte der Kl.in mit dem Schreiben vom 11.9.2014 mit, dass es im Jahr 2013 zu einer Verlustverrechnung zwischen den beiden BgA gekommen sei. Es sei darin eine Mittelverwendung zu Zwecken außerhalb des BgA Hafendienst zu sehen, welche die nachgelagerte Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nach sich ziehe. Der erwirtschaftete Überschuss des BgA Hafendienst werde zu betriebsfremden Zwecken – dem Verlustausgleich des Betriebszweiges Kurbetrieb – verwendet. Damit lägen kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen i.H.v. ... € beim BgA Hafendienst vor. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 20.10.2014 für den BgA Hafendienst des Eigenbetriebes Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag fest.

Die Kl.in legte dagegen form- und fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung trug sie vor, dass eine Verlustverrechnung zwischen beiden BgA nicht vorliege. BgA, die als Eigenbetriebe geführt würden, würden im

Verhältnis zur Trägerkörperschaft wie selbständige Kapitalgesellschaften behandelt werden. Für den Abfluss einer Ausschüttung bedürfe es formal eines Ausschüttungsbeschlusses der Gemeinde. Der BFH habe mit seinem Urteil vom 16.11.2011¹⁾ Eigenbetriebe vom Anwendungsbereich der Ausschüttungsfiktion ausgenommen. Für 2013 sei über den Jahresabschluss noch nicht entschieden worden; es sei jedoch beabsichtigt, den Jahresfehlbetrag des Kurbetriebes mit dem Gewinnvortrag des Kurbetriebes zu verrechnen.

Während des Einspruchsverfahrens reichte die Kl.in den Beschluss der Gemeindevertretung vom 1.12.2014 zum Jahresabschluss 2013 des Eigenbetriebes ein. Darin wurde u.a. beschlossen, den Verlust im Kurbetrieb durch Verrechnung mit dem Gewinnvortrag des Kurbetriebes auszugleichen.

Der Beklagte wies den Einspruch mit der Einspruchsentscheidung vom 3.3.2017 als unbegründet zurück. Für Fälle, in denen der BgA nur ein Teil eines Eigenbetriebes sei, würden hinsichtlich der Rücklagenbildung bei diesem BgA die für die Regiebetriebe anwendbaren Grundsätze gelten. Den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfülle in einem solchen Fall bspw. auch der Ausgleich von Gewinnen des BgA mit hoheitlichen Verlusten des Betriebes.

Die Kl.in hat am 4.4.2017 Klage erhoben.

Aus den Gründen:

Die zulässige Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid vom 20.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.3.2017 ist rechtswidrig und verletzt die Kl.in in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Der Beklagte hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu Unrecht festgesetzt, weil der BgA Hafendienst den Gewinn i.H.v. ... € nicht für Zwecke außerhalb des BgA verwendet, sondern den Rücklagen zugeführt hat.

a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines Betriebes gewerblicher Art i.S.d. § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Weitere Voraussetzungen sind, dass der BgA nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist und seinen Gewinn durch Betriebsvermögensver-

1) BFH v. 16.11.2011, I R 108/09, BStBl II 2013, 328.

gleich ermittelt oder mehr als 350 000 € Umsatz im Kalenderjahr oder mehr als 30 000 € Gewinn im Wirtschaftsjahr hat. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG führt die spätere Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art ebenfalls zu einem Gewinn i.S. des Satzes 1.

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG enthält eine Ausschüttungsfiktion, denn aufgrund der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des BgA kann eine tatsächliche Gewinnausschüttung an die Trägerkörperschaft nicht erfolgen.²⁾

Von Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG). Als Gläubiger der Kapitalerträge und damit als Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) gilt in diesen Fällen gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG die jPdöR; der BgA gilt als Schuldner der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs.³⁾

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze fällt auf den Gewinn i.H.v. ... € des BgA Hafen keine Kapitalertragsteuer an.

Im Streitfall sind zwar die Tatbestandsmerkmale des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG grundsätzlich erfüllt (aa). Der BgA Hafen hat den Gewinn i.H.v. ... € jedoch nicht für Zwecke außerhalb des BgA verwendet, sondern rechtlich zulässig seinen Rücklagen zugeführt (bb).

aa) (1) Die Kl.in ist als jPdöR gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG i.V.m. § 4 KStG mit dem Einkommen aus ihren Betrieben gewerblicher Art – zu denen der BgA Hafen und der BgA Kurbetrieb gehören – körperschaftsteuerpflichtig.

(2) Der BgA Hafen ist als sog. Regiebetrieb einzustufen.

Die Besteuerung der Gewinne eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit hängt davon ab, ob es sich bei diesem Betrieb haushaltsrechtlich um einen Eigenbetrieb oder einen Regiebetrieb handelt.

Unter einem Eigenbetrieb ist ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinne zu verstehen, das organisatorisch verselbständigt, gleichwohl aber rechtlich unselbständiger Teil der Körperschaft des öffentlichen Rechts ist (vgl. § 1 Abs. 2 EigVO M-V a.F.). Regiebetriebe sind rechtlich unselbständige Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich nicht Sondervermögen der Trägerkörperschaft (z.B. Gemeinde) darstellen.⁴⁾

Der BgA Hafen ist lediglich Teil des Eigenbetriebes „... Hafen- und Kurbetrieb“ und damit kein finanzwirtschaftliches Sondervermögen der Kl.in. Als Regiebetrieb besitzt er keine eigene Rechtspersönlichkeit, ist außerdem nicht von der Körperschaftsteuer befreit und ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

bb) Entgegen der Auffassung des Beklagten hat der BgA Hafen den hier streitigen Gewinnanteil i.H.v. ... € seinen Rücklagen zugeführt, so dass insoweit keine steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG entstanden sind.

(1) Die Bildung einer Rücklage i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG ist auch im Fall des Regiebetriebs

einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen. Angesichts der auf Fiktionen basierenden Besteuerungsmerkmale sind hieran aber keine strengen Anforderungen zu stellen. So reicht es im Fall einer kommunalen Gebietskörperschaft grundsätzlich aus, dass die Bildung der Rücklagen auf Beschlüssen der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft beruht, auch wenn diese Beschlüsse haushaltsrechtlich nicht bindend sind und sich nicht in einer kameralistischen Buchführung der Trägerkörperschaft niederschlagen können.⁵⁾

(2) Daran gemessen lagen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage in entsprechender Höhe vor. Die BgA Hafen und Kurbetrieb haben den für das Jahr 2013 erzielten Gewinn bzw. Verlust jeweils durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Auf der Grundlage des Beschlusses der Gemeindevertretung zum Jahresabschluss 2013 des Eigenbetriebes sollte aus dem auf den BgA Hafen entfallenden Gewinn ein bestimmter Anteil an die Gemeinde ausgeschüttet werden. Hinsichtlich des auf den BgA Kurbetrieb entfallenden Verlustes wurde ausdrücklich festgelegt, dass dieser nur durch Verrechnung mit dem Gewinnvortrag des Kurbetriebes – und nicht durch Verrechnung mit dem Gewinn des BgA Hafen – ausgeglichen werden sollte. Im Streitfall ist der für den BgA Hafen ermittelte und nicht an die Gemeinde ausgeschüttete Jahresüberschuss in der Bilanz ausdrücklich in eine (Gewinn-)Rücklage eingestellt und damit tatsächlich in der Bilanz des BgA Hafen ausgewiesen worden. Damit kann anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden, dass dem BgA Hafen der nicht an die Gemeinde ausgeschüttete Gewinn weiterhin als Eigenkapital für dessen satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung stehen sollte. Dies reicht für die Zuführung zu den Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG aus. ...

Der Beklagte kann sich zur Begründung seiner Auffassung auch nicht auf das BMF-Schreiben vom 28.1.2019⁶⁾ berufen. Nach Tz. 40 gilt danach ein Gewinn für Zwecke außerhalb des BgA als verwendet, wenn er einem anderen BgA der gleichen Trägerschaft oder einer Eigengesellschaft zugeführt wird. Eine solche Zuführung zum BgA Kurbetrieb oder zum Eigenbetrieb „... Hafen- und Kurbetrieb“ hat im Streitfall indes ausweislich des Beschlusses der Gemeindevertretung nicht stattgefunden.

Auch aus Tz. 35 des BMF-Schreibens vom 28.1.2019⁷⁾ lässt sich nicht ableiten, dass der BgA Hafen den hier streitigen Gewinnanteil für Zwecke außerhalb seines Betriebes verwendet haben könnte. Das BMF hat in Tz. 35 seines Schreibens ausdrücklich auf die Urteile

2) BFH v. 16.11.2011, I R 108/09, BStBl II 2013, 328.

3) BFH v. 30.1.2018, VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96; VIII R 15/16, BStBl II 2019, 101; VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91.

4) BFH v. 11.9.2013, I R 77/11, BStBl II 2015, 161.

5) BFH v. 30.1.2018, VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96; VIII R 15/16, BStBl II 2019, 101.

6) BMF v. 28.1.2019, IV C 2-S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97.

7) BMF v. 28.1.2019, IV C 2-S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97.

des BFH vom 30.1.2018⁸⁾ Bezug genommen, nach denen anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden muss, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll. Diese Voraussetzungen liegen – wie oben dargestellt – im Streitfall vor. Soweit das BMF darüber hinaus als objektiven Umstand insbesondere einen förmlichen Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerschaft fordert, welcher spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres des BgA gefasst sein muss, findet sich diese zeitliche Einschränkung in der Rechtsprechung des BFH⁹⁾ nicht. ...

4. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).

8) BFH v. 30.1.2018, VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96; VIII R 15/16, BStBl II 2019, 101; VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91.

9) BFH v. 30.1.2018, VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96, Rz. 36.

Verpachtungen durch die öffentliche Hand

BMF, Schreiben vom 15.12.2021, IV C 2-S 2706/19/10008:001.

Der BFH hat mit Urteil vom 10.12.2019, I R 58/17, BStBl II 2021, 945, zum Fall eines Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) entschieden, dass es zur Frage der Entgeltlichkeit allein auf das Tragen der wirtschaftlichen Last der Pachtzinsen durch den Pächter ankommt. Diese liege nicht vor, wenn der Pachtzins und ein dem Pächter gewährter Betriebskostenzuschuss in mindestens gleicher Höhe bei wirtschaftlicher Betrachtung in Abhängigkeit zueinander stehen. Auf eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung zwischen Pachtzins und Zuschuss kommt es nach Auffassung des BFH nicht an. Im Rahmen eines Obiter Dictums ist der BFH unter Hinweis auf seine Entscheidung vom 9.11.2016¹⁾ zudem zu der Auffassung gelangt, dass auch das defizitäre Verpachtungsgeschäft eines Verpachtungs-BgA nicht die Voraussetzungen eines Dauerverlustgeschäfts i.S.v. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 7 Satz 2 KStG erfüllen kann.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 12.11.2009²⁾ wie folgt geändert:

Nach Rdnr. 15 wird folgende Rdnr. 15a eingefügt:

„(15a) Es liegt keine entgeltliche Verpachtung und damit kein Verpachtungs-BgA vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Das ist z.B. der Fall, wenn der Pächter einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht erhält.“

Rdnr. 17 wird wie folgt gefasst:

„(17) Werden dagegen nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Pächter überlassen, liegt kein Verpachtungs-BgA, sondern grundsätzlich eine Vermögensverwaltung vor. Erfüllt eine derartige Verpachtung aber die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung (vgl. H 15.7 Abs. 4 EStH „Allgemeines“), stellt sie eine gewerbliche Tätigkeit dar, die zu einem BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG führt. Dies gilt auch dann, wenn auf Seiten des

Verpächters lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht vorliegt; eine Gewinnerzielungsabsicht ist insoweit nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 KStG). Zur Frage des Vorliegens einer Entgeltlichkeit gelten die Grundsätze der Rdnr. 15a. Hierbei sind in einer Gesamtbetrachtung neben der Pacht auch erwartbare Dividenden und Wertzuwächse zu berücksichtigen.“

Rdnr. 22 wird wie folgt gefasst:

„(22) Die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nummer 1 KStG erfasst den einzelnen BgA i.S.d. § 4 KStG, der ein Dauerverlustgeschäft unterhält. Dies gilt auch, wenn er Organträger ist und das Dauerverlustgeschäft von der Organgesellschaft unterhalten wird (§ 15 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 KStG). Handelt es sich um einen BgA, der in Folge einer Zusammenfassung i.S.d. § 4 Abs. 6 KStG entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten.“

Rdnr. 47 wird wie folgt gefasst:

„(47) Die Begünstigung setzt voraus, dass der BgA oder die Kapitalgesellschaft die Geschäfte selbst tätigen. Überlässt der BgA oder die Kapitalgesellschaft nur Wirtschaftsgüter an Dritte, damit diese vergleichbare Geschäfte tätigen können, liegt grundsätzlich bei dem BgA oder der Kapitalgesellschaft kein begünstigtes Geschäft vor (z.B. die Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter).

Führt die Überlassung durch die jPöR zur Fiktion des (dauerdefizitären) Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und übt in diesen Fällen nur der Pächter die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten aus, ist § 8 Abs. 7 KStG auf den Verpachtungs-BgA nicht anzuwenden, da dieser das Geschäft nicht selbst tätigt. Erfolgt die Überlassung durch die jPöR hingegen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, die bei der überlassenden jPöR zu einem Besitz-BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG führt und werden in diesen Fällen die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausschließlich von der Betriebsgesellschaft ausgeübt, ist § 8 Abs. 7 KStG auf den Besitz-BgA anzuwenden.“

Rdnr. 48 wird wie folgt gefasst:

„(48) Beispiel 1:

Stadt B ist zu 100 % an der ÖPNV-GmbH beteiligt, die ihrerseits den (dauerdefizitären) ÖPNV im Stadtgebiet B unterhält. B überlässt die in ihrem Eigentum befindlichen Gleisanlagen entgeltlich an die ÖPNV-GmbH und erhebt aus verkehrspolitischen Gründen keine kostendeckende Pacht.

Die Überlassung erfüllt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung und führt zu einem dauerdefizitären Besitz-BgA. Dieser umfasst die überlassenen Gleisanlagen sowie die Beteiligung an der ÖPNV-GmbH. Auf den dauerdefizitären Besitz-BgA ist § 8 Abs. 7 KStG anzuwenden.“

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Grundsätze bis zum 31.12.2022 angewandt werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

1) BFH v. 9.11.2016, I R 56/15, BStBl II 2017, 498.

2) BMF v. 12.11.2009, IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303.

ZKF-Finanzstatistik

Kommunen schließen das 1. Halbjahr 2021 mit Finanzierungsdefizit von 5,7 Mrd. € ab

Statistisches Bundesamt, Mitteilung vom 4.10.2021.

Die Gemeinden und Gemeindeverbände (ohne Stadtstaaten) wiesen im 1. Halbjahr 2021 ein Finanzierungsdefizit von 5,7 Mrd. Euro auf. Im 1. Halbjahr 2020 hatte das Defizit knapp 9,6 Mrd. € betragen, im 1. Halbjahr 2019, also vor Beginn der Corona-Pandemie, 0,3 Mrd. €. Die besonderen Zuweisungen des kommunalen Solidarpakts 2020, die der Bund und die Länder zum Ausgleich der Einnahmefälle in der Corona-Krise an die Kommunen gezahlt haben, wurden in der zweiten Hälfte des Jahres 2020 ausgezahlt und beeinflussen daher die aktuellen Ergebnisse nicht.

Das Ergebnis setzt sich aus kommunalen Kern- und Extrahaushalten zusammen: Das Defizit der Kernhaushalte belief sich im 1. Halbjahr 2021 auf 6,7 Mrd. € im Vergleich zu 9,5 Mrd. € im 1. Halbjahr 2020 und 0,9 Mrd. € im 1. Halbjahr 2019. Die Extrahaushalte hatten im Berichtszeitraum einen Finanzierungsüberschuss in Höhe von rund 1,0 Mrd. Euro im Vergleich zu einem nahezu ausgeglichenen Haushalt im Vorjahreszeitraum.

Langsame Erholung der Gewerbesteuererinnahmen

Im 1. Halbjahr 2021 stiegen die gesamten bereinigten Einnahmen der Kommunen im Vergleich zum 1. Halbjahr 2020 um 6,4 % beziehungsweise 8,2 Mrd. € auf 135,7 Mrd. €. Die Steuereinnahmen waren um 12,0 % höher und beliefen sich auf 44,3 Mrd. € (+4,7 Mrd. €). Dabei war zwar bei den Gewerbesteuererinnahmen (netto) ein Zuwachs um 23,4 % auf 23,6 Mrd. € (nach 19,1 Mrd. € im 1. Halbjahr 2020) feststellbar, jedoch konnte der Betrag von 24,3 Mrd. € des 1. Halbjahrs 2019 nicht erreicht werden.

Die Schlüsselzuweisungen in Höhe von 23,3 Mrd. € waren im 1. Halbjahr 2021 um 6,3 % niedriger als im Vorjahreszeitraum, weil im 2. Halbjahr 2020 Zahlungen vorgezogen wurden, um die Kommunalfinanzen zu stabilisieren. Die Einnahmen aus Verwaltungs- und Benutzungsgebühren nahmen um 3,9 % zu und beliefen sich auf 15,5 Mrd. €.

Eingliederungshilfe für Menschen mit Behinderungen neu geordnet

Die bereinigten Ausgaben der Gemeinden und Gemeindeverbände stiegen im 1. Halbjahr 2021 im Vergleich zum 1. Halbjahr 2020 um 3,1 % beziehungsweise 4,3 Mrd. € auf 141,4 Mrd. €. Dabei sind die Ausgaben für Sozialleistungen in Höhe von 32,1 Mrd. € im Vergleich zum 1. Halbjahr 2020 um 5,9 % gestiegen. Ausschlaggebend ist die Neuordnung der Einglie-

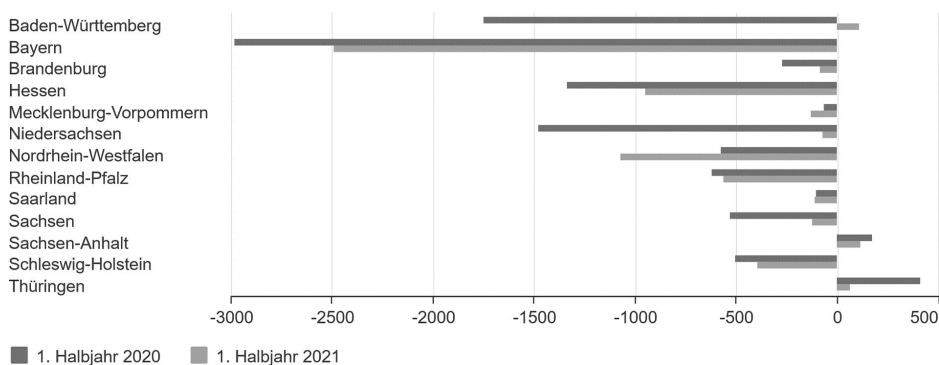
derungshilfe für Menschen mit Behinderungen im Sozialgesetzbuch IX (SGB IX) ab dem Jahr 2020. Hierfür wurden 8,4 Mrd. € ausgegeben, nach 6,7 Mrd. € im 1. Halbjahr 2020. Bis 2020 waren ähnliche Eingliederungsleistungen für Menschen mit Behinderungen in der Sozialhilfe (SGB XII) geregelt. Im 1. Halbjahr 2021 haben die Leistungen der Sozialhilfe (SGB XII) 8,4 Mrd. € betragen, das waren 0,4 Mrd. € weniger als im Vorjahreszeitraum. Zusammengefasst waren die Leistungen nach SGB IX und SGB XII mit 16,8 Mrd. € im 1. Halbjahr 2021 um 1,4 Mrd. € höher als im Vorjahreszeitraum. Im 1. Halbjahr 2019 wurden für die Leistungen nach SGB XII 15,6 Mrd. € ausgegeben, also 0,2 Mrd. € mehr als für die Leistungen nach SGB IX und SGB XII zusammen im 1. Halbjahr 2020. Dies könnte auf eine Untererfassung als Folge der Systemumstellung im 1. Halbjahr 2020 hindeuten.

Höhere Beteiligung des Bundes an den kommunalen Leistungen nach SGB II

Bei den Leistungen nach SGB II ist ein Anstieg der Leistungen für Unterkunft und Heizung um 4,2 % auf rund 6,0 Mrd. € festzustellen. Als dauerhafte Maßnahme zur Entlastung der kommunalen Haushalte wurde anlässlich der Corona-Pandemie der gesetzliche Anteil des Bundes an dieser Leistungsart auf maximal 74 % erhöht (§ 46 Abs. 5 SGB II). Deswegen waren die Einnahmen aus Erstattungen von Ausgaben für Unterkunft und Heizung im 1. Halbjahr 2021 um 71,4 % höher als im 1. Halbjahr 2020 und erreichten 4,2 Mrd. €.

Während die Personalausgaben der Kommunen um 4,2 % auf 36,7 Mrd. € und der laufende Sachaufwand um 4,5 % auf 32,7 Mrd. € stärker als die bereinigten Ausgaben gestiegen sind, waren die Sachinvestitionen im 1. Halbjahr 2021 um 2,5 % rückläufig. Investiert wurden 15,9 Mrd. €, darunter 11,5 Mrd. € für Baumaßnahmen. Der Anstieg der Ausgaben wurde zudem durch gesunkene Zinsausgaben gedämpft (-7,3 % auf 1,1 Mrd. €).

Kommunale Finanzierungssalden – Kern- und Extrahaushalte in Mio. €



Quelle: Statistisches Bundesamt (Destatis), 2021.

ZKF-Verwaltungsmodernisierung

Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus

BMF, Schreiben vom 7.12.2021, IV A 3-S 0336/20/10001:045.

In weiten Teilen des Bundesgebietes entstehen durch das Coronavirus weiterhin beträchtliche wirtschaftliche Schäden. Es ist daher angezeigt, den Geschädigten erneut durch eine angemessene Verlängerung der steuerlichen Maßnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten entgegenzukommen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt daher im Hinblick auf Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, ergänzend zum BMF-Schreiben vom 19.3.2020¹⁾ Folgendes:

1. Stundung im vereinfachten Verfahren

1.1 Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen können bis zum 31.1.2022 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zum 31.1.2022 fälligen Steuern stellen. Die Stundungen sind längstens bis zum 31.3.2022 zu gewähren. § 222 Satz 3 und 4 AO bleibt unberührt.

1.2 In den Fällen der Ziffer 1.1 können über den 31.3.2022 hinaus Anschlussstundungen für die bis zum 31.1.2022 fälligen Steuern im Zusammenhang mit einer angemessenen, längstens bis zum 30.6.2022 dauernden Ratenzahlungsvereinbarung gewährt werden.

1.3 Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für (Anschluss-)Stundungen nach den Ziffern 1.1 und 1.2 sind keine strengen Anforderungen zu stellen. Die Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.

1.4 Auf die Erhebung von Stundungszinsen kann in den vorgenannten Fällen verzichtet werden.

2. Absehen von Vollstreckungsmaßnahmen (Vollstreckungsaufschub) im vereinfachten Verfahren

2.1 Wird dem Finanzamt bis zum 31.1.2022 aufgrund einer Mitteilung des Vollstreckungsschuldners bekannt, dass der Vollstreckungsschuldner nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen ist, soll bis zum 31.3.2022 von Vollstreckungsmaßnahmen bei bis zum 31.1.2022 fällig gewordenen Steuern abgesehen werden.

In diesen Fällen sind die im Zeitraum vom 1.1.2021 bis zum 31.3.2022 entstandenen Säumniszuschläge grundsätzlich zu erlassen.

2.2 Bei Vereinbarung einer angemessenen Ratenzahlung ist in den Fällen der Ziffer 2.1 eine Verlängerung des Vollstreckungsaufschubs für die bis zum 31.1.2022 fälligen Steuern längstens bis zum 30.6.2022 einschließlich des Erlasses der bis dahin insoweit entstandenen Säumniszuschläge möglich.

2.3 Die Finanzämter können den Erlass der Säumniszuschläge durch Allgemeinverfügung (§ 118 Satz 2 AO) regeln.

3. Anpassung von Vorauszahlungen im vereinfachten Verfahren

Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen können bis zum 30.6.2022 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer 2021 und 2022 stellen. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen. Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.

4. Stundung, Vollstreckungsaufschub und Anpassung von Vorauszahlungen in anderen Fällen

Für Anträge auf (Anschluss-)Stundung oder Vollstreckungsaufschub außerhalb der Ziffern 1.1 und 1.2 bzw. 2.1. und 2.2 sowie auf Anpassung von Vorauszahlungen außerhalb der Ziffer 3 gelten die allgemeinen Grundsätze und Nachweispflichten. Dies gilt auch für Ratenzahlungsvereinbarungen über den 30.6.2022 hinaus.

Dieses Schreiben ergänzt das BMF-Schreiben vom 19.3.2020²⁾ und tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 18.3.2021³⁾. [...]

- 1) BMF v. 19.3.2020, IV A 3-S 0336/19/10007:002, BStBl I 2020, 262.
- 2) BMF v. 19.3.2020, IV A 3-S 0336/19/10007:002, BStBl I 2020, 262.
- 3) BMF v. 18.3.2021, IV A 3-S 0336/20/10001:037, BStBl I 2021, 337.

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu gewerbsteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der andauernden Auswirkungen des Coronavirus

FM Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 9.12.2021, G 1460-7-V B 3.¹⁾

Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Berücksichtigung der andauernden Auswirkungen des Coronavirus bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG), Folgendes:

Nach § 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG kann auch das Finanzamt bei Kenntnis veränderter Verhältnisse hinsichtlich des Gewerbeertrags für den laufenden Erhebungszeitraum die Anpassung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen veranlassen. Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das Finanzamt Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen anpasst (R 19.2 Abs. 1

- 1) Ersetzt die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.3.2020, BStBl I 2020, 281 und v. 25.1.2021, BStBl I 2021, 151.

Satz 5 GewStR). Vor diesem Hintergrund können nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffene Steuerpflichtige bis zum 30.6.2022 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Herabsetzung des Gewerbesteuerermessbetrages für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen 2021 und 2022 stellen. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen. Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können. Nimmt das Finanzamt eine Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen vor, ist die betreffende Gemeinde hieran bei der Festsetzung ihrer Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden (§ 19 Abs. 3 Satz 4 GewStG).

Für etwaige Stundungs- und Erlassanträge gilt auch im Hinblick auf einen möglichen Zusammenhang mit Auswirkungen des Coronavirus, dass diese an die Gemeinden und nur dann an das zuständige Finanzamt zu richten sind, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist (§ 1 GewStG und R 1.6 Abs. 1 GewStR).

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

Interkommunale Darlehen und Einlagenschutz für kommunale Gebietskörperschaften

Deutscher Städtetag, Information vom 4.10.2021, 20.38.20 D.

[Durch die] Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) [war] grundsätzlich zu klären, unter welchen Voraussetzungen *interkommunale Darlehen* rechtlich zulässig sind und damit als Alternative für kommunale Einlagen in Frage kommen.

Nummehr hat die BaFin auf diese Frage wie folgt reagiert:

„Wegen des Umstands, dass die Kommunen zeitweise kurzfristige Überschussliquiditäten anlegen müssen, fragen Sie, unter welchen Voraussetzungen interkommunale Darlehen ohne Erlaubnis nach § 32 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz – KWG) zulässig seien, und ob es in meinem Haus hierzu ein Merkblatt oder Prüfschema gebe.

Die Gewährung von Gelddarlehen erfüllt auf der Geberseite grundsätzlich den Tatbestand des Kreditgeschäfts (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KWG), die Annahme der Gelder auf der Nehmerseite den Tatbestand des Einlagengeschäfts (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KWG). Beide stehen gegebenenfalls als Bankgeschäft unter Erlaubnisvorbehalt nach § 32 Abs. 1 KWG, wenn sie gewerbsmäßig oder in einem Umfang betrieben werden sollen, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Für Interkommunkredite gelten dabei die gleichen Regeln wie zwischen Privatrechtssubjekten. Auch die Gemeinden sind bei einer funktionalen Betrachtung funktional Unternehmen und können damit auch Kreditinstitute im Sinne der §§ 32 Abs. 1, 1 Abs. 1 KWG sein.

Anders liegt es, wenn sich Gemeinden in Erfüllung öffentlicher Aufgaben, etwa im Rahmen gemeinsamer öffentlicher Projekte, also gerade nicht auf privatrecht-

licher Grundlage, untereinander Gelder leihen. Öffentliche Aufgaben umfassen die Aufgaben des eigenen oder des übertragenen Wirkungsbereiches, die den Gemeinden durch die Gemeindeverfassungen der Länder öffentlich-rechtlich zugewiesen sind, vgl. zum Beispiel Art. 7 und 8 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern (Gemeindeordnung – GO). Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben und das Betreiben von Bankgeschäften schließen sich aus. Was zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient, ist gemeinderechtliche Vorfrage, zu deren Klärung ich Beurteilungen der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörden heranziehen kann.

Wegen der Einzelheiten und verschiedenen Konstellationen verweise ich auf Erting¹⁾, der meine Verwaltungspraxis zu interkommunalen Darlehen umfassend und zutreffend darlegt [...].

Weiter weise ich auf meine Merkblätter zu den Tatbeständen des Einlagen- und des Kreditgeschäfts, die auf meiner Internetseite „www.bafin.de“ abrufbar sind, hin. Weitere Merkblätter oder ein Prüfschema sind nicht vorhanden; sie wären auch, da eine abschließende aufsichtsrechtliche Beurteilung grundsätzlich nur möglich ist, wenn die vertraglichen Vereinbarungen bekannt sind, die den jeweiligen Geschäften zugrunde liegen sollen, nur bedingt von Nutzen.“

Zur Frage des *Einlagenschutzes für kommunale Gebietskörperschaften*:

„In Hinblick auf die Einlagensicherung hat der – durch die europäische Einlagensicherungsrichtlinie 2014/49/EU vom 16.4.2014 (ABl. EU 2014 Nr. L 173, 149) gebundene – deutsche Gesetzgeber im Einlagensicherungsgesetz geregelt, dass staatliche Stellen keinen Schutz ihrer Einlagen erhalten.

Optionen für die Gemeinden, ihre Gelder gesetzlich abgesichert anzulegen, bestehen deshalb nicht. Im Fokus der gesetzlichen Einlagensicherung steht der private Einleger, dessen Vertrauen in die Stabilität des Finanzsystems besonders geschützt wird (Erwägungsgrund 31 der Richtlinie).

Neben den gesetzlichen Entschädigungseinrichtungen, die uneingeschränkt an die Einhaltung dieser Regeln gebunden sind, wurden in der Bundesrepublik auch zwei institutssichernde Einlagensicherungssysteme anerkannt. Zum Erhalt dieser Anerkennung sind diese Systeme verpflichtet, die Liquidität und die Solvenz der angeschlossenen Institute bedingungslos abzusichern. Dies schließt alle Forderungen gegen ein Institut ein, auch solche, die einem Ausschlussgrund der gesetzlichen Einlagensicherung unterfallen.

Auf die Entscheidung des Einlagensicherungsfonds des Bundesverbandes deutscher Banken, den geschützten Adressatenkreis für seine Einlagensicherung einzuschränken, habe ich keinen Einfluss, da diese Einrichtung, die keinen Rechtsanspruch in Aussicht stellen darf, nicht meiner Aufsicht unterliegt.

Es wird weiterhin der Eigenverantwortung insbesondere professioneller Anleger obliegen, die Risiken ihrer Anlagen selbst einzuschätzen und entsprechende Vorsorge für mögliche Ausfälle zu treffen.“ [...]

1) Erting, NVwZ 2009, 1339 ff.

ZKF-Rechtsprechung

Gewerbesteuer

Teilnahmebefugnis eines Gemeindebediensteten an einer Außenprüfung

FG Düsseldorf, Urteil vom 23.6.2021, 7 K 656/18 AO.

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über die Teilnahme eines Gemeindebediensteten an einer durch den Beklagten angeordneten Außenprüfung.

Unternehmensgegenstand der in B-Stadt ansässigen Klägerin laut Handelsregister ist der Handel mit Erzeugnissen und der Vertrieb von Waren [...] sowie damit im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen [...]

Mit Verfügung vom 9.8.2017 ordnete der Beklagte eine steuerliche Außenprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2013 bis 2015 u.a. für Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer an. Nach einem entsprechenden Teilnahmemeersuchen der Stadt B erging am 29.11.2017 eine geänderte Anordnung, in der es unter Bezug auf § 21 Abs. 3 des FVG heißt: „In Ergänzung zur Prüfungsanordnung vom 9.8.2017 teile ich Ihnen mit, dass Herr A als Bediensteter der Stadt B für die Gewerbesteuer an der Prüfung teilnimmt.“

Den dagegen gerichteten Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 14.2.2018 als unbegründet zurück.

Am 6.3.2018 hat die Klägerin Klage erhoben.

Zur Begründung trägt sie vor, durch die Verfügung zur Teilnahme des Gemeindeprüfers an der Außenprüfung habe der Beklagte seinen Kompetenzbereich überschritten, indem er einen fremden Verwaltungsakt erlassen habe. § 21 FVG regelt nur die Rechte und Pflichten zwischen den Behörden, ermächtige den Beklagten aber nicht dazu, die Klägerin zur Duldung der Teilnahme des Gemeindebediensteten zu verpflichten. Zudem bestehe die Besorgnis einer Verletzung des Steuergeheimnisses. Es liege nicht der Regelfall vor, dass sich das Rechtsverhältnis zwischen der Stadt B und der Klägerin nur auf Rechtsbeziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner beschränke. Vielmehr erbringe die Klägerin gegenüber der Stadt B bzw. deren Tochtergesellschaften ... privatrechtlich vereinbarte Leistungen. Im Rahmen der Außenprüfung könnten auch Geschäfte der Klägerin mit diesen Gesellschaften oder der Stadt selbst überprüft werden. Bei einer Beteiligung des Gemeindebediensteten sei nicht auszuschließen, dass die Kalkulationsunterlagen der Klägerin zu diesen Geschäften offengelegt werden müssten und ggf. mit anderen Kalkulationsunterlagen verglichen werden könnten. Letztlich sei der Gemeindebedienstete dem Kämmerer und dem Bürgermeister der Stadt B gegenüber auskunftspflichtig; der Bürgermeister der Stadt B sei Mitglied im Beirat der genannten Gesellschaften, die die Klägerin beide beliefere. Alleine die Möglichkeit, dass der Bürgermeister der Stadt B über einzelne Verträge oder Kalkulationen in-

formiert werden könnte, schließe aus, dass derartige Informationen an den Gemeindebediensteten weitergegeben werden dürften. Daher sei dessen Teilnahme an der Außenprüfung unzulässig. [...]

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet.

Die Prüfungsanordnung war rechtswidrig, soweit darin die Teilnahme des Gemeindebediensteten angeordnet wurde.

Gemäß § 21 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 FVG sind die Gemeinden hinsichtlich der Realsteuern (Gewerbe- und Grundsteuern: § 3 Abs. 2 AO, Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG), die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, berechtigt, durch Gemeindebedienstete an Außenprüfungen teilzunehmen, die durch die Landesfinanzbehörden durchgeführt werden.

1. Der Beklagte war für den Erlass eines Verwaltungsakts, der das Beteiligungsrecht der Gemeinde gegenüber dem Steuerpflichtigen (Klägerin) i.S. einer Duldungspflicht regelt, formell zuständig. Insoweit verweist der Senat auf das Urteil des BFH vom 23.1.2020¹⁾, dessen Ausführungen er sich anschließt. Auch die Klägerin hält an ihrer gegenteiligen Rechtsauffassung – so versteht der Senat den Schriftsatz vom 17.11.2020 – nicht mehr fest.

2. Allerdings steht der Schutz des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) im vorliegenden Fall einer Teilnahmebefugnis der Gemeinde entgegen.

Im Ausgangspunkt geht der Beklagte zwar zu Recht davon aus, dass die Einräumung des Beteiligungsrechts an der Außenprüfung Bestandteil des Verwaltungsverfahrens zur Festsetzung der Gewerbesteuer ist und die Offenbarung der zur Durchführung des Verfahrens erforderlichen Kenntnisse über Verhältnisse des Steuerpflichtigen nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO gegenüber der Gemeinde zulässig ist.²⁾ Für den Regelfall, dass sich das Rechtsverhältnis zwischen Gemeinde und Steuerpflichtigem nur auf Rechtsbeziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner beschränkt, ist das Steuergeheimnis durch die einschlägigen Normen, die die Beteiligungsrechte der Gemeinde regeln, und die darin vorgesehenen Schutzmechanismen ausreichend geschützt und es bedarf keiner Abwägung im Einzelfall.³⁾

Anders hat dies der 4. Senat des BFH in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes aber aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls gesehen, wenn Gemeinde und Steuerpflichtiger sich eben nicht nur in einem Über-/Unterordnungsverhältnis, sondern als Konkurrenten oder Vertragspartner gegenüberstehen.⁴⁾

Der BFH führt dazu aus: „Es erscheint aber zweifelhaft, ob auf dieser Grundlage unabhängig von den Besonderheiten des Einzelfalls ein umfassendes Informations-

1) BFH v. 23.1.2020, III R 9/18, BStBl II 2020, 436.

2) So auch BFH v. 23.1.2020, III R 9/18, BStBl II 2020, 436.

3) Vgl. ausführlich BFH v. 23.1.2020, III R 9/18, BStBl II 2020, 436.

4) Vgl. BFH v. 4.5.2017, IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.

und Akteneinsichtsrecht in Bezug auf alle Tatsachen besteht, die für die Verwirklichung des Gewerbesteueranspruchs der Gemeinde von Bedeutung sein können [...]. Im Schrifttum werden hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten.⁵⁾ Dabei betreffen die diesbezüglich vertretenen Auffassungen soweit ersichtlich nur den Regelfall, dass sich das Rechtsverhältnis zwischen Gemeinde und Steuerpflichtigem nur auf Rechtsbeziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner beschränkt. Zwischen der Gemeinde oder dieser nachgeordneten Organisationseinheiten (z.B. Beteiligungsgesellschaften) und dem Steuerpflichtigen können zugleich aber auch noch andere Rechtsbeziehungen bestehen, etwa wenn – wie im hiesigen Fall – der Steuerpflichtige der Gemeinde gegenüber privatrechtlich vereinbarte Leistungen erbringt. Gemeinde und Steuerpflichtiger können sich auch als Wettbewerber gegenüberstehen. Werden der Gemeinde aus der Beteiligung am Verwaltungsverfahren zur Ermittlung des Gewerbeertrags Kalkulationsgrundlagen des Steuerpflichtigen bekannt, besteht die Gefahr, dass die gewonnenen Erkenntnisse insoweit zum Vorteil der Gemeinde bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verwertet werden. Ob dieser Gefahr durch institutionelle Trennung der Zuständigkeiten innerhalb der Gemeinde wirksam begegnet werden kann, erscheint bereits zweifelhaft. Offensichtlich besteht die Gefahr jedenfalls, wenn es an einer institutionellen Trennung fehlt, wie die Antragstellerin für ihren Fall vorträgt. Das Recht zur Offenbarung der im Besteuerungsverfahren vom FA erlangten Kenntnisse gegenüber der Gemeinde darf nach Überzeugung des Senats nur dem Zweck dienen, der Gemeinde eine wirksame Durchsetzung ihres Steueranspruchs zu ermöglichen, nicht aber dazu, ihr einen Vorteil bei einer wirtschaftlichen Betätigung zu verschaffen. Bei summarischer Betrachtung spricht deshalb viel dafür, das Beteiligungsrecht der Gemeinden so einzugrenzen, dass keine Kenntnisse der Finanzverwaltung offenbart werden, die für eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde von Bedeutung sein können“.⁶⁾

Bei Anwendung dieser Grundsätze, denen der Senat sich anschließt, überwiegt im vorliegenden Fall bei einer Abwägung der Umstände des Einzelfalls auf Grundlage der angefochtenen Prüfungsanordnung der Schutz des Steuergeheimnisses der Klägerin das Interesse der Gemeinde an einer Teilnahme an der Außenprüfung.

Denn nach dem unwidersprochenen Vortrag der Klägerin befindet sich diese nicht lediglich in einem Über-/Unterordnungsverhältnis gegenüber der Stadt B, sondern erbringt dieser bzw. deren Tochtergesellschaften gegenüber Leistungen aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen. Es ist also durchaus denkbar und möglich, dass der Prüfer des Beklagten und damit auch der Gemeindebedienstete Einblicke in Kalkulationsgrundlagen für die vertraglichen Beziehungen mit der Stadt und deren Tochtergesellschaften oder in Kalkulationsgrundlagen und Vertragsbeziehungen mit anderen Kunden der Klägerin erhalten. Preisgegebene oder erhaltene Erkenntnisse im Rahmen der Prüfung können daher für eine wirtschaftliche Tätigkeit oder für andere außersteuerliche Interessen der Gemeinde von Bedeutung sein. Diese Daten sind aus Sicht der Klägerin besonders sensibel und schützenswert und daher im Rahmen der Abwägung mit besonderem Gewicht ausgestattet. Denn auch anderen Vertragspart-

nern gegenüber würde die Klägerin ihre Kalkulationsgrundlagen und weiteren Vertragsbeziehungen nicht ohne weiteres offenlegen.

Demgegenüber steht das durch § 21 Abs. 3 FVG gesetzlich geregelte Einsichts- und Teilnahmerecht der Gemeinde, das letztlich auch der Umsetzung der grundgesetzlich verankerten Selbstverwaltungsgarantie (Art. 28 Abs. 2 GG) dient. Die Norm kann als „Ausgleich“ dafür gesehen werden, dass die Gemeinde als Steuergläubiger insoweit fremdbestimmt ist, dass sie an die Messbetragsfestsetzungen der Landesfinanzbehörde gebunden ist. Gerade bei der Gewerbesteuer entscheidet die Finanzverwaltung abschließend darüber, ob und inwieweit ein gewerbesteuerlicher Tatbestand verwirklicht ist.⁷⁾ Um diesen Ausgleich zu gewährleisten, erhält der Gemeindebedienstete in Konstellationen, in denen Gemeinde und Steuerpflichtiger sich als Steuergläubiger und Steuerschuldner gegenüber stehen, nur Einblick in diejenigen Unterlagen, die für die Festsetzung der Gewerbesteuer relevant sind. In alle weiteren Unterlagen kann und darf er auch in diesen Konstellationen keinen Einblick erhalten.⁸⁾

Stehen sich aber Gemeinde und Steuerpflichtiger – wie hier – auch als Vertragspartner gegenüber und besteht die Möglichkeit, dass Vertrags- oder Kalkulationsgrundlagen bei dem Steuerpflichtigen vorliegen, die auch für die Festsetzung der Gewerbesteuer relevant sind (z.B. durch Auswirkung auf den Gewerbeertrag) und damit grundsätzlich vom Einsichtsrecht des Gemeindebediensteten umfasst sind, so ist nach Überzeugung des Senats in diesem Fall das Steuergeheimnis höher zu bewerten als das Einsichtsrecht der Gemeinde. Denn während der Gemeinde in diesem Fall nur der Einblick in einen vergleichsweise geringen Anteil der Unterlagen verwehrt wird – das Recht der Gemeinde also nur geringfügig eingeschränkt wird – wären für die Klägerin wesentliche Teile ihrer Geschäftsgrundlage – und damit letztlich auch Geschäftsgeheimnisse – einsehbar; die Gemeinde könnte sich so einen Wettbewerbsvorteil verschaffen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Prüfung sich auf ältere Jahre bezieht, da auch aus den Kalkulationsgrundlagen dieser Jahre Rückschlüsse auf aktuelle Vertragsbeziehungen möglich wären.

Es bedarf dabei – entgegen der Ansicht des Beklagten – keiner konkreten Hinweise auf eine Verletzung des Steuergeheimnisses. Nach den Ausführungen des BFH besteht bei Bekanntwerden von Kalkulationsgrundlagen die Gefahr, dass die gewonnenen Erkenntnisse insoweit zum Vorteil der Gemeinde bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verwertet werden.⁹⁾ Dies muss der Steuerpflichtige nicht dulden, wenn er – wie hier – substantiiert vorträgt, dass Vertragsbeziehungen zur Gemeinde bestehen und durch die Teilnahme des Gemeindebediensteten die Gefahr einer Kenntnisnahme von entsprechenden Unterlagen wie Kalkulationsgrundlagen besteht. Soweit zum Teil vertreten wird, dass als Anforderung an die bestehende Interessenkollision der Maßstab der Besorgnis, wie ihn die prozessualen Ablehnungsvorschriften (§ 42 ZPO i.V.m. § 51 Abs. 3

5) Für eine Einschränkung etwa Suck, DStZ 2009, 402, 406; gegen eine Einschränkung etwa Drüen, DÖV 2012, 493, 497.

6) BFH v. 4.5.2017, IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.

7) Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 21 FVG Rz. 2.

8) So auch BFH v. 23.1.2020, III R 9/18, BStBl II 2020, 436.

9) BFH v. 4.5.2017, IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.

FGO) vorsehen, herangezogen werden müssen,¹⁰⁾ braucht der Senat diese Frage im konkreten Fall nicht zu entscheiden. Denn entweder wäre ein Gemeindebediensteter aufgrund der ihm gegenüber bestehenden Weisungsbefugnis schon aus diesem Grund regelmäßig nach § 42 ZPO abzulehnen¹¹⁾, oder es liegt jedenfalls im konkreten Fall ein solcher Misstrauensgrund vor. Denn die Klägerin unterhält nicht nur in geringem Umfang Geschäftsbeziehungen zur Stadt B, sondern beliefert nach dem unwidersprochenen Vortrag der Klägerin nicht nur die Stadt selbst, sondern auch weitere Tochtergesellschaften. Vor diesem Hintergrund sowie der Tatsache, dass weder durch den Beklagten bzw. die Stadt B näher begründet wurde, warum der Gemeindebedienstete unbedingt an dieser Prüfung bzw. nach deren Abschluss nun an der Folgeprüfung teilnehmen möchte, bestehen nach Überzeugung des Senats bei objektiver Einschätzung Gründe, die geeignet sind, dem Informationsanliegen der Gemeinde zu misstrauen. Nicht ausschlaggebend ist dabei, dass auch der Gemeindebedienstete an das strafbewehrte Steuergeheimnis gebunden ist, da ansonsten die vom BFH gesehene Gefahr immer ausgeschlossen wäre.¹²⁾

Um für einen Ausgleich der widerstreitenden Interessen zu sorgen, ist es aus Sicht des Senats aber nicht geboten, eine Teilnahme des Gemeindebediensteten in Fällen wie dem vorliegenden grundsätzlich und in jedem Fall zu untersagen. Das die Prüfung anordnende Finanzamt – hier also der Beklagte – muss aber – ggf. in Kooperation mit der Gemeinde – durch geeignete Maßnahmen sicherstellen, dass die erwähnten Unterlagen vom Einsichtsnahmerecht des Gemeindebediensteten ausgenommen sind, um zu gewährleisten, dass diesem keine Kenntnisse offenbart werden, die für eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde von Bedeutung sein können.

Diesen Anforderungen genügt die Prüfungsanordnung des Beklagten nicht. Zwar trägt er vor, dass die Abteilung des Gemeindebediensteten vom Fachbereich „Beteiligungsmanagement und Kämmerei“ durch unterschiedliche Fachbereichs- und Abteilungsleiter getrennt sei. Ob eine institutionelle Trennung überhaupt für einen Schutz des Steuergeheimnisses geeignet ist, bezweifelt der BFH.¹³⁾ Diese Zweifel teilt der Senat, zumal fraglich ist, wie ein Gericht dies überprüfen soll.¹⁴⁾ Im vorliegenden Fall fehlt jedenfalls eine konkrete Darlegung, wieso die Trennung der beiden genannten Fachbereiche bzw. Abteilungen überhaupt gewährleisten könnte, dass nicht dennoch andere Fachbereichsleiter oder der Bürgermeister Kenntnisse zu Kalkulationsgrundlagen aus der Prüfung erhalten. Konkrete Maßnahmen auf Ebene der Gemeinde¹⁵⁾ sind nicht benannt.

Welche konkreten Maßnahmen im Falle der Anordnung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten zur Wahrung des Steuergeheimnisses erforderlich sind, wird unterschiedlich beurteilt. So wird neben der erwähnten institutionellen Trennung z.T. vertreten, die Prüfung nur in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen unter ständiger Anwesenheit eines Mitarbeiters des Steuerpflichtigen erfolgen zu lassen.¹⁶⁾ Andere Stimmen verlangen, dass durch organisatorische Maßnahmen ein Informationsfluss ausgeschlossen wird, der zu einer Offenbarung von Geschäftsgeheimnissen führen würde.¹⁷⁾ In Betracht komme auch eine inhaltliche Eingrenzung der bei

der Teilnahme rezipierten Informationen auf solche, die keine wirtschaftliche Relevanz haben können, indem z.B. der Gemeindebedienstete an unproblematischen Teilen der Prüfung teilhaben könne, ihm aber die Teilnahme bei der Durchsicht einzelner Dokumente oder der Erörterung einzelner Umstände versagt werde.¹⁸⁾ Der Senat muss nicht entscheiden, ob diese Maßnahmen geeignet wären, das Interesse der Klägerin an der Wahrung des Steuergeheimnisses ausreichend zu schützen, weil die streitgegenständliche Prüfungsanordnung entsprechende Sicherungsmaßnahmen nicht enthält. [...]

10) Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 21 FVG Rz. 2a.

11) Vgl. dazu ausführlich Härtwig, FR 2018, 871.

12) So auch Härtwig, FR 2018, 871.

13) BFH v. 4.5.2017, IV B 10/17, BFH/NV 2017, 1009.

14) So auch Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 21 FVG Rz. 2a; anders Härtwig, FR 2018, 871 und Habighorst, FR 2019, 839, die eine institutionelle Trennung als Lösungsmöglichkeit bevorzugen.

15) Z.B. eine sog. „Chinese Wall“ bzw. ein Ausschluss der Akten des Gemeindeprüfers vom Zugriff der restlichen Kommunalverwaltung, vgl. etwa Habighorst, FR 2019, 839.

16) So Pietske-Kotny, KStZ 2018, 147; ablehnend Härtwig, FR 2018, 871.

17) So Schmieszek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 21 FVG Rz. 17a.

18) Vgl. Habighorst, FR 2019, 839.

Verfahrensrecht

Entschädigung bei überlanger Dauer von Verwaltungsrechtsstreitigkeiten

BVerwG, Urteil vom 26.2.2021, 5 C 17/19 D.

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über eine Entschädigung für die überlange Dauer eines abgabenrechtlichen Klageverfahrens.

Der Kläger ist ein Zweckverband von Städten und Gemeinden [...] mit der Aufgabe, im Verbandsgebiet die Trinkwasserversorgung und die Schmutzwasserbeseitigung durchzuführen. Gegenstand des vom Kläger als überlang gerügten Ausgangsverfahrens war ein von ihm erlassener Beitragsbescheid für die Herstellung der öffentlichen Schmutzwasserbeseitigungsanlage, gegen den der betroffene Bürger im Oktober 2011 Klage erhoben hatte. [...]

Aus den Gründen:

Die zulässige Revision des Klägers ist nicht begründet. [...]

Die allein streitige Frage, ob der Zweckverband an dem als überlang gerügten Verfahren in Wahrnehmung eines Selbstverwaltungsrechts beteiligt war, ist zu verneinen. Ihm steht zwar ein Selbstverwaltungsrecht im Sinne von § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG zu (1.). Seine Beteiligung als Beklagter an dem als überlang gerügten verwaltungsgerichtlichen Klageverfahren stellt sich aber nicht als Wahrnehmung des Selbstverwaltungsrechts im Sinne von § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG dar (2.).

1. Auf die Rückausnahme des § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG können sich grundsätzlich alle Körperschaften des öffentlichen Rechts berufen, denen ein Selbstverwal-

tungsrecht eingeräumt worden ist. Das gilt nicht nur für Gemeinden, deren Recht auf kommunale Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG (auch) verfassungsunmittelbar geregelt ist oder für Körperschaften des öffentlichen Rechts, deren Selbstverwaltungsrecht sich aus Grundrechten – wie zum Beispiel bei Universitäten (aus Art. 5 Abs. 3 GG) oder Rundfunkanstalten (aus Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG) – ableitet. Vielmehr genügt auch ein – wie hier – einfachrechtlich begründetes Selbstverwaltungsrecht. Das ergibt sich aus Wortlaut und Entstehungsgeschichte des § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG, ohne dass dem der Sinn und Zweck der Vorschrift entgegenstehen.

a) Der Normtext erfasst einschränkungslos das Selbstverwaltungsrecht und begrenzt dieses nicht auf ein solches verfassungsrechtliches Ursprungs. Auch die Gesetzesmaterialien sprechen dafür, dass der Gesetzgeber Selbstverwaltungskörperschaften ohne Einschränkung in den Schutz des § 198 Abs. 1 Satz 1 GVG einbeziehen wollte, gleichgültig, ob deren Selbstverwaltungsrecht (auch) verfassungsrechtlich oder (nur) einfachrechtlich begründet ist. So werden sowohl in dem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz vom 15.3.2010¹⁾ als auch in der Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, mit der dieser die Wiedereinführung der dort nicht übernommenen Rückausnahme aus dem Referentenentwurf in § 198 Abs. 6 Nr. 2 verlangt hatte, zwar lediglich Kommunen und damit Träger eines auch verfassungsrechtlich verbürgten Selbstverwaltungsrechts genannt, dies aber ausdrücklich nur beispielhaft. In beiden Begründungen kommt deutlich zum Ausdruck, dass staatliche Stellen ausnahmsweise, dann aber einschränkungslos Anspruchsinhaber des Entschädigungsanspruchs sein sollen, wenn sie „als Kläger gegenüber dem Staat subjektive Rechte geltend [machen]“²⁾ bzw. im Ausgangsstreit „dem Staat wie ein außenstehender Dritter gegenüber [treten]“³⁾. Dies kann grundsätzlich dann angenommen werden, wenn sie staatlichen Stellen gegenüber eigenständige Rechtspositionen geltend machen, die ihnen zur autonomen Ausübung zugewiesen sind, ohne dass es auf die Art der normativen Verankerung solcher Rechtspositionen ankommt.

b) Der Sinn und Zweck der §§ 198 ff. GVG, den Anspruch eines Verfahrensbeteiligten aus Art. 19 Abs. 4 und Art. 20 Abs. 3 GG sowie aus Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten – EMRK – auf Entscheidung seines gerichtlichen Verfahrens in angemessener Zeit einfachrechtlich durch einen effektiven Rechtsbehelf zu sichern, steht dem nicht entgegen. Einer Klärung, in welchen Fällen auch öffentlich-rechtlichen Körperschaften ausnahmsweise ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf Rechtsschutz in angemessener Zeit zusteht, bedarf es in diesem Zusammenhang nicht. Denn der Gesetzgeber wollte mit der Rückausnahme in § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG jedenfalls bewusst über das hinausgehen, was insoweit konventions- und verfassungsrechtlich geboten war.⁴⁾

Gemessen daran steht dem Zweckverband, für den der Kläger als Behörde tätig geworden ist, ein Selbstverwaltungsrecht im Sinne von § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG zu. Dieses ist zwar nicht durch das Grundgesetz geschützt. Denn insoweit ist geklärt, dass sich ein Zweckverband, der eine öffentliche Wasserversorgungseinrichtung betreibt, weder unmittelbar noch mittelbar auf das Recht der kommunalen Selbstverwaltung aus

Art. 28 Abs. 2 GG berufen kann.⁵⁾ Der kommunale Zweckverband, für den der Kläger im Ausgangsverfahren gehandelt hat, ist jedoch gemäß § 10 Abs. 2 des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit im Land Brandenburg vom 10.7.2014⁶⁾ zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 19.6.2019⁷⁾, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (Satz 1), die ihre Angelegenheiten im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung verwaltet (Satz 2). Ihm ist daher einfachrechtlich ein Selbstverwaltungsrecht zugewiesen, das sich zugleich als Selbstverwaltungsrecht im Sinne von § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG darstellt.

2. Ein kommunaler Zweckverband kann aber an einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren nur dann „in Wahrnehmung eines Selbstverwaltungsrechts“ im Sinne von § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG beteiligt sein, wenn er in diesem Verfahren ein Selbstverwaltungsrecht gegenüber einem anderen Träger öffentlicher Gewalt geltend macht.

a) Dieses Auslegungsergebnis lässt sich allerdings nicht schon damit begründen, die genannte Formulierung des Gesetzes sei eng auszulegen, weil es sich dabei um eine (Rück-)Ausnahme von dem Grundsatz handelt, dass nach § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG Verfassungsorgane, Träger öffentlicher Verwaltung und sonstige öffentliche Stellen von dem Entschädigungsanspruch ausgenommen sind. Denn auch Ausnahmvorschriften sind nicht generell eng auszulegen. Ihre Interpretation folgt vielmehr den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen, so dass auch diese Vorschriften je nach der ihnen innewohnenden Zweckrichtung einer einschränkenden oder ausdehnenden Auslegung zugänglich sind.⁸⁾

b) Das Gesetzesverständnis, dass ein kommunaler Zweckverband in einem verwaltungsgerichtlichen Ausgangsverfahren ein Selbstverwaltungsrecht gegenüber einem anderen Träger öffentlicher Gewalt geltend machen muss, um gemäß § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG als Verfahrensbeteiligter im entschädigungsrechtlichen Sinne zu gelten, folgt aus Wortlaut, Entstehungsgeschichte sowie Sinn und Zweck dieser Vorschrift.

aa) Dafür spricht in gewichtiger Weise bereits die grammatikalische Auslegung des § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG. Ein Recht – hier das Selbstverwaltungsrecht – in einem Gerichtsverfahren „wahrzunehmen“, meint dem Wortsinn nach, dieses Recht in diesem Verfahren geltend zu machen, es zu verteidigen bzw. von ihm Gebrauch zu machen. Das Selbstverwaltungsrecht als subjektive Rechtsstellung steht einem Träger öffentlicher Verwaltung nur im Verhältnis zu anderen staatlichen Stellen zu, sodass nur diese in das Selbstverwaltungsrecht eingreifen und es verletzen können. Eine „Wahrnehmung“ des Selbstverwaltungsrechts im Sinne einer Geltendmachung oder Verteidigung desselben kommt deshalb bei Körperschaften, die – wie kommunale Zweckverbände – selbst Teil der öffentlichen Verwaltung sind, nur im Ver-

1) Referentenentwurf, abrufbar unter www.bundesgerichtshof.de/DE/Bibliothek/GesMat/WP17/R/Rechtsschutz_ueberlang.html

2) Referentenentwurf, 22.

3) BT-Drucks. 17/3802, 36.

4) Vgl. Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 17/3802, 42.

5) Vgl. BVerwG v. 8.11.2013, 8 B 6.13, juris, Rz. 5 m.w.N.

6) GVBl. I Nr. 32, 2.

7) GVBl. I Nr. 38, 1.

8) BVerwG v. 7.11.1995, 9 C 73.95, BVerwGE 100, 23, 30 und v. 11.12.2020, 5 C 9.19, juris, Rz. 30 m.w.N.

hältnis zu anderen Trägern öffentlicher Gewalt in Betracht. Wie das Selbstverwaltungsrecht, das Kommunen nach Art. 28 Abs. 2 GG eingeräumt ist⁹⁾, verleiht auch das einfachrechtlich begründete Selbstverwaltungsrecht eines kommunalen Zweckverbandes diesem keine abwehrrechtlich geschützte Position gegenüber den Bürgern. Es dient vielmehr der Kompetenzverteilung im Verhältnis zu anderen Verwaltungsträgern und betrifft nicht das Außenverhältnis zu den Bürgern. Ein kommunaler Zweckverband kann daher eine Verletzung seines Selbstverwaltungsrechts grundsätzlich nur gegenüber einem anderen Träger öffentlicher Gewalt, nicht aber gegenüber dem Bürger gerichtlich geltend machen. An einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren, an dem – wie hier – ein Bürger beteiligt ist, kann er unter diesem Blickwinkel von vornherein nicht „in Wahrnehmung eines Selbstverwaltungsrechts“ beteiligt sein. Diese gesetzliche Wortwahl spricht damit zugleich gegen die aus dem Vortrag des Klägers sinngemäß zu entnehmende Ansicht, der Gesetzgeber habe jegliches Handeln eines Zweckverbandes, das sich auf Angelegenheiten der Selbstverwaltung bezieht, erfassen und auch die sich aus der Wahrnehmung von Selbstverwaltungsangelegenheiten ergebenden gerichtlichen Streitigkeiten mit Bürgern in den Schutz des § 198 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 6 Nr. 2 GVG einbeziehen wollen. Dem steht auch entgegen, dass der Gesetzgeber in § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG gerade nicht auf die Wahrnehmung einer Selbstverwaltungsaufgabe oder Selbstverwaltungsangelegenheit abgestellt, sondern die Voraussetzung formuliert hat, dass der Träger öffentlicher Verwaltung in „Wahrnehmung eines Selbstverwaltungsrechts an einem Verfahren beteiligt“ sein muss.

bb) Der sich damit bereits aus dem Wortlaut des § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG ergebende Befund, dass die Beteiligung am Gerichtsverfahren durch die Geltendmachung des Selbstverwaltungsrechts gegenüber einem anderen Hoheitsträger gekennzeichnet sein muss, wird durch die Entstehungsgeschichte der Norm bekräftigt. So macht bereits die Begründung des Referentenentwurfs vom 15.3.2010 deutlich, dass mit der Wahrnehmung des Selbstverwaltungsrechts in einem Verfahren die gerichtliche Geltendmachung der daraus folgenden subjektiven Rechtsposition gegenüber dem Staat gemeint ist. Wörtlich heißt es in dem Referentenentwurf zu der dort bereits vorgesehenen Rückausnahme des § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG: „Nicht unter den Begriff des Verfahrensbeteiligten fallen damit staatliche Stellen, [...] es sei denn, sie machen – wie beispielsweise Kommunen – als Kläger gegenüber dem Staat subjektive Rechte geltend“¹⁰⁾. Nachdem die im Referentenentwurf vorgeschlagene Regelung zunächst keinen Eingang in den Gesetzesentwurf der Bundesregierung gefunden hatte¹¹⁾, wurde der entsprechende Zusatz in § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG auf Vorschlag des Bundesrates in seiner Stellungnahme vom 15.10.2010¹²⁾, dem die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zustimmte¹³⁾, wieder in den Gesetzesentwurf, der schließlich verabschiedet wurde, aufgenommen. Dass sich der Gesetzgeber dabei die ursprünglichen Überlegungen des Referentenentwurfs zu eigen gemacht hat, folgt aus der uneingeschränkten Bezugnahme des Bundesrates auf diesen.

cc) Der aus Wortlaut und Entstehungsgeschichte der Norm gewonnene Befund wird durch teleologische Er-

wägungen bestätigt. Dem Sinn und Zweck der Rückausnahme in § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG steht nicht entgegen, dass kommunale Zweckverbände in einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren nur dann einen Anspruch auf Entschädigung wegen überlanger Dauer des Verfahrens haben können, wenn sie gegenüber einem anderen Träger öffentlicher Gewalt ein Selbstverwaltungsrecht geltend machen. Ziel der Regelung ist es, auch Körperschaften des öffentlichen Rechts einen effektiven Rechtsbehelf zur Gewährleistung eines Gerichtsverfahrens in angemessener Zeit zur Verfügung zu stellen, soweit sie darauf wie ein Bürger einen verfassungsrechtlich begründeten Anspruch haben. Das erschließt sich aus der Gesetzesbegründung unter Einbeziehung des Zwecks der §§ 198 ff. GVG sowie der Gründe, die den Gesetzgeber bewogen haben, Verfassungsorgane, Träger öffentlicher Verwaltung und andere öffentliche Stellen grundsätzlich von dem Anspruch auf Entschädigung wegen überlanger Dauer eines Gerichtsverfahrens nach § 198 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 GVG auszuschließen.

Zweck des Gesetzes über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren ist die Schließung einer bis dahin bestehenden Rechtsschutzlücke. Die Schaffung des Gesetzes als innerstaatlicher Rechtsbehelf gegen überlange Gerichtsverfahren stellt sich als Reaktion auf eine entsprechende Forderung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte dar.¹⁴⁾ Haftungsgrund für den gesetzlich normierten Entschädigungsanspruch wegen unangemessener Verfahrensdauer in § 198 Abs. 1 GVG ist mithin die Verletzung des in Art. 19 Abs. 4 und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG sowie Art. 6 Abs. 1 EMRK verankerten Rechts eines Verfahrensbeteiligten auf Entscheidung eines gerichtlichen Verfahrens in angemessener Zeit.¹⁵⁾

Diese verfassungsrechtliche Verortung legt eine Interpretation nahe, nach der Träger öffentlicher Verwaltung grundsätzlich nur insoweit in § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG einbezogen werden sollten, als diesen gemäß Art. 19 Abs. 4, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG oder aus anderen verfassungsrechtlichen Gründen ein Recht auf effektiven Rechtsschutz durch Entscheidung eines gerichtlichen Verfahrens in angemessener Zeit zusteht. Kommunale Zweckverbände können sich aber in einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren weder auf Art. 19 Abs. 4 GG oder den allgemeinen Justizgewährleistungsanspruch gemäß Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG noch auf die subjektive Rechtsstellungsgarantie nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG berufen.

Die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG findet auf kommunale Zweckverbände keine Anwendung. Art. 19 Abs. 4 GG garantiert dem Einzelnen bei Rechtsverletzungen durch die öffentliche Gewalt effektiven Rechtsschutz als Grundrecht und gilt deshalb grundsätzlich nicht für inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts. Diese können sich nach

9) Vgl. BVerwG v. 26.2.2021, 5 C 15.19 D, ZKF 2021, 144, Rz. 13 ff.

10) Referentenentwurf, 22.

11) BR-Drucks. 540/10, 3 und 33.

12) BT-Drucks. 17/3802, 36.

13) BT-Drucks. 17/3802, 42.

14) Vgl. insbesondere EGMR v. 2.9.2010, Nr. 46344/06, Rumpf/Deutschland, NJW 2010, 3355.

15) Vgl. BT-Drucks. 17/3802, 1 f., 15 ff. und 18; BVerwG v. 11.7.2013, 5 C 23.12 D, BVerwGE 147, 146, Rz. 38 m.w.N.

ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zwar auf die Prozessgrundrechte aus Art. 103 Abs. 1 und Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG berufen, nicht jedoch auf die materiellen Grundrechte.¹⁶⁾

Aus dem gleichen Grund können kommunale Zweckverbände im Bereich der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben mangels Beschwerdeberechtigung den allgemeinen Justizgewährleistungsanspruch aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG geltend machen, der außerhalb des auf den Rechtsschutz gegen Akte der öffentlichen Gewalt beschränkten Anwendungsbereichs des Art. 19 Abs. 4 GG effektiven Rechtsschutz insbesondere in der Straf-, Zivil- und Arbeitsgerichtsbarkeit gewährleistet.¹⁷⁾ Die Frage, ob etwa im Bereich rein fiskalischen Handelns eines Zweckverbandes etwas anderes gilt¹⁸⁾, stellt sich hier nicht und ist gegebenenfalls in einer zivilprozessualen Verfahrenskonstellation zu entscheiden.

Kommunale Zweckverbände haben schließlich auch keinen Anspruch auf wirkungsvollen Rechtsschutz in angemessener Zeit aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG, weil sie sich schon – wie oben dargelegt – auf die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung weder unmittelbar noch mittelbar berufen können. Ihnen kommt der aus der subjektiven Rechtsstellungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG abgeleitete Anspruch auf effektiven Rechtsschutz also – anders als im Fall der Gemeinden – selbst dann nicht zugute, wenn sie in einem gerichtlichen Verfahren eine Beeinträchtigung ihres Selbstverwaltungsrechts durch andere Träger öffentlicher Verwaltung geltend machen.

Soweit der Gesetzgeber kommunale Zweckverbände gleichwohl über das verfassungsrechtlich Notwendige hinaus in den Anwendungsbereich der Rückausnahme nach § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG einbezogen hat, gibt es jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür, er habe dies zugleich auch auf verwaltungsgerichtliche Verfahren unter Beteiligung von Bürgern erstrecken wollen und damit für sie sogar eine bessere Behandlung bezweckt, als sie in Bezug auf den Entschädigungsanspruch von Verfassungen wegen für Gemeinden geboten war. [...]

Aus der weiteren Absicht des Gesetzgebers, mit § 198 GVG den Anforderungen der Europäischen Menschenrechtskonvention Rechnung zu tragen¹⁹⁾, ergibt sich kein weitergehender Schutz von Selbstverwaltungsträgern. Denn gemäß Art. 34 Satz 1 EMRK haben grundsätzlich nur natürliche Personen und nicht-staatliche Organisationen oder Personengruppen das Recht, den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte mit der Verletzung eines Konventionsrechts zu befassen, sodass sich Gemeinden als Träger öffentlicher Verwaltung unabhängig von ihrem eventuell autonomen Status nicht auf das Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK berufen können.²⁰⁾ Für einen aus Städten und Gemeinden gebildeten Zweckverband kann nichts anderes gelten.

3. Gemessen daran war der Kläger hier an dem verwaltungsgerichtlichen Ausgangsverfahren, dessen Überlänge er rügt, schon deshalb nicht im Sinne von § 198 Abs. 6 Nr. 2 GVG in Wahrnehmung eines Selbstverwaltungsrechts beteiligt, weil sein Gegner in diesem Klageverfahren kein anderer Träger öffentlicher Gewalt, sondern ein Bürger gewesen ist, der einen Beitragsbescheid

angefochten hat und der das Recht des Klägers auf Selbstverwaltung weder in Zweifel gezogen hat noch überhaupt zu beeinträchtigen vermochte. [...]

16) Vgl. etwa BVerfG v. 19.8.2011, 2 BvG 1/10, BVerfGE 129, 108, 118; BVerwG v. 22.2.2019, 2 BvR 2203/18, NVwZ 2019, 642, Rz. 17 ff. und v. 9.11.2020, 2 BvR 163/15, juris, Rz. 5, jeweils m.w.N.

17) Vgl. zu Gemeinden BVerfG v. 8.7.1982, 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82, 103 f.; BVerwG v. 21.2.2008, 1 BvR 1987/07, NVwZ 2008, 778, Rz. 7 f. und v. 9.11.2020, 2 BvR 163/15, juris, Rz. 5.

18) Vgl. BVerfG v. 29.5.2007, 2 BvR 695/07, BVerfGK 11, 241, 249.

19) Vgl. z.B. BT-Drucks. 17/3802, 39 und 42.

20) St. Rspr., vgl. z.B. EGMR v. 23.10.2010, Nr. 50108/06, Dösemealti Belediyesi/Türkei, NVwZ 2011, 479, 480 m.w.N.

Rechtsprechung in Kürze

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

Erschließungsbeitrag

Die zeitlich unbegrenzte Erhebung von Erschließungsbeiträgen ist verfassungswidrig

BVerfG, Beschluss vom 3.11.2021, 1 BvL 1/19.

Sachverhalt: Das in einem Gewerbegebiet liegende Grundstück des Klägers hatte im Jahr 1986 eine Straßenanbindung bekommen. Fertiggestellt in voller Länge und gewidmet wurde die Straße aber erst im Jahr 2007. Der Erschließungsbeitrag in Höhe von rund 70 000 € wurde erst 2011 veranlagt. Die dagegen erhobene Klage blieb vor dem VG Koblenz und dem OVG Rheinland-Pfalz erfolglos. Auf die Revision des Klägers setzte das BVerwG das Verfahren mit dem Az. 9 C 8.18 aus. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 KAG Rheinland-Pfalz (KAG RP) knüpft die Frist zur Erhebung von Erschließungsbeiträgen nicht an den Eintritt der tatsächlichen Vorteilslage an. Eine Veranlagung kann vielmehr noch bis vier Jahre nach tatsächlicher Fertigstellung und Widmung erfolgen. Ob eine derartige Norm mit Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Gebot der Belastungsklarheit aus Art. 20 Abs. 3 GG vereinbar ist, wollte das BVerwG vom BVerfG wissen.

Aus den Gründen: Zur Vorlage des BVerwG hat das BVerfG entschieden: Grundstückseigentümer dürfen nach der Fertigstellung einer Straße oder anderer Anlagen (Eintritt der Vorteilslage) von der Kommune nur für begrenzte Zeit über Erschließungsbeiträge an den Baukosten beteiligt werden. Eine Landesvorschrift, die das nicht sicherstellt, verstößt gegen das Gebot der Belastungsklarheit. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Nr. 4 KAG RP ist mit Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit in Art. 20 Abs. 3 GG insoweit unvereinbar, als danach Erschließungsbeiträge nach dem Eintritt der Vorteilslage zeitlich unbegrenzt erhoben werden können. Die tatsächliche Vorteilslage und die Beitragserhebung können zeitlich weit auseinanderfallen. Dass die vierjährige Verjährungsfrist erst mit der Widmung der Straße zu laufen beginnt, ist nicht zulässig. Maßgeblich

muss demnach der Zeitpunkt sein, zu dem für den einzelnen Grundstückseigentümer der Vorteil entsteht. Dieser ist für die Betroffenen erkennbar. Das bedeutet, dass der Begriff der Vorteilslage an rein tatsächliche und eben nicht rechtliche Entstehungsvoraussetzungen für die Beitragsschuld anknüpft. Es darf niemand im Unklaren gelassen werden, ob noch mit Belastungen zu rechnen ist.

Anmerkung: Eine konkrete Vorgabe für die zeitliche Höchstgrenze gibt das BVerfG nicht vor. Der Gesetzgeber hat hier einen weiten Spielraum. Eine Frist von 30 Jahren, wie sie manche Gerichte bisher aus dem Verwaltungsverfahrensgesetz abgeleitet hatten, ist jedoch eindeutig zu lang. Wie in der Entscheidung ausgeführt wird, haben sich Bayern, Baden-Württemberg, Brandenburg, Hessen, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen überwiegend für Fristlängen von 10 bis 20 Jahren entschieden. In den anderen Bundesländern besteht keine ausdrückliche Regelung. Der Landesgesetzgeber Rheinland-Pfalz ist nun verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine Neuregelung zu treffen. Es ist seine Aufgabe, die berechtigten Interessen der Allgemeinheit am Vorteilsausgleich und der Einzelnen an Rechtssicherheit durch entsprechende Gestaltung von Verjährungsbestimmungen zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen. Bis dahin dürfen Gerichte und Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Norm nicht mehr anwenden. Von der Änderung profitieren alle Grundstückseigentümer in Rheinland-Pfalz, deren Erschließungsbeitragsbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

Wiederkehrender Straßenausbaubeitrag

Gegen eine begünstigende Verschonungssatzung ist ein Normenkontrollantrag unzulässig

BVerwG, Beschluss vom 28.10.2021, 9 BN 2.21.

Sachverhalt: Mit einem Normenkontrollantrag wandte sich ein Grundstückseigentümer in einer rheinland-pfälzischen Gemeinde gegen die Satzung zur Verschonung von wiederkehrenden Straßenausbaubeiträgen in einem bestimmten Abrechnungsgebiet (Verschonungssatzung). Die Satzung enthalte Mängel. Das OVG Rheinland-Pfalz wies den Normenkontrollantrag ab, weil der Antragsteller nicht in seinen Rechten verletzt sei, da ihn die Verschonungssatzung ausschließlich begünstige. Die Revision wurde nicht zugelassen. Dagegen hat der Antragsteller Beschwerde beim BVerwG erhoben.

Aus den Gründen: Das BVerwG hat die Beschwerde zurückgewiesen. Der Normenkontrollantrag nach § 47 Abs. 2 Satz 1 VwGO ist unzulässig, weil die Verschonungssatzung den Antragsteller nicht belastet, sondern ihn bis zu dem in der Satzung genannten Zeitraum bis Ende 2028 ausschließlich begünstigt. Innerhalb dieses Zeitraums wird er nicht zu wiederkehrenden Straßenausbaubeiträgen herangezogen. Eine Normenkontrolle nach § 47 VwGO ist nicht als Popular-, sondern als Verletztenklage ausgestaltet. Deshalb genügt es nicht, dass der Antragsteller Satzungsmängel gerügt hat. Vielmehr muss er durch die Satzung in seinen Rechten verletzt sein. Das ist aber bei der den Antragsteller ausschließlich begünstigenden Verschonungssatzung nicht der Fall.

Anmerkung: Auch den Einwand des Antragstellers, er könne nach Ablauf der Verschonungszeit trotz vorgezogener Satzungsmängel wegen Ablaufs der Jahresfrist des § 47 VwGO keinen Normenkontrollantrag mehr stellen, wies das BVerwG zurück. Durch eine Satzung ausschließlich Begünstigte können von vornherein nicht geltend machen, durch die Rechtsvorschrift oder deren Anwendung in ihren Rechten verletzt zu sein oder in absehbarer Zeit verletzt zu werden. Deshalb ist ein Normenkontrollantrag solcher Personen zu keiner Zeit möglich.

Grundsteuer

Kein Grundsteuererlass bei baurechtswidriger Nutzung

VG Koblenz, Urteil vom 16.11.2021, 5 K 256/21.KO.

Sachverhalt: Die Klägerin ist Eigentümerin einer in einem Gewerbegebiet der beklagten Stadt liegenden Immobilie, die baurechtlich bis auf die Hausmeisterwohnung nur gewerblich als Bürogebäude genutzt werden darf. Da sich die Räume nicht als Büros eignen, aber nur als solche vermietet werden dürfen, fand die Eigentümerin außer für die Hausmeisterwohnung keine Mieter. Sie bat um Grundsteuererlass, weil sie von acht Einheiten des Gebäudes nur die Hausmeisterwohnung für eine Monatsmiete in Höhe von 600 € vermieten konnte. Die Stadt lehnte den begehrten Grundsteuererlass ab und führte aus, die Klägerin habe sich nicht nachhaltig um die Vermietung des Objekts bemüht. Nach erfolglosem Widerspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage.

Aus den Gründen: Das VG Koblenz hat die Klage abgewiesen. Die Grundsteuer kann nach den gesetzlichen Bestimmungen bei einer Minderung der erzielbaren Mieteinnahmen um mindestens 50 % teilweise nur dann erlassen werden, wenn ein Eigentümer die Minderung der Mieteinnahmen nicht zu vertreten hat. Dies ist hier allerdings nicht der Fall. Der Klägerin war beim Erwerb des Gebäudes, das bereits seit 20 Jahren im Eigentum ihrer Familie steht, bekannt, dass eine Vermietung mit Blick auf die baurechtlichen Vorschriften nur zu Gewerbebezwecken in Betracht kommt. Das Objekt weist aber eine deutliche Prägung als reines Wohnhaus auf, was einer Vermietung der Einheiten zu Gewerbebezwecken (Büronutzung) entgegensteht. Die Klägerin hat keine baulichen Maßnahmen ergriffen, um die Einheiten einer gewerblichen Nutzung zuzuführen. Sie hätte das Haus so umbauen können, dass es als Bürogebäude nutzbar ist. Weil sie das unterlassen hat, hat sie die Ursache für den Leerstand des Gebäudes selbst zu verantworten. Sie ist demnach selbst schuld, dass sie keine Mieter findet.

Zweitwohnungsteuer

Zulässiger Ersatzmaßstab für Wohnungen im Außenbereich

VG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 29.10.2021, 4 B 27/21.

Sachverhalt: In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes wandte sich der Antragsteller gegen einen Zweitwohnungsteuerbescheid. Er brachte vor, dass die Zweitwohnungsteuersatzung für Grundstü-

cke im Außenbereich keinen rechtswirksamen Bemessungsmaßstab enthalte. Nach der Satzung bemesse sich die Steuer u.a. nach einem Lagefaktor. Allerdings habe die Gemeinde für Außenbereichsgrundstücke keinen Lagefaktor festgesetzt. Seine Veranlagung nach dem Lagefaktor des Ortsmittelpunkts sei nicht rechtmäßig.

Aus den Gründen: Die von der Gemeinde in der Zweitwohnungsteuersatzung festgelegte Steuerermittlung nach einem Flächenmaßstab (Quadratmeterzahl der Wohnung) in Verbindung mit einem Lagewert (flächenabhängiger Bodenrichtwert), einem Wertfaktor für die Gebäudeart und dem Verfügbarkeitsgrad ist eine zulässige Bemessungsgrundlage für die Zweitwohnungsteuer.¹⁾ Die Gemeinde hat in der Satzung zwei unterschiedliche Bodenrichtwertzonen festgelegt. Sofern ein Grundstück außerhalb einer Bodenrichtwertzone liegt, wie das bei dem im Außenbereich liegenden Grundstück des Antragstellers der Fall ist, wird die Zweitwohnung einer angrenzenden Bodenrichtwertzone zugeordnet. Das unterliegt unter Berücksichtigung des weitreichenden Entscheidungsspielraums der Gemeinde bei der Bestimmung des Steuermaßstabs sowie der Typisierung von Massenvorgängen keinen Bedenken und verstößt nicht gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG.

Abwassergebühr

Zulässige Schätzung der Abwassermenge bei fehlendem Messwert

OVG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 7.10.2021, 2 MB 3/21.

Sachverhalt: In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes gegen den Abwassergebührenbescheid für das 1. Halbjahr 2020 brachte der Antragstel-

ler vor, der Gebührenbescheid sei rechtswidrig, weil der vorangegangene Gebührenbescheid für das Jahr 2019 wegen eines schwerwiegenden Fehlers nichtig sei und deshalb der Vorjahreswert dem nachfolgenden Gebührenbescheid nicht hätte zugrunde gelegt werden dürfen. Die für 2019 angesetzte Abwassermenge beruhe nicht auf einem gemessenen, sondern einem geschätzten Wasserverbrauch. Die Gemeinde brachte vor, auch in den vergangenen Jahren habe die Abwassermenge geschätzt werden müssen, weil ihr trotz Aufforderung weder vom Grundstückseigentümer noch vom Mieter Messwerte des Wasserzählers mitgeteilt worden seien. Als Schmutzwassermenge gelte die durch Wasserzähler ermittelte Wassermenge.

Aus den Gründen: Das OVG Schleswig-Holstein hat den Antrag auf Anordnung der aufschiebenden Wirkung abgelehnt. Der Gebührenbescheid 2020 ist rechtmäßig. Es entspricht der gängigen Praxis, dass die Gemeinde den Wasserverbrauch und die darauf anzusetzende Abwassermenge schätzen darf, wenn ihr die Messwerte eines Wasserzählers trotz Aufforderung nicht mitgeteilt werden. Weil in diesem Fall der Vorjahresbescheid bestandskräftig geworden ist, wird als Ausgangswert für 2020 der im Bescheid für 2019 angesetzte Endwert zugrunde gelegt. Dass dieser Wert auf einer Schätzung beruht, ändert daran nichts, weil der Bescheid 2019 einerseits bestandskräftig ist und andererseits die vorgenommene Schätzung wegen des nicht mitgeteilten Zählerstandes seitens des Gebührenpflichtigen rechtmäßig ist.

1) OVG Schleswig-Holstein v. 30.1.2019, 2 LB 92/18, ZKF 2019, 96, und v. 23.8.2021, 5 MB 10/21, ZKF 2021, 263.

Zeitschrift für Kommunal Finanzen

Verlag: Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck und Verarbeitung: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleiter: Helmut Dedy, Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, Berlin, E-Mail: helmut.dedy@web.de; Benjamin Holler, Finanzreferent des Deutschen Städtetages, Köln, Gereonstraße 18–32, 50670 Köln, Telefon: 0221/3771-220, E-Mail: benjamin.holler@staedtetag.de.

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

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

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 190,50 €, Preis der Einzelnummer: 39,00 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen. Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 41. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.