



Januar 2024 Seiten 1-24

ZKF.1

Zeitschrift für Kommunal Finanzen

ZUSAMMENGEFÜHRT MIT DER ZEITSCHRIFT FINANZWIRTSCHAFT

SCHRIFTFÜHRUNG: HELMUT DEDY, BENJAMIN HOLLER

AUS DEM INHALT

- Prof. Dr. Andreas Burth | Trendwende: Kommunale Zinsausgaben steigen erstmals seit 2015
- Uwe Baldauf | Das neue Umsatzsteuerrecht für juristische Personen des öffentlichen Rechts verständlich zum Ausdruck gebracht (Teil 3)
- FG Rheinland-Pfalz | Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell

ZKF-Themen

Prof. Dr. Andreas Burth	Trendwende: Kommunale Zinsausgaben steigen erstmals seit 2015.....	1
Uwe Baldauf	Das neue Umsatzsteuerrecht für juristische Personen des öffentlichen Rechts verständlich zum Ausdruck gebracht (Teil 3)	5

ZKF-Gemeinde als Steuerschuldner

BMF	15.12.2023	III C 2-S 7100/19/ 10004:005	Umsatzsteuerliche Behandlung von Parkraumbewirtschaftungsverträgen.....	10
-----	------------	---------------------------------	---	----

ZKF-Rechtsprechung

Grundsteuer

FG Rhein- land-Pfalz	23.11.2023	4 V 1295/23	Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell	11
-------------------------	------------	-------------	---	----

Vollstreckung

AG Norder- stedt	26.7.2023	65 IK 37/23	Inflationsausgleichsprämien wie Arbeitseinkommen pfändbar	19
---------------------	-----------	-------------	---	----

Rechtsprechung in Kürze

OVG Nordrhein- Westfalen	25.10.2023	14 A 4954/18	Grundsteuer – Kein Grundsteuererlass nach Ablauf der Antragsfrist.....	22
VGH Bayern	7.11.2023	4 CS 23.1635	Hundesteuer – Steuerpflicht besteht dort, wo der Schwerpunkt der Hundehaltung liegt	22
VGH Baden- Württemberg	12.10.2023	2 S 710/23	Benutzungsgebühren – Berechnung der Gebührensätze bei rückwirkend erlassener Gebührensatzung	22
BFH	16.10.2023	V B 49/22 (AdV)	Säumniszuschläge – Keine Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge	23

Neue Fachliteratur

Handbuch Recht der Kommunalfinanzen, hrsg. von Hans-Günter Henneke und Christian Waldhoff, 2. Auflage 2023, 780 S., Hardcover, 189,00 €, ISBN 978-3-406-79385-1, C.H. BECK Verlag, München.

Das „Handbuch Recht der Kommunalfinanzen“ bietet auch in der zweiten Auflage einen umfassenden und praxisnahen Einblick in die vielschichtige Welt der Kommunalfinanzen. Angesichts der ständig wachsenden Herausforderungen im Bereich der kommunalen Haushalte präsentiert dieses Handbuch eine unentbehrliche Ressource für Kommunalbehörden, Rechtsanwälte, Steuerberater sowie Unternehmen.

Die Struktur des Werkes verdient besondere Anerkennung. Es bietet eine klar gegliederte Darstellung, die es den Lesern ermöglicht, sich schnell und zielsicher in verschiedenen Themenbereichen des Kommunalfinanzrechts zu orientieren. Angefangen von Abgaben- und Haushaltsrecht bis hin zum Finanzausgleichsrecht behandelt das Buch jeden Aspekt mit fundierter Expertise.

Die Tiefe der Behandlung zu Themen wie kommunalen Steuern, Gebühren, Beiträgen und anderen Abgaben ist bemerkenswert. Die Autoren, Expertinnen und Experten aus Wissenschaft und Praxis, bieten nicht nur theoretische Konzepte, sondern veranschaulichen diese mit praktischen Fallbeispielen. Diese praxisnahe Herangehensweise verleiht dem Werk eine besondere Relevanz und Anwendbarkeit im täglichen Arbeitsalltag der Kammereien und verwandter Institutionen.

Besonders herausstechend ist die thematische Aktualität des Handbuchs. Es geht auf die jüngsten Reformen wie das Haushaltsrecht in der Doppik oder Entwicklungen im Finanzrecht ein. Dies macht es zu einem unverzichtbaren Begleiter in einer Zeit, in der Kommunen ständig neuen finanziellen Herausforderungen gegenüberstehen.

Die Zielgruppe des Werkes ist breit gefächert, und dies spiegelt sich in seiner breiten Anwendbarkeit wider. Von Kommunalbehörden bis hin zu Unternehmen bietet dieses Handbuch allen, die mit Fragen des Kommunalfinanzrechts konfrontiert sind, einen wertvollen Leitfaden und eine Informationsquelle.

Insgesamt ist das „Handbuch Recht der Kommunalfinanzen“ eine umfassende und gut recherchierte Sammlung, die nicht nur als Nachschlagewerk, sondern als unverzichtbares Werkzeug für die tägliche Arbeit im Bereich der kommunalen Finanzen fungiert. Es ist eine Bereicherung für Fachleute und Entschei-

dungsträger, die nach zuverlässigen Informationen und praxisnahen Lösungen im komplexen Gefüge der Kommunalfinanzen suchen.

Digitalisierung in Gemeinden. Praxis-Leitfaden, von Daniel Alt, André Haller und Markus Kaiser, 1. Auflage 2023, 208 S., Softcover, 30,00 €, ISBN 978-3-8293-1864-8, Kommunal- und Schul-Verlag, Wiesbaden.

Die Notwendigkeit der Digitalisierung betrifft heute sämtliche Sphären unseres Lebens, und die Kommunen bilden hier keine Ausnahme. Der vorliegende Band, „Digitalisierung in Gemeinden“, wirft einen fokussierten Blick auf diese Entwicklung und bietet wertvolle Einblicke in die Transformation kommunaler Verwaltungsstrukturen.

In einer Zeit, in der die Beteiligung der Bürgerinnen und Bürger am kommunalen Geschehen von großer Bedeutung ist, eröffnet die Digitalisierung den Gemeinden neue Horizonte. Das Buch präsentiert nicht nur die Theorie hinter diesem Wandel, sondern gibt konkrete Antworten auf die brennenden Fragen: Wie gestaltet sich der digitale Wandel in der Praxis? Welche Schritte sind notwendig, um etablierte Abläufe umzustrukturieren?

Ein bemerkenswerter Aspekt dieses Werkes sind die Best-practice-Beispiele, die Verantwortlichen im kommunalen Verwaltungsapparat als anschauliche Leitfäden dienen. Von Digital Marketing über die Implementierung von Gemeinde-Apps, Chatbots bis hin zu neuen Arbeitskonzepten in der Verwaltung und digitaler Nachhaltigkeit bietet das Buch einen umfassenden Überblick über erprobte Strategien und Erkenntnisse.

Hervorzuheben ist die Praxisnähe dieses Leitfadens: Er stellt eine wertvolle Ressource für Personen, die sich bereits mit der Digitalisierung von Gemeinden auseinandersetzen dar. Zugleich kann er den Einstieg in diesen Prozess unterstützen. Die klare Struktur und die praxisorientierte Herangehensweise machen es zu einer unentbehrlichen Hilfestellung für jede Gemeinde, die den Schritt in die digitale Transformation erfolgreich bewältigen möchte.

Abschließend ist „Digitalisierung in Gemeinden“ ein gut recherchiertes und praxisorientiertes Werk, das nicht nur als Informationsquelle, sondern als Wegweiser dient. Es bietet wertvolle Einsichten und Erkenntnisse, die den Weg zur erfolgreichen digitalen Umwandlung für Gemeinden ebnen.

Magazin

Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen

BMF, Schreiben vom 30.11.2023,
III C 2-S 7220/22/10002:013.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Allgemeines

(1) Die mit diesem Schreiben veröffentlichten Regelungen ergänzen das BMF-Schreiben vom 27.2.2023 (III C 2-S 7220/22/10002:010, BStBl I 2023, 351).

(2) Die Entnahme einer Photovoltaikanlage unter Anwendung der Vereinfachungsregelung der Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 27.2.2023 stellt ein Wahlrecht des Unternehmers dar. Die Ausübung dieses Wahlrechts ist vom Unternehmer zu dokumentieren. Dies kann z.B. durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem Finanzamt erfolgen.

(3) Die Voraussetzungen für die im BMF-Schreiben vom 27.2.2023 (III C 2-S 7220/22/10002:010, BStBl I 2023, 351), unter Rz. 5 getroffene Vereinfachungsregelung für einen Nachweis der Verwendung des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke kann auch durch die nicht nur gelegentliche Ladung des Stroms in ein E-Fahrzeug, das nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, oder den Betrieb einer Wärmepumpe, die nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, erfüllt werden.

(4) Die Entnahme einer Photovoltaikanlage kann grundsätzlich nur zum aktuellen Zeitpunkt (nicht rückwirkend) erfolgen. Im Hinblick auf bislang ungeklärte Rechtsfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen kann eine bis zum 11.1.2024 gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG jedoch ausnahmsweise auch rückwirkend zum 1.1.2023 erfolgen.

(5) Ein Vorsteuerabzug aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die für eine entnommene Photovoltaikanlage bezogen worden sind, ist nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung und unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich (vgl. auch Abschn. 15.2c Abs. 3 Satz 2 UStAE).

(6) Bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag liegt eine Sachgesamtheit i.S.v. Abschn. 3.1 Abs. 1 UStAE vor. Die Gesamtanlage stellt das Zuordnungsobjekt i.S.v. Abschn. 15.2c UStAE dar. Sofern die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind, ist für die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden.

(7) Ein Steuerpflichtiger, der vor dem 1.1.2023 eine Photovoltaikanlage angeschafft und wirksam zur Regelbesteuerung optiert hat, unterliegt auch dann weiterhin der 5-jährigen Bindungsfrist des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG, wenn er die Photovoltaikanlage aus dem Unternehmen entnommen hat. Ein vorzeitiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung ist nicht möglich.

Die Einspeisevergütung unterliegt weiterhin der Umsatzsteuer.

(8) Ein etwaiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung stellt nur dann eine Änderung der

Verhältnisse nach § 15a Abs. 7 UStG gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug dar, wenn sich die Photovoltaikanlage noch im Unternehmen befindet. Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 7 UStG liegt bereits dann nicht mehr vor, wenn die Entnahme der Anlage nur eine juristische Sekunde vor dem Wechsel in die Kleinunternehmerschaft erfolgt.

II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

(9) Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010 (BStBl I 2010, 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10.10.2023 (III C 3-S 7170/20/10002:001, BStBl I 2023, 1794), geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschn. 3.1 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 3 wird folgender Satz 4 eingefügt:

„4Die gleichzeitige Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag stellt eine Sachgesamtheit dar.“

b) Die bisherigen Sätze 4 und 5 werden die neuen Sätze 5 und 6.

2. Abschn. 12.18 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 1 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„4Zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u.a. die Übernahme der Anmeldung in das MaStR, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage, die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers, die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln, die Herstellung des AC-Anschlusses, die Bereitstellung von Gerüsten oder auch die Lieferung von Befestigungsmaterial, die Erneuerung oder Ertüchtigung eines Zählerschranks, die Erneuerung oder Ertüchtigung der Unterkonstruktion einer Photovoltaikanlage (z.B. durch eine Verbreiterung oder Aufdopplung von Sparren) oder auch die Lieferung eines Taubenschutzes.“

bb) Nach Satz 4 wird folgender Satz 5 eingefügt:

„5Nicht zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u.a. die zwingend vorgeschriebenen Maßnahmen (z.B. Demontage und Neu- montage von Platten) bei einem Aufbringen der Photovoltaikanlage auf Dächern mit asbesthaltigen Deckwerkstoffen oder auch die Anpassung einer Blitzschutzanlage.“

cc) Die bisherigen Sätze 5 bis 15 werden die neuen Sätze 6 bis 16.

dd) In Satz 6 werden die Wörter „sog. Aufdachphotovoltaikanlagen“ durch das Wort „Photovoltaikanlagen“ ersetzt.

ee) In Satz 7 wird jeweils das Wort „Aufdachphotovoltaikanlage“ durch das Wort „Photovoltaikanlage“ ersetzt.

b) Abs. 7 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 6 werden folgende Sätze 7 und 8 eingefügt:

„⁷Bei sog. Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen ist nicht mehr von einem nur unbedeutenden Nebenzweck im Sinne des Satzes 5 auszugehen. ⁸In diesen Fällen stellt allerdings die Photovoltaikanlage ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar; bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG unterliegen daher die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage nach den allgemeinen Grundsätzen des Absatzes 1 dem Nullsteuersatz; nicht hingegen die primäre Unterkonstruktion, die den Zweck der Terrassenüberdachung oder des Carports selbst erfüllt.“

bb) Der bisherige Satz 7 wird neuer Satz 9.

cc) Nach Satz 9 werden folgende Sätze 10 bis 12 eingefügt:

„¹⁰Aus Vereinfachungsgründen ist davon auszugehen, dass Speicher mit einer nutzbaren Kapazität von mindestens 5 kWh bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen im Sinne der Sätze 1 bis 6 zu speichern. ¹¹Die Lieferung sowie die Installation eines Energiespeichersystems, das den mit einer Photovoltaikanlage im Sinne des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erzeugten überschüssigen Strom vollständig oder teilweise chemisch in Wasserstoff speichert, unterliegt dem Nullsteuersatz des § 12 Abs. 3 UStG, wenn keine anderweitige Verwendung des Wasserstoffs außer der Rückumwandlung der im Wasserstoff gespeicherten chemischen Energie in elektrischen Strom zum Verbrauch möglich ist. ¹²Das im Rückumwandlungsprozess zwangsläufige Entstehen von nutzbarer Wärme ist hierbei unerheblich.“

dd) Der bisherige Satz 8 wird neuer Satz 13.

c) Nach Abs. 8 Satz 4 wird folgender Satz 5 angefügt:

„⁵Ebenso unterliegt die isolierte Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, dem Nullsteuersatz.“

d) Abs. 9 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„²Ebenso wenig gehören Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom (z.B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher mit nicht ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung durch Rückumwandlung des Wasserstoffs in Strom) zu den wesentlichen Komponenten einer Photovoltaikanlage (vgl. aber zur Einheitlichkeit der Leistung Absatz 1).“

e) Abs. 10 wird wie folgt geändert:

aa) Beispiel 1 wird wie folgt geändert:

aaa) Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„⁵Die Bodenarbeiten unterliegen ebenso dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % wie die Dacharbeiten.“

bbb) Nach Satz 5 wird folgender Satz 6 angefügt:

„⁶Die Erweiterung des Zählerschranks unterliegt dem Nullsteuersatz.“

bb) In Beispiel 2 wird Satz 5 wie folgt gefasst:

„⁵Die am Privathaus des U durchgeführten Elektroarbeiten unterliegen insgesamt dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 %, da die Erneuerung des Zählerschranks nicht durch die Installation der Photovoltaikanlage bedingt ist und sie somit nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Installation der Photovoltaikanlage steht.“

3. Abschn. 14.5 Abs. 8 wird wie folgt geändert:

a) Der bisherige Inhalt wird Satz 1.

b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

„²In Fällen, in denen sich das Unternehmen ausschließlich auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage im Sinne des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG sowie ggf. auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt (vgl. BMF-Schreiben vom 12.6.2023, BStBl I 2023, 990) und die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG angewandt wird, wird es nicht beanstandet, wenn in einer Rechnung über die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage statt einer dem Betreiber der Photovoltaikanlage für Umsatzsteuerzwecke erteilten Steuernummer die ihm erteilte MaStR-Nummer verwendet wird.“

Anwendungsregelung

(10) Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Hinsichtlich der isolierten Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, wird es für vor dem 1.1.2024 ausgeführte Leistungen, nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend, d.h. auch hinsichtlich eines Vorsteuerabzugs beim Anlagenbetreiber, Abschn. 12.18 Abs. 10 Beispiel 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in der bis zum 29.11.2023 geltenden Fassung anwenden.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer für bis zum 1.1.2024 ausgeführte Lieferungen von Wasserstoffspeichern mit ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung durch Rückumwandlung des Wasserstoffs in Strom auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Erhebung eines Tourismusbeitrags ist rechtmäßig

OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 7.11.2023, 6 A 10608/23.

Aus den Gründen:

Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg, weil keiner der von der Klägerin geltend gemachten Zulassungsgründe gegeben ist.

1. Die Richtigkeit des angegriffenen Urteils begegnet keinen ernstlichen Zweifeln im Sinne des § 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO, da die Klägerin die maßgeblichen Rechtssätze oder Tatsachenfeststellungen, welche die angegriffene Entscheidung tragen, nicht in rechtserheblicher Weise mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt hat.

a) Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung ergeben sich zunächst nicht aus dem Einwand der Klägerin, die Beklagte habe bei der Umsatzabfrage entgegen § 10 Abs. 1 UStG im Ausland erzielte Umsätze nicht berücksichtigt und damit einen Umsatz „abgefragt, der einer rechtlichen Grundlage“ entbehre.

Das Verwaltungsgericht hat vielmehr zu Recht festgestellt, die Beklagte habe den Messbetrag in nicht zu beanstandender Weise ermittelt. Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 und § 3a Abs. 2 der Tourismusbeitragsatzung der Beklagten in der Fassung vom 13.1.2021 (TBS) ist unter Umsatz die Summe aller im Erhebungsjahr erzielten Entgelte im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG zu verstehen. Danach wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) nach dem Entgelt bemessen, § 10 Abs. 1 UStG. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen nur solche, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatzbegriff des § 10 Abs. 1 UStG ist damit entgegen der Ansicht der Klägerin nicht weiter als der des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, sondern ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen auf im Inland erzielte Entgelte begrenzt (Suabedissen in Weymüller, UStG, 38. Aufl. [Stand: 17.9.2023], § 10 Rz. 12). Auch aus § 3 Abs. 2 Satz 3 TBS lässt sich eine solche Erweiterung des Umsatzbegriffes nicht folgern, denn auch diese Bestimmung setzt ein innerörtliches Leistungsangebot im Erhebungsgebiet voraus. Danach hat die Beklagte zu Recht Entgelte, die ein Unternehmen durch Lieferungen oder sonstige Leistungen im Ausland erzielt hat, nicht als Umsatz im Sinne von § 3 Abs. 2 Satz 1 und § 3a Abs. 2 TBS abgefragt.

Weiter wendet die Klägerin erfolglos ein, die Beklagte habe als Subventionen erhaltene „Corona-Hilfen“ sowie Versicherungsleistungen bei der Umsatzabfrage im Jahr 2020 nicht berücksichtigt. Denn mangels Leistungsaustausch unterfallen die als sog. Corona-Beihilfen gewährten Liquiditätshilfen als echte, nicht steuerbare Zuschüsse nicht dem Umsatzsteuerbegriff in § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. BMF, FAQ „Corona“ (Steuern), Stand: 31.3.2023, abrufbar unter: www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern_Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2) und sind damit auch nicht vom Umsatzbegriff in § 3 Abs. 2 TBS erfasst. Auch Versicherungsleistungen stellen grund-

sätzlich kein Entgelt im Sinne von § 10 Abs. 1 UStG dar, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlenden erfolgt, sondern die Versicherung nach dem entsprechenden Vertrag für einen Schaden und seine Folgen einzustehen hat (vgl. BFH v. 26.8.2021, V R 13/19, juris, Rz. 14; Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 10 Rz. 44).

b) Der Erwägung des Verwaltungsgerichts, eine fehlende Heranziehung anderer Beitragspflichtiger könne nicht zur Rechtswidrigkeit der Tourismusbeitragsatzung führen, da dies auf eine „Gleichheit im Unrecht“ herausliefe, tritt die Klägerin mit ihrem Zulassungsvorbringen nicht substantiiert entgegen. Soweit sie einwendet, der Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ könne nicht gelten, weil die Beklagte „vorsätzlich“ Beitragspflichtige nicht mehr herangezogen habe, nachdem sich diese über die Beitragspflicht „beschwert“ hätten und dafür auch der „ökonomisch“ nicht zu erklärende Rückgang der Messbetragesumme bei der Beitragsartenkategorie „D. Freizeit-/Unterhaltungsdienstleistungen“ (2017: 1 084 362 €; 2018: 1 055 775 €; 2019: 1 065 574 €; 2020: 833 446 €) spreche, rügt die Klägerin keinen Systemmangel der Satzung oder ein strukturelles Vollzugsdefizit im verfassungsrechtlichen Sinn. Vielmehr bestreitet sie den konkreten Vollzug der Satzung in bestimmten einzelnen Fallkonstellationen. Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen können oder sich tatsächlich ereignen, führen allein aber noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Satzungsnorm (BVerfG v. 17.2.2020, 1 BvR 2664/09, juris, Rz. 46; OVG Lüneburg v. 18.6.2020, 9 KN 90/18, juris, Rz. 235).

Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg geltend machen, es müsse Auswirkungen auf die Beitragskalkulation haben, dass der Umsatz der Spielbank A. GmbH im Jahr 2020 in zu beanstandender Weise ermittelt worden sei, da in der Gewinn- und Verlustrechnung aus dem Jahresabschluss 2020 die Bruttospielerträge der Außenstelle der Spielbank in der Stadt B. nach Abzug der darin erhaltenen Umsatzsteuer für 2020 mit 2 706 220,79 € angegeben worden seien und damit ein Messbetrag in Höhe von 154 254,59 € hätte ermittelt werden müssen, der als solcher bereits den in der Beitragsartenkategorie „D. Freizeit-/Unterhaltungsdienstleistungen“ im Jahr 2020 ausgewiesenen Gesamtmessbetrag in Höhe von 83 446 € übersteige. Denn bei mit Geldspielautomaten erzielten Erträgen gilt als Umsatz im Sinne von § 10 Abs. 1 UStG nicht die Summe der Bruttospielerträge, die im Jahresabschluss 2020 der Spielbank A. GmbH für die Außenstelle in B. mit 2 608 139,69 € angegeben worden sind. Vielmehr besteht bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass ein bestimmter Prozentsatz der Spielsätze als Gewinn an die Spieler ausgezahlt wird, die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen kann. An die Spieler ausgezahlte Gewinne gehören entsprechend nicht zur Besteuerungsgrundlage (vgl. BFH v. 11.12.2019, XI R 13/18, juris, Rz. 56). Aus den von der Klägerin angeführten Bruttospielerträgen der Außenstelle der Spielbank kann deshalb nicht auf einen fehlerhaft erhobenen Gesamtmessbetrag in der Beitragsartenkategorie „D.

Freizeit-/Unterhaltungsdienstleistungen“ geschlossen werden.

Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung des Verwaltungsgerichts ergeben sich ferner nicht aus dem Vorbringen der Klägerin, der Touristik C. e.V – C. – müsse als solcher auch als Beitragspflichtiger herangezogen werden, da von der Tourismusbeitragsatzung jedes Rechtssubjekt, das sich wirtschaftlich betätige, erfasst sei und der Verein nicht nur aus „I-Punkten“ bestehe, sondern neben kommunalen Körperschaften im C. auch wirtschaftliche Betriebe Mitglieder seien. Denn damit stellt die Klägerin die maßgebliche verwaltungsgerichtliche Erwägung, es gehe bei der wirtschaftlichen Betätigung des C., wie etwa dem Verkauf von Werbematerial, der Vermittlung von Übernachtungen und der Durchführung von Veranstaltungen, um solche, die gerade der Werbung für den Tourismus dienten und nicht deren positive Wirkung ausnutzten (vgl. auch OVG Rheinlad-Pfalz v. 5.8.2011, 6 A 10497/11.OVG, [...]), so dass die Betätigung des Vereins selbst keine Beitragspflicht auslöse, nicht durchgreifend in Frage.

c) Der Einwand der Klägerin, die Durchführung von Veranstaltungen könne nicht pauschal der Tourismuswerbung zugeordnet werden, führt ebenfalls nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Richtigkeit des erstinstanzlichen Urteils. Einen erheblichen Kalkulationsmangel hat die Klägerin damit nicht hinreichend dargelegt. Das Verwaltungsgericht hat zutreffend darauf abgestellt, die Gewinn- und Verlustrechnung des C. belege, dass im Jahr 2020 pandemiebedingt keine Veranstaltungen stattgefunden haben, da nur für einzelne Veranstaltungen der Höhe nach zu vernachlässigende Aufwendungen ausgewiesen worden seien.

d) Weiter wendet die Klägerin erfolglos ein, die Betriebsart „Fremdwerbeanlagen“ sei von der Beklagten nicht mit einem Vorteilssatz berücksichtigt worden. Das Verwaltungsgericht ist insoweit zutreffend davon ausgegangen, Leistungen von Fremdwerbeanlagenbetreiber seien in der Anlage 1 zur Tourismusbeitragsatzung vom Titel „Werbung“ (Beitragsartenkategorie „FC. Dienstleistungen, FC 18: Werbung [Gestaltung, Vermittlung und Vertrieb]“) mit einem Vorteilssatz in Höhe von 5 % erfasst worden. Zu Recht ist das Verwaltungsgericht auch davon ausgegangen, es bestünden keine Anhaltspunkte für eine willkürliche Bemessung dieses Vorteilssatzes. Der hiergegen vorgetragene Einwand der Klägerin, der Vorteilssatz müsse für Fremdwerbeanlagenbetreiber deutlich höher bewertet werden, da ein Werbestandort umso wertvoller werde, desto mehr Touristen die Werbung wahrnehmen würden und der „Großteil der Plakatseher“ Touristen seien, greift nicht durch. Eine Überschreitung des dem Satzungsgeber zustehenden großzügigen Ermessens bei der Schätzung der Vorteile aus dem Tourismus (OVG Rheinlad-Pfalz v. 19.12.2018, 6 C 10041/18.OVG, juris, Rz. 61) hat die Klägerin damit nicht hinreichend substantiiert dargelegt.

e) Ferner kann die Klägerin nicht mit Erfolg geltend machen, die Beitragspflichtigen der Stadt B. würden „über Gebühr“ für die Finanzierung von Leistungen herangezogen werden, für die sie keine gleichwertige

Gegenleistung erhielten, wohingegen durch den Zuschuss der Stadt B. an den C. alle umliegenden 28 Gemeinden profitieren würden. Zwar hat die Klägerin richtigerweise darauf hingewiesen, sowohl sie als auch die Beklagte hätten im erstinstanzlichen Verfahren vorgetragen, dass die vorgelegte Gewinn- und Verlustrechnung des C. für das Jahr 2020 fehlerhafte Werte ausweise und die Verbandsgemeinde E. keinen Mitgliedsbeitrag in Höhe von 260 000,00 €, sondern ebenso wie die Stadt B. einen Beitrag in Höhe von 175 000,00 € geleistet habe. Damit wird aber die für das angegriffene Urteil erhebliche Erwägung des Verwaltungsgerichts nicht in Frage gestellt. Das Verwaltungsgericht hat nämlich ausführlich dargelegt, es sei für die Beitragserhebung der Beklagten unerheblich, ob andere Gemeinden auf dem Gebiet der Verbandsgemeinde E. ebenfalls einen Tourismusbeitrag erheben. Auch für die Verbandsgemeinde selbst sei für den Bereich überörtlicher Tourismuswerbung eine Beitragserhebung nach § 12 Abs. 5 KAG i.V.m. § 67 Abs. 3 GemO fakultativ. Darüber hinaus lasse sich Werbung für eine Tourismusdestination nicht trennscharf lokalisieren und gebietsbezogene bzw. überörtliche Maßnahmen stellten bei einer typisierenden Betrachtung jedenfalls auch Tourismuswerbung zu Gunsten der Beklagten dar. Diese maßgebliche Annahme des Verwaltungsgerichts bleibt von dem hierauf bezogenen Vorbringen der Klägerin unberührt. [...]

2. Die Antragsbegründung legt auch keinen Verfahrensmangel im Sinne des § 124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO dar.

a) Soweit die Klägerin eine Unvollständigkeit beziehungsweise Fehlerhaftigkeit des Protokolls der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht vom 20.6.2023 rügt, da der Verlauf der mündlichen Verhandlung nicht ausreichend dokumentiert worden sei, kann dies nicht als Verfahrensmangel nach § 124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO beanstandet werden, sondern lediglich durch einen – beim Verwaltungsgericht zu stellenden – Antrag auf Protokollberichtigung gemäß § 105 VwGO i.V.m. § 164 ZPO (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen v. 15.6.2022, 1 A 841/19, juris, Rz. 7; VGH Bayern v. 20.10.2014, 3 ZB 12.529, juris, Rz. 33). Die Möglichkeit eines Antrags auf Protokollergänzung nach § 105 VwGO i.V.m. § 160 Abs. 4 ZPO besteht nur bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung (BVerwG v. 20.8.1987, 6 B 2.87, juris, Rz. 4).

b) Ohne Erfolg bleibt auch das Zulassungsvorbringen, die konkrete Benennung von Unternehmen, die nicht zum Beitrag herangezogen werden würden, müsse nach einer abgestuften Beweislast zwingend dazu führen, dass die Beklagte vorzutragen habe, sie lasse nicht vorsätzlich Beiträge unberücksichtigt, sondern habe diese in rechtlich nicht erheblicher Weise nicht eingezogen. Denn mit der Rüge einer fehlerhaften Beurteilung der Grundsätze über die Verteilung der Darlegungs- und Beweislast kann ein Verfahrensfehler von vornherein nicht geltend gemacht werden. Etwaige Fehler in der Anwendung des materiellen Rechts sind zur Begründung eines Verfahrensfehlers grundsätzlich – so auch hier – nicht geeignet (BVerwG v. 12.2.2008, 9 B 70.07, juris, Rz. 2). [...]

Der Antrag war nach alledem mit der sich aus § 154 Abs. 2 VwGO ergebenden Kostenfolge abzulehnen.

Zeitschrift für Kommunalfinanzen

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, Gemeindekämmerer a.D.; Erwin Ruff, Dipl.-Verwaltungswirt, Bietigheim-Bissingen; Prof. Dr. Kyrill-A. Schwarz, Professor an der Juristischen Fakultät der Universität Würzburg; Matthias Wohltmann, Beigeordneter des Deutschen Landkreistages, Berlin

Nr. 1 / Januar 2024

74. Jahrgang

Seite 1

ZKF-Themen

Trendwende: Kommunale Zinsausgaben steigen erstmals seit 2015

Prof. Dr. Andreas Burth¹⁾

Über viele Jahre profitierten die Kommunen von sehr niedrigen Zinssätzen. Dadurch belasteten selbst hohe Schuldenstände die kommunalen Haushalte nur wenig. Infolge der hohen Inflationsrate seit 2022 stiegen die Zinssätze allerdings wieder. Diese Zinswende zeigt sich zunehmend in den kommunalen Zinsausgaben.

1. Entwicklung des Leitzinses der EZB

Die Höhe der kommunalen Zinsausgaben hängt v.a. davon ab, wie hoch die Schulden und die dafür fälligen Zinssätze sind. Der Zinssatz für eine Schuld hängt wiederum z.B. von der Kreditlaufzeit und der Schuldenart (z.B. Investitionskredit vs. Kassenkredit) ab. Auch die Frage, ob ein variabler oder ein fester Zinssatz vereinbart wurde, beeinflusst die Höhe des Zinssatzes.

Ein weiterer wichtiger Einflussfaktor sind die Leitzinsen der Europäischen Zentralbank (EZB). Die EZB beschließt drei verschiedene Leitzinsen:

- den Zinssatz für das Hauptrefinanzierungsgeschäft (engl. main refinancing operations),
- den Zinssatz für die Spitzenrefinanzierungsfazilität (engl. marginal lending facility) und
- den Zinssatz für die Einlagefazilität (engl. deposit facility).

Der Zinssatz für das Hauptrefinanzierungsgeschäft (kurz: Hauptrefinanzierungssatz) ist der Zinssatz, zu dem sich Banken für eine Woche Geld bei der EZB leihen können. Der Zinssatz für die Spitzenrefinanzierungsfazilität (kurz: Spitzenrefinanzierungssatz) ist der Zinssatz, zu dem sich Banken bis zum nächsten Geschäftstag Geld bei der EZB leihen können. Der Zinssatz für die Einlagefazilität (kurz: Einlagesatz) ist

der Zinssatz, den Banken erhalten (bzw. zahlen müssen, falls der Zinssatz negativ¹⁾ ist), wenn sie bis zum nächsten Geschäftstag Geld bei der EZB hinterlegen.²⁾

Der Hauptrefinanzierungssatz (31.10.2023: 4,5 %) war im Zeitraum vom 1.1.2011 bis zum 31.10.2023 stets um 0,25 bis 0,75 %-Punkte niedriger als der Spitzenrefinanzierungssatz (31.10.2023: 4,75 %) und stets um 0,25 bis 0,75 %-Punkte höher als der Einlagesatz (31.10.2023: 4,0 %).³⁾ Der Hauptrefinanzierungssatz ist der wichtigste Leitzins der EZB und gilt als „der“ Leitzins.⁴⁾

Die Leitzinsen sind das zentrale geldpolitische Instrument der EZB. Das oberste geldpolitische Ziel der EZB

¹⁾ Andreas Burth ist Professor für allgemeine BWL und kommunales Management an der Ostfalia Hochschule in Salzgitter.

1) Der Zinssatz für die Einlagefazilität war zuletzt negativ im Zeitraum 11.6.2014 bis 26.7.2022 (in einer Spannweite von -0,1 % bis -0,5 %).

2) Vgl. EZB, Was ist der Zinssatz für die Hauptrefinanzierungsgeschäfte?, www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me/html/mro.de.html.

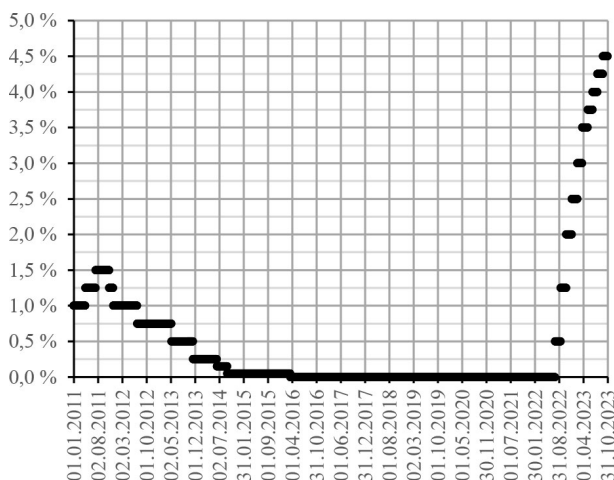
3) Vgl. EZB, Key ECB interest rates, www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/key_ecb_interest_rates/html/index.en.html.

4) Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Glossar: Leitzinsen, www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossar/eintraege/L/002_Leitzinsen.html?view=renderHelp.

sind stabile Preise. Angestrebt wird eine Inflationsrate von 2 %.⁵⁾

Wie Abbildung 1 zeigt, war der Hauptrefinanzierungssatz der EZB viele Jahre sehr niedrig. Vom 16.3.2016 bis zum 26.7.2022 lag er sogar bei 0 %. Das ermöglichte es den Kommunen, Schulden zu sehr niedrigen Zinssätzen aufzunehmen. Insbesondere infolge des Ukraine-Krieges stieg die Inflationsrate in der Eurozone aber auf über 10 %.⁶⁾ Als Reaktion darauf erhöhte die EZB den Hauptrefinanzierungssatz ab Mitte 2022 schrittweise auf zuletzt 4,5 % (Stand: 31.10.2023). In seiner Sitzung am 26.10.2023 entschied der EZB-Rat, die Leitzinsen vorerst unverändert zu lassen.⁷⁾

Abb. 1: Entwicklung des Zinssatzes für das Hauptrefinanzierungsgeschäft (Hauptrefinanzierungssatz) der EZB vom 1.1.2011 bis zum 31.10.2023



Quelle: Europäische Zentralbank, Key ECB interest rates, https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/key_ecb_interest_rates/html/index.en.html.

2. Fälligkeitsstruktur der kommunalen Schulden

Der höhere Hauptrefinanzierungssatz führt direkt oder indirekt⁸⁾ dazu, dass variabel verzinsten Kommunalschulden teurer werden.⁹⁾ Dieses Problem dürfte bei den Kern- und Extrahaushalten¹⁰⁾ jedoch insgesamt überschaubar sein, da von den Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich¹¹⁾ zum 31.12.2022 lediglich 7,4 Mrd. € bzw. 5,3 % variabel verzinst waren.¹²⁾ In einzelnen Kommunen kann der Anteil variabel verzinsten Schulden allerdings deutlich höher sein.

Darüber hinaus werden höhere Zinssätze für umgeschuldete bzw. neu aufgenommene Anleihen, Investitionskredite und Kassenkredite fällig. Bezüglich der Umschuldung ist es interessant zu untersuchen, in welchen Jahren die bestehenden kommunalen Schulden fällig werden.

Daten zur Fälligkeit können dem Statistischen Bericht über die Schulden des öffentlichen Gesamthaushalts 2022 entnommen werden. Die Statistik bezieht sich auf den Stichtag 31.12.2022 und erfasst für die kommunalen Kern- und Extrahaushalte die Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich von insgesamt 140,8 Mrd. €. Für die Schulden beim öffentlichen Bereich¹³⁾ von insgesamt 13,1 Mrd. € und die Schulden

der sonstigen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen (sonstige FEUs)¹⁴⁾ von insgesamt 244,9 Mrd. € liegen indes keine statistischen Daten zur Fälligkeitsstruktur vor.

Wie Tabelle 1 zeigt, werden die meisten Investitionskredite erst im Jahr 2028 oder später fällig. Anders ist die Fälligkeitsstruktur bei den Kassenkrediten, die überwiegend kurzfristig fällig werden und daher besonders anfällig gegenüber steigenden Zinssätzen sind. Das verdeutlicht, wie wichtig es ist, Kassenkredite möglich zeitnah abzubauen und nur für ihren eigentlichen Zweck (kurzfristige Liquiditätssicherung) zu nutzen. Zwar könnten Kassenkredite auch langfristig aufgenommen werden. Dadurch werden sie jedoch zweckentfremdet. Hinzu kommt, dass langfristige Kassenkredite das psychologische Signal der Nicht-Konsolidierbarkeit des Kommunalhaushalts aussenden können. Das kann in der jeweiligen Kommune zu geringeren Konsolidierungsanstrengungen führen, was die Finanzlage noch weiter verschlechtert.¹⁵⁾

Zu beachten ist, dass die Fälligkeitsstruktur in den einzelnen Kommunen von der Fälligkeitsstruktur in Tabelle 1 abweicht. So gibt es Kommunen, deren Schulden überwiegend in naher Zukunft fällig werden. Diese Kommunen müssen bereits kurzfris-

5) Vgl. EZB, Geldpolitik, www.ecb.europa.eu/mopo/html/index.de.html.

6) Vgl. Eurostat, Euro area annual inflation up to 10.7 % – Flash estimate October 2022 (122/2023, 31.10.2022), <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/15131964/2-31102022-AP-EN.pdf>; Eurostat, Euro area annual inflation down to 10.0 % – Flash estimate November 2022 (132/2022, 30.11.2022), <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/15265536/2-30112022-AP-EN.pdf>.

7) Vgl. EZB, Geldpolitische Beschlüsse – Pressemitteilung v. 26.10.2023, www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2023/html/ecb.mp231026~6028cea576.de.html.

8) Ob der Hauptrefinanzierungssatz den variablen Zinssatz direkt oder indirekt beeinflusst, hängt davon ab, wie genau sich der variable Zinssatz laut Kreditvertrag bestimmt. Ein häufiger Referenzzinssatz ist z.B. der Euribor (Euro Interbank Offered Rate), der seinerseits stark vom Hauptrefinanzierungssatz beeinflusst wird. Im Kreditvertrag könnte aber auch eine direkte Koppelung an den Hauptrefinanzierungssatz vereinbart werden.

9) Vgl. Burth/Gnädinger, Zur Bedeutung variabel verzinsten Kommunalschulden, ZKF 2022, 270.

10) Die Extrahaushalte sind in der Finanzstatistik neben den sonstigen FEUs eine Gruppe der kommunalen Unternehmen. Typische Beispiele für kommunale Extrahaushalte sind Schulverbände, Museen und Theater.

11) Zu den Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich zählen insbesondere Wertpapiersschulden (z.B. Anleihen) sowie Investitionskredite und Kassenkredite, die bei Kreditinstituten aufgenommen wurden.

12) Vgl. Statistisches Bundesamt, Schulden des öffentlichen Gesamthaushalts 2022 (Statistischer Bericht, EVAS-Nummer 71321).

13) Zu den Schulden beim öffentlichen Bereich zählen z.B. Investitionskredite und Kassenkredite, die die Kommunen beim Land, bei anderen Kommunen oder bei Extrahaushalten aufgenommen haben.

14) Die sonstigen FEUs sind in der Finanzstatistik neben den Extrahaushalten eine Gruppe der kommunalen Unternehmen. Typische kommunale Beispiele für sonstige FEUs sind Nahverkehrsbetriebe, Krankenhäuser und Abfallwirtschaftsbetriebe.

15) Vgl. Burth/Gnädinger, Kurzfristige Kassenkredite: ein Auslaufmodell?, ZKF 2022, 25.

tig mit stark steigenden Zinsausgaben rechnen, wenn sie ältere Schulden durch neue Schulden ersetzen.

Tab. 1: Fälligkeit der Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich der kommunalen Kern- und Extrahaushalte zum 31.12.2022 (in Mrd. €)

Schuldenart	Gesamt	Davon fällig im Jahr ...					
		2023	2024	2025	2026	2027	2028 oder später
Investitionskredite	109,5	9,9 (9,1 %)	7,1 (6,5 %)	6,7 (6,1 %)	6,5 (5,9 %)	6,5 (5,9 %)	72,8 (66,5 %)
Kassenkredite	28,4	14,7 (51,8 %)	2,5 (8,8 %)	2,2 (7,9 %)	2,1 (7,4 %)	1,9 (6,7 %)	5,0 (17,5 %)
Wertpapier-schulden (z.B. Anleihen)	2,9	0,2 (7,8 %)	0,3 (8,6 %)	0,4 (15,3 %)	0,2 (8,4 %)	0,5 (18,7 %)	1,2 (41,2 %)
Gesamt	140,8	24,9 (17,7 %)	9,8 (7,0 %)	9,3 (6,6 %)	8,8 (6,3 %)	9,0 (6,4 %)	78,9 (56,1 %)

Quelle: Statistisches Bundesamt, Schulden des öffentlichen Gesamthaushalts 2022 (Statistischer Bericht, EVAS-Nummer 71321).

3. Vierteljährliche Entwicklung der kommunalen Zinsausgaben

Obwohl der Großteil der kommunalen Schulden erst in einigen Jahren fällig wird, führten die höheren Zinssätze bereits zu einer Trendwende bei den kommunalen Zinsausgaben. Wie Tabelle 2 zeigt, sanken die jährlichen Zinsausgaben seit 2015¹⁶⁾ stetig. Auch die vierteljährlichen Zinsausgaben lagen seit 2015 stets unter den Zinsausgaben des jeweiligen Vorjahresquartals.¹⁷⁾ Die in einigen Jahren leicht gesunkenen Schulden können diese Entwicklung nur teilweise erklären. Der stärkere Effekt ging von den niedrigen Zinssätzen aus. Der Trend stetig sinkender Zinsausgaben endete jedoch im 4. Quartal 2022 als die vierteljährlichen Zinsausgaben erstmals wieder über dem Vorjahresquartal lagen. Besonders deutlich wird die Zinswende am 2. Quartal 2023, in dem die Zinsausgaben fast 50 % über den Zinsausgaben des Vorjahresquartals lagen.

Mit 765 Mio. € machten die Zinsausgaben im 2. Quartal 2023 allerdings nur 0,9 % der gesamten bereinigten Ausgaben aus. Die Belastung für die Kommunalhaushalte ist daher noch gering – das kann sich jedoch in den nächsten Jahren ändern. Zudem ist die Zinslast in den Kommunen heterogen: In einigen hoch verschuldeten Kommunen liegt der Anteil schon heute deutlich höher. Andere Kommunen sind hingegen schuldenfrei¹⁸⁾ und haben deshalb keine oder nur sehr geringe¹⁹⁾ Zinsausgaben.

Als der vorliegende Beitrag verfasst wurde, lagen zu den Zinsausgaben noch keine Daten für das 2. Halbjahr 2023 vor. Die Daten für das 1. Halbjahr 2023 deuten aber bereits darauf hin, dass die Zinsausgaben 2023 wahrscheinlich über dem Vorjahr 2022 liegen werden.

Tab. 2: Entwicklung der Zinsausgaben und Schulden der kommunalen Kern- und Extrahaushalte seit 2011

	Zinsausgaben ²⁰⁾ (in Mio. €)					Schulden ²¹⁾ zum 31.12. (in Mrd. €)
	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	Jahres-summe	
2011	1 071	1 085	1 166	1 387	4 709	138,3
2012	943	1 046	1 147	1 290	4 426	142,1
2013	894	974	1 069	1 141	4 077	142,4
2014	860	938	971	1 136	3 905	144,8
2015	940	904	986	1 202	4 031	155,6
2016	861	881	840	1 063	3 645	155,3
2017	744	784	715	1 010	3 252	152,7
2018	629	731	701	948	3 009	145,5
2019	567	692	698	855	2 812	143,9
2020	549	609	573	774	2 504	145,2
2021	492	580	526	724	2 322	146,8
2022	468	518	496	749	2 231	153,9
2023	558	765	-	-	-	-

Quellen: Statistisches Bundesamt, Vierteljährliche Kassenergebnisse des öffentlichen Gesamthaushalts 1. Vierteljahr 2011 bis 1. bis 4. Vierteljahr 2022 (Fachserie 14 Reihe 2); Statistisches Bundesamt, Vierteljährliche Kassenergebnisse der Kern- und Extrahaushalte des öffentlichen Gesamthaushalts 1. Vierteljahr 2023 und 1. bis 2. Vierteljahr 2023 (Statistischer Bericht, EVAS-Nummer 71511); Statistisches Bundesamt, Schulden des öffentlichen Gesamthaushalts 2022 (Statistischer Bericht, EVAS-Nummer 71321).

4. Zinseinnahmen und Zinsausgaben im Vergleich

Die Zinswende ist für die Kommunen aber nicht nur schlecht, denn viele Kommunen erzielten auch nennenswerte Zinseinnahmen aus Finanzvermögen.²²⁾ Im 1. Halbjahr 2023 lagen die Zinseinnahmen der Kern- und Extrahaushalte laut Kassenstatistik bei 677,9 Mio. € und damit um 68,6 % über den Zinseinnahmen im 1. Halbjahr 2022 (402,0 Mio. €). Die Zinsausgaben stiegen demgegenüber nur um 34,2 %.

16) Schon in den Jahren vor 2015 sanken die Zinsausgaben tendenziell. Der temporäre Anstieg der Zinsausgaben von 2014 auf 2015 um 3,2 % dürfte v.a. damit zusammenhängen, dass die Schulden im gleichen Zeitraum um 7,4 % stiegen.

17) Vierteljährliche Finanzdaten sollten i.d.R. nicht mit dem Vorquartal, sondern mit dem Vorjahresquartal verglichen werden, weil sie sich während des Jahres oft zyklisch entwickeln. Das gilt auch für die Zinsausgaben. So ist z.B. in Tabelle 2 erkennbar, dass die vierteljährlichen Zinsausgaben in allen Jahren im 4. Quartal am höchsten ausfielen und in den meisten Jahren (Ausnahmen: 2015 bis 2017) im 1. Quartal am niedrigsten waren.

18) Vgl. Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Integrierte Schulden der Gemeinden und Gemeindeverbände – Tabellenband: anteilige Modellrechnung für den interkommunalen Vergleich, www.statistischebibliothek.de/mir/receive/DESerie_mods_00007595.

19) Zinsausgaben können in einer schuldenfreien Kommune z.B. für einen im Jahresverlauf nur kurzzeitig aufgenommenen Kassenkredit angefallen sein, der inzwischen vollständig getilgt ist.

20) Erfasst sind die Zinsausgaben an den öffentlichen Bereich (bis 2014) bzw. an den öffentlichen Gesamthaushalt (ab 2015) und die Zinsausgaben an andere Bereiche.

21) Erfasst sind die Schulden beim öffentlichen Bereich und die Schulden beim nicht-öffentlichen Bereich.

22) Vgl. Burth, Wo die Zinseinnahmen bereits die Zinsausgaben übersteigen, ZKF 2022, 157.

Tab. 3: Zinseinnahmen und Zinsausgaben der kommunalen Kern- und Extrahaushalte im 1. Halbjahr 2022 und 2023 im Flächenländer-Vergleich

Flächenland	Zinseinnahmen			Zinsausgaben			Zinseinnahmen in % der Zinsausgaben im 1. Halbjahr 2023
	1. Halbjahr 2022 (in Mio. €)	1. Halbjahr 2023 (in Mio. €)	Wachstum	1. Halbjahr 2022 (in Mio. €)	1. Halbjahr 2023 (in Mio. €)	Wachstum	
Baden-Württemberg	61,1	97,4	+59,4 %	72,4	99,0	+36,7 %	98,4 %
Bayern	30,4	75,5	+148,4 %	92,7	128,6	+38,7 %	58,7 %
Brandenburg	8,7	16,2	+86,2 %	7,6	10,6	+39,5 %	152,8 %
Hessen	20,0	48,0	+140,0 %	157,2	181,9	+15,7 %	26,4 %
Meckl.-Vorpommern	11,2	12,4	+10,7 %	8,8	13,4	+52,3 %	92,5 %
Niedersachsen	50,3	82,1	+63,2 %	127,8	166,2	+30,0 %	49,4 %
Nordrhein-Westfalen	130,3	223,3	+71,4 %	334,7	479,2	+43,2 %	46,6 %
Rheinland-Pfalz	12,0	18,7	+55,8 %	99,5	128,7	+29,3 %	14,5 %
Saarland	0,4	4,1	+925,0 %	15,2	16,4	+7,9 %	25,0 %
Sachsen	12,5	22,0	+76,0 %	13,5	25,4	+88,1 %	86,6 %
Sachsen-Anhalt	38,6	39,3	+1,8 %	10,7	20,4	+90,7 %	192,6 %
Schleswig-Holstein	8,7	14,4	+65,5 %	32,9	38,3	+16,4 %	37,6 %
Thüringen	17,5	24,3	+38,9 %	12,7	14,5	+14,2 %	167,6 %
Gesamt	402,0	677,9	+68,6 %	985,8	1 322,8	+34,2 %	51,2 %

Quellen: Statistisches Bundesamt, Vierteljährliche Kassenergebnisse des öffentlichen Gesamthaushalts 1. bis 2. Vierteljahr 2022 (Fachserie 14 Reihe 2); Statistisches Bundesamt, Vierteljährliche Kassenergebnisse der Kern- und Extrahaushalte des öffentlichen Gesamthaushalts 1. bis 2. Vierteljahr 2023 (Statistischer Bericht, EVAS-Nummer 71511).

Kommunen mit geringeren Schulden und höherem Finanzvermögen können insofern von der Zinswende profitieren. Wie Tabelle 2 zeigt, waren die Zinseinnahmen im 1. Halbjahr 2023 in einigen Ländern sogar deutlich höher als die Zinsausgaben (Brandenburg, Sachsen-Anhalt, Thüringen) oder fast auf gleichem Niveau (Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen). Insbesondere viele ostdeutsche Kommunen könnten von den hohen Zinsen daher tendenziell profitieren.

Es gibt aber auch Länder, in denen die Zinsausgaben deutlich über den Zinseinnahmen lagen. Beispiele sind Hessen, Rheinland-Pfalz und das Saarland. In den meisten Kommunen dieser Länder dürften die hohen Zinsen dazu führen, dass der Unterschied zwischen Zinsausgaben und Zinseinnahmen tendenziell wächst.

5. Fazit

Viele Jahre profitierten die Kommunen von geringen Zinsausgaben. Noch machen die Zinsausgaben nur einen kleinen Teil der kommunalen Gesamtausgaben aus. Die Kommunen müssen sich in den kommenden Jahren aber auf höhere Zinsausgaben einstellen. Es ist zu vermuten, dass die Leitzinsen vorerst auf einem relativ hohen Niveau bleiben werden. Da die Inflationsrate in der Eurozone im Jahr 2023 wieder deutlich sank (auf geschätzte 2,9 % im Oktober 2023),²³⁾ könnten die Leitzinsen mittelfristig aber wieder sinken. Mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung könnte daraufhin

auch der aktuelle Trend steigender Zinsausgaben wieder enden. Wann es tatsächlich dazu kommt, bleibt aber abzuwarten.

Kommunale Schulden werden fast ausschließlich in Euro aufgenommen. Fremdwährungskredite (z.B. in Schweizer Franken) waren stets die Ausnahme und haben in den letzten Jahren weiter an Beliebtheit verloren.²⁴⁾ Aufgrund steigender Zinssätze für Euro-Schulden, könnten Kommunen aber wieder verstärkt außerhalb der Eurozone nach attraktiveren Konditionen zu suchen. Solche Fremdwährungskredite sind nicht per se schlecht. Sie sollten aber unbedingt mit einem Währungssicherungsgeschäft verknüpft werden, um nicht auf Kosten der Steuerzahlenden mit Wechselkursen zu spekulieren. Ein Sicherungsgeschäft verursacht allerdings zusätzliche Kosten, die die Zinsvorteile des Fremdwährungskredits oft zunichtemachen. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass ein Fremdwährungskredit mit Sicherungsgeschäft eine komplexere Finanzierungsart ist als ein klassischer Euro-Bankkredit. Kommunen sollten Fremdwährungskredite daher nur aufnehmen, wenn sie qualifiziertes Personal mit der nötigen rechtlichen

23) Vgl. Eurostat, Euro area annual inflation down to 2.9 % – Flash estimate October 2023 (122/2023, 31.10.2023), <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/17766951/2-31102023-AP-EN.pdf>.

24) Vgl. Burth, Kommunen reduzieren Risiken aus Fremdwährungsschulden, Innovative Verwaltung 11/2023, 26.

und finanzwirtschaftlichen Expertise haben. Im Zweifelsfall sollten Kommunen auf Fremdwährungskredite verzichten.

Die Kommunen haben ihre Schulden weit überwiegend in Form von Investitionskrediten und Kassenkrediten bei Kreditinstituten aufgenommen (siehe Tab. 2). Kommunale Wertpapiersschulden (z.B. Anleihen) sind hingegen selten – in den vergangenen rund zehn Jahren haben sie aber tendenziell an Beliebtheit gewonnen.²⁵⁾ Die steigenden Zinssätze könnten einige Kommunen veranlassen, am Kapitalmarkt nach günstigeren Finanzierungsalternativen zu suchen. Das gilt insbesondere, falls die Zinssätze bei Kreditinstituten schneller steigen als am Kapitalmarkt.

Wertpapiersschulden lohnen sich allerdings meist nur für größere Kommunen (z.B. Großstädte). Für kleine und mittelgroße Kommunen ist das Volumen der einzelnen Schuldenaufnahmen i.d.R. zu gering, als dass Wertpapiersschulden wirtschaftlich sinnvoll wären. Eine Alternative für mittelgroße Kommunen wären allerdings Gemeinschaftsanleihen, bei denen mehrere Kommunen zusammen eine Anleihe emittieren. Beispiele für solche Gemeinschaftsanleihen sind die Deutsche Städteanleihe²⁶⁾ und die NRW-Städteanleihe²⁷⁾. Auch für Wertpapiersschulden brauchen die Kommunen allerdings Personal mit entsprechender Expertise.

Die Mehrheit der Kommunen dürfte das steigende Zinsniveau finanziell eher belasten als entlasten. Es ist daher zu erwarten, dass viele Kommunen nach

Bund und Ländern rufen werden (zwecks besserer Finanzausstattung). Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Haushalte von Bund und Ländern ebenfalls unter den höheren Zinsausgaben leiden – insbesondere, zumal Bund und Länder i.d.R. höher verschuldet sind als die Kommunen.²⁸⁾ Da die Zinsausgaben von Bund und Ländern laut Kassenstatistik deutlich über den Zinseinnahmen liegen,²⁹⁾ belastet die Zinswende Bund und Länder stärker als die meisten Kommunen. Im Vordergrund steht daher die finanzielle Eigenverantwortung der Kommunen. Bei einem drohenden Haushaltsdefizit müssen Kommunen höhere Zinsaufwendungen durch Konsolidierungsmaßnahmen in anderen Bereichen kompensieren.³⁰⁾

25) Vgl. Burth, Wertpapiersschulden bleiben in Kommunen die Ausnahme, Der Gemeindehaushalt 2023, 121.

26) Vgl. Stadt Essen, Deutsche Städteanleihe Nr. 1 erfolgreich am Kapitalmarkt platziert – Pressemitteilung v. 3.12.2018, www.essen.de/meldungen/pressemitteilung_1270462.de.html.

27) Vgl. Schlüter, NRW-Städte platzieren weitere Anleihen – 5.4.2017, www.derneuekaemmerer.de/finanzen/alternative-finanzierungen/nrw-staedte-platzieren-weitere-anleihen-8714.

28) Vgl. Burth, Die Schulden von Bund, Ländern und Kommunen im Vergleich, Der Gemeindehaushalt 2022, 111.

29) Im 1. Halbjahr 2023 hatten die Kern- und Extrahaushalte des Bundes Zinsausgaben von 29,2 Mrd. € und Zinseinnahmen von 5,9 Mrd. €. In den Kern- und Extrahaushalten der Länder betragen die Zinsausgaben 5,8 Mrd. € und die Zinseinnahmen 1,1 Mrd. €.

30) Konkrete Beispiele für Konsolidierungsmaßnahmen finden Kommunen z.B. in: Gnädinger/Burth, Haushaltskonsolidierung in Kommunen, 4. Auflage 2021.

Das neue Umsatzsteuerrecht für juristische Personen des öffentlichen Rechts verständlich zum Ausdruck gebracht (Teil 3)

Begriffliche Abgrenzungen und Erläuterungen zur Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2b UStG

Uwe Baldauf, Berlin^{*)}

Die Neuordnung der Besteuerung der öffentlichen Hand in § 2b UStG ruft bei vielen öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften eine Vielzahl von **Auslegungs- und Abgrenzungsfragen** hervor. Um Klarstellung der komplexen Problemfelder vor Anwendung der neuen Vorschrift ist die Finanzverwaltung bemüht, kommt aber den notwendigen Erfordernissen in der Praxis nicht im ausreichenden Maße nach. Viele Ratsuchende benötigen daher eine **verlässliche Informationsquelle**, um schnell und trotzdem zutreffend ein anhängiges Steuerproblem beurteilen respektive lösen zu können.

In der nachfolgenden Systematisierung werden **praxisrelevante Begriffe und Abgrenzungen sowie Interpretationen** beispielhaft zusammengestellt, um den Praktikern die Möglichkeit zu eröffnen, zielgerichtet nach Lösungsansätzen zu suchen bzw. erfolgreich recherchieren zu können.

Aus einem **fundierten Nachschlagwerk**¹⁾ wurden verblüffende steuerliche Erkenntnisse und interessante Rückschlüsse herausgefiltert.

Es wurden bisher die folgenden Begriffe behandelt:

Teil 1: 1. Amtshilfe; 2. Anschluss- und Benutzungszwang; 3. Beistandsleistungen; 4. Beliehene Unternehmer.²⁾

Teil 2: 5. Anwendungszeitraum/Übergangregelung; 6. Betrieb gewerblicher Art; 7. Delegation.³⁾

*) Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf ist als beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand und als Leiter der Kommun§ense-Redaktion tätig. Darüber hinaus tritt er regelmäßig als Veranstalter spezieller Steuerfachtagungen und diverser Online-Seminare für öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaften unter dem Label www.kommunsense.de in Erscheinung.

1) Entnommen dem umfangreichen Kommun§ense-Arbeitsordner zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts durch Einführung des neuen § 2b UStG (2b-Ordner). Näheres unter: https://kommunsense.de/wp_16/kommun%C2%A7enseinfothek-arbeitsordner-%C2%A72b-ustg.

2) Siehe ZKF 2023, 246.

3) Siehe ZKF 2023, 270.

8. Interkommunale Zusammenarbeit

Für viele Kommunen ist die „Interkommunale Zusammenarbeit (IKZ)“ ein probates Mittel um **Synergien** nutzen zu können. Diese Form der Kooperation zwischen jPdöR hat sich daher als wichtiger **Eckpfeiler der kommunalen Aufgabenerfüllung** herausgebildet.

Die IKZ findet in vielfältigen kommunalen Aufgabenbereichen statt. Dazu seien nur einige **Beispiele** genannt:

- der öffentliche Personennahverkehr,
- die Wasserversorgung und Abwasserentsorgung,
- die Abfallbeseitigung,
- die Tourismusförderung und Kulturangebote.

Die IKZ kann in verschiedenen **Organisationsformen** erfolgen, d.h. die Gemeinden können im Rahmen ihrer verfassungsrechtlich garantierten Organisationshoheit entscheiden, ob sie sich bei der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der Rechtsformen des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts bedienen.

Die möglichen **Gestaltungen** der IKZ werden in den einzelnen Bundesländern gesondert geregelt, wobei die individuellen Bestimmungen inhaltlich vergleichbar sind. In Hessen sind die öffentlich-rechtlichen Formen der IKZ zum Beispiel im Gesetz über die Kommunale Gemeinschaftsarbeit (KGG) geregelt. Dort werden die folgenden Erscheinungsformen aufgeführt:⁴⁾

- kommunale Arbeitsgemeinschaften,
- Zweckverbände,
- öffentlich-rechtliche Vereinbarungen,
- kommunale Anstalten.

Ähnliche Kooperationsformen können auch bei anderen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (z.B. Kirchen, Hochschulen oder Landkreise) zur Anwendung kommen.

Nach der **überholten körperschaftsteuerrechtlichen Orientierung** der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ging man in Deutschland davon aus, dass zwischen jPdöR erbrachte Beistandsleistungen nicht umsatzsteuerpflichtig sind, wenn diese der Ausübung einer **überwiegenden hoheitlichen Aufgabenerfüllung** im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG dienen. Dieser Beurteilung lag die **Anschauung der Finanzverwaltung** zugrunde, dass auf derartige Beistandsleistungen die Amtshilfegrundsätze zur Anwendung kommen und diese somit weder der Ertrag- noch der Umsatzbesteuerung unterliegen.⁵⁾

Bei einer **gemischten Erbringung von Kooperationsleistungen** einer jPdöR, die überwiegend aus einer hoheitlichen Tätigkeit, aber auch aus Betätigungen gewerblicher Art bestehen können, ist aber immer zu prüfen, ob die wirtschaftliche Betätigung im Fall einer gänzlichen Steuerfreiheit den **Wettbewerb** beeinträchtigen kann. Nur wenn keine Trennung der hoheitlichen und wirtschaftlichen Elemente einer Kooperation zwischen Einrichtungen des öffentlichen Rechts möglich ist, liegt insgesamt ein **Hoheitsbetrieb** im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG vor, der nicht besteuert wird.⁶⁾

*Sind die Tätigkeiten aber voneinander trennbar, was häufig der Fall ist, behält die Betätigung gewerblicher Art ihren **unternehmerischen Charakter**, auch wenn sie organisatorisch mit der hoheitlichen Betätigung verbunden ist.*

Besondere Probleme ergaben sich aus der **Rechtsprechung des BFH vom 10.11.2011**,⁷⁾ da dieses Urteil für jPdöR zu erheblichen Problemen im Rahmen der bisher als nicht steuerbare Umsätze erfassten Beistands- und Kooperationsleistungen führte. Daraus resultierte die unionsrechtskonforme Anpassung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand über die *neue Rechtsnorm des § 2b UStG* im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015.

Bedeutung für die Neuregelung des § 2b UStG: Durch die Streichung des § 2 Abs. 3 UStG in der Fassung von 2015 sind frühere Anknüpfungspunkte der Körperschaftsteuer nicht mehr maßgeblich für die umsatzsteuerliche Beurteilung. Ob eine Unternehmereigenenschaft vorliegt, bestimmt sich nunmehr nach § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 2b UStG.

Konsequenz: Die von der Finanzverwaltung gebildete **Rechtsfigur der Beistandsleistung** hat umsatzsteuerlich keine Bedeutung mehr. Insbesondere ist irrelevant, ob der Leistungsaustausch zwischen Hoheitsbereichen im Sinne der Körperschaftsteuer stattfindet. Auch die **überwiegende hoheitliche Zweckbestimmung** gemäß H 4.1 KStH 2022, in Anknüpfung an § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG, hat seine Berechtigung im unionsorientierten Umsatzsteuerrecht verloren.

Zu beachten ist außerdem, dass bei der umsatzsteuerlichen Betrachtung der Kooperation von Einrichtung des öffentlichen Rechts zwischen einer **„Aufgabendelegation“** und einer **„Aufgabenmandatierung“** differenziert werden muss.⁸⁾

*Sofern jPdöR im Rahmen der IKZ auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handeln, können diese Tätigkeiten nach § 2b UStG von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG keine größere Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Dritten besteht. Tätigkeiten, die auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt werden, fallen automatisch nicht unter den Anwendungsbereich des § 2b UStG und führen deshalb unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG zu einer unternehmerischen Tätigkeit. Wird die Unternehmereigenenschaft nach §§ 2, 2b UStG im Rahmen der IKZ bejaht, besteht unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG **grundsätzlich eine Umsatzsteuerpflicht**, es sei denn, im Einzelfall findet eine Steuerbefreiungsvorschrift Anwendung (z.B. § 4 Nr. 29 UStG).*

Bei der **bereichsspezifischen Beurteilung der IKZ durch das BMF**⁹⁾ zeichnet sich eine deutlich **restriktive**

4) OFD Frankfurt/M. v. 4.2.2020, S 7107 A-005-St 110.2, MwStR 2022, 486.

5) Es wird auf die detaillierten Ausführungen zu den Begriffen „Amtshilfe“ und „Beistandsleistungen“ (ZKF 2023, 246) innerhalb der mehrteiligen ZKF-Abhandlung verwiesen.

6) Vgl. Märtens in Gosch, KStG (Kommentar), 4. Aufl. (2020), § 4 KStG Rz. 111.

7) BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, BStBl II 2017, 869.

8) Es wird auf die detaillierten Ausführungen zu den Begriffen „Delegation“ und „Mandatierung“ innerhalb der mehrteiligen ZKF-Abhandlung verwiesen.

9) Vgl. BMF-Antwortschreiben an die KommSpV v. 20.2.2020, III C 2-S 7107/19/10009:003.

Haltung ab, da die Handlungen des Bundesfinanzministeriums durch einen wettbewerbsorientierten Aufpasser aus Brüssel beeinflusst werden.

Dazu einige Beispiele:

- Erbringen **interkommunale Rechenzentren** Leistungen, die gleichartig im Wettbewerb auch von privaten Dritten erbracht werden können, würde die Nichtbesteuerung dieser Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Daher ist regelmäßig von einer Unternehmereigenschaft auszugehen.
- Die Aufbereitung und Bereitstellung von Informationen für den Bürger durch **interkommunale Call-center sowie den D115-Verbund** ist auch privaten Anbietern möglich. Daher ist regelmäßig von einer Unternehmereigenschaft auszugehen.
- Für die Wahrnehmung wesentlicher Teilaufgaben für eine andere jPdÖR in den Bereichen der **Abwasserbeseitigung und Abfallentsorgung** gilt folgendes: Wenn die Voraussetzungen des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegen, führt die Wahrnehmung von (Teil-)Aufgaben einer jPdÖR für eine andere jPdÖR zur Steuerbarkeit, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten privater Dritter vorliegen. Eine entgeltliche befreiende Aufgabenübertragung auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform und im Rahmen öffentlicher Gewalt an eine andere jPdÖR führt zum Ausschluss der Unternehmereigenschaft, wenn die Übertragung auf Private gesetzlich ausgeschlossen ist (z.B. die Entsorgung von Abfällen aus privaten Haushalten nach § 20 KrWG). Davon zu unterscheiden ist die von privaten Unternehmern gestattete Erbringung von Vorleistungen an die zur Entsorgung verpflichtete jPdÖR zum Zweck der Durchführung der Abfallentsorgung (§ 22 KrWG).¹⁰⁾
- Werden jPdÖR von anderen jPdÖR mit der **Durchführung von hoheitlichen Aufgaben in Gänze** beauftragt (z.B. Abwasserbeseitigung oder Hausmüllentsorgung), können die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erfüllt sein, soweit mögliche wettbewerbsrelevante Aspekte auszuschließen sind.¹¹⁾
- Die **Übernahme von Tätigkeiten für kreisangehörige Gemeinden** als Ausfluss der gesetzlich zugewiesenen Ausgleichs- und Ergänzungsaufgabe der Landkreise ist nur dann umsatzsteuerrechtlich relevant, wenn die Landkreise hierfür Kostenerstattungen oder ähnliche Entgelte erhalten und damit von einem Leistungsaustausch auszugehen ist. In diesem Fall entfaltet der Landkreis regelmäßig eine unternehmerische Tätigkeit i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG, wobei die Tätigkeit nur dann über § 2b UStG von der Unternehmereigenschaft ausgenommen ist, wenn sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage in öffentlich-rechtlicher Handlungsform ausgeübt wird und zudem keine Wettbewerbssituation besteht (z.B. bei einem gesetzlichen Wettbewerbsausschluss i.S.v. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG). Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

Außerdem weist das BMF in seinem Schreiben vom 14.11.2019¹²⁾ explizit darauf hin, dass Leistungsbestandteile zwischen jPdÖR die **verwaltungsunter-**

stützende Hilfsleistungen darstellen (z.B. Gebäudereinigung, Grünpflegearbeiten, Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden sowie unterstützende IT-Dienstleistungen) *keine spezifisch öffentlichen Interessen* im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erfüllen. Eine Nichtbesteuerung dieser Leistungen im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen jPdÖR hätte *deutliche Wettbewerbsverzerrungen* zur Folge, soweit es privaten Unternehmen tatsächlich möglich sein sollte, vergleichbare Leistungen zu erbringen.

Kommunen müssen aus Sicht des BMF für ihre Tätigkeiten im Rahmen einer IKZ nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG (einzelfallbezogen) eine **Wettbewerbsbeurteilung** (in den Bereichen Marktrelevanz nach Art der Leistung, marktrechtlich relevante Rahmenbedingungen, räumliche Marktrelevanz, größere Wettbewerbsverzerrungen) vornehmen, um festzustellen, ob Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes steuerbar bzw. nichtsteuerbar sind. Aufgrund des BMF-Schreibens vom 14.11.2019 dürfte *der Nachweis, bei Leistungsvereinbarungen deutliche Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen, aber nur in seltenen Ausnahmefällen gelingen*. Die nichtsteuerbaren Tätigkeiten im Rahmen einer IKZ werden sich daher im Wesentlichen auf Kooperationsleistungen im Sinne von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG beschränken, die aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung nur von jPdÖR im Rahmen öffentlicher Gewalt erbracht werden dürfen.¹³⁾

Die aktuellen Veröffentlichungen zur bereichsspezifischen Betrachtung der IKZ aus den **Landesfinanzverwaltungen** (FinMin, LfSt, OFD) sind mit wohlwollenden Auslegungen und Interpretationen bemüht, negative Folgen der Neuregelung des § 2b UStG auf das hilfreiche Institut der IKZ abzuwenden.

Hinsichtlich der aufgetretenen **Probleme bei den kommunalen Bauhöfen** wurde beispielsweise seitens des Bundes und der Länder entschieden, dass eine Wettbewerbsituation und damit verbunden eine umsatzsteuerrechtliche Relevanz ausgeschlossen werden kann, wenn nach dem Kommunalrecht des jeweiligen Landes eine umfassende Übertragung der Aufgaben eines kommunalen Bauhofs oder vergleichbarer Einrichtungen auf einen privatrechtlichen Unternehmer mit befreiender Wirkung ausgeschlossen ist. Gleichzeitig wurde es als erforderlich angesehen, dass privatrechtliche Unternehmer in dem entsprechenden Bereich durch Auftragsvergaben einer Kommune nur einzelne, ausgewählte Leistungen auf vertraglicher Grundlage – nicht aber das „**Gesamtpaket**“ der Aufgaben eines Bauhofs – erbringen können.¹⁴⁾

Hinweis: Aufgrund der notwendigen **tätigkeitsbezogenen Betrachtungsweise** von gemischten Kooperationsleistungen durch die unionsorientierte Neu-

10) Vgl. BMF v. 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rz. 25.

11) Vgl. BMF v. 14.11.2019, III C 2-S 7107/19/10005:011, BStBl I 2019, 1140.

12) BMF v. 14.11.2019, III C 2-S 7107/19/10005:011, BStBl I 2019, 1140.

13) Vgl. Wiedemann, Geschäftsbericht 2019 des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes, 120.

14) Vgl. hierzu die aktuellen Verfügungen FM Schleswig-Holstein v. 1.8.2022, VI 3510, S 7107-001, UR 2022, 708; LfSt Rheinland-Pfalz v. 4.4.2022, S 7107 A-St 44 4, UR 2022, 555; LfSt Bayern v. 18.6.2021, S 7107.2.1-36/8 St 33.

regelung des § 2b UStG ist diese Auslegung der Finanzverwaltung meines Erachtens als zweifelhafter Lösungsversuch zu werten, zumal sich das Unionsrecht nicht von kommunalrechtlichen Sonderregelungen beeinflussen lässt. *Nur wenn die wirtschaftliche Betätigung unlösbar mit einem hoheitlichen Bauhof verbunden wäre, liegt eine einheitliche, insgesamt als hoheitlich (nichtunternehmerisch) zu beurteilende Tätigkeit vor.* Hoheitliche und wirtschaftliche Betätigungen greifen dann so ineinander über, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich und nicht zumutbar wäre. *In der Rechtsprechung werden allerdings Tätigkeiten häufig als trennbar beurteilt.*¹⁵⁾

Auch die **Finanzministerkonferenz sowie die Abteilungsleiter/-innen (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder** haben mehrfach die bundesweite Problematik der unionsorientierten Neuregelung festgestellt und die Nutzung vorhandener Gestaltungsspielräume im Rahmen der (unions-)rechtlichen Möglichkeiten als sinnvoll und notwendig erachtet. Allerdings wurde festgestellt, dass es hierfür nur sehr **eingeschränkt Spielräume** bei der Auslegung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gibt, zumal die EU-Kommission auf eine unionsrechtskonforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand in Deutschland achtet.

Darüber hinaus muss beachtet werden, dass eine **extensive Verlagerung auf den § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG** nur in speziellen Einzelfällen weiterhelfen kann, um eine größere Wettbewerbsverzerrung von Kooperationsleistungen, und damit verbunden eine steuerbare unternehmerische Tätigkeit, zu vermeiden.¹⁶⁾ Wesentliche Voraussetzung ist hierbei, dass sich die Zusammenarbeit von jPdÖR auf Leistungen bezieht, die aufgrund *gesetzlicher Bestimmungen* nur von einer jPdÖR erbracht werden dürfen.

9. Janusköpfige Einrichtung

Janusköpfige Einrichtungen sind Stellen der öffentlichen Verwaltung, die zu verschiedenen jPdÖR gehören (z.B. einerseits zur Gebietskörperschaft Land und andererseits zu einer eigenständigen Körperschaft des öffentlichen Rechts) bzw. auch selbst jPdÖR sind.¹⁷⁾

„Gehören“ ist dabei in dem Sinne zu verstehen, dass die Einrichtungen als unmittelbarer (nicht nur mittelbarer) Teil der betreffenden jPdÖR tätig sind.

Wichtig: Janusköpfige Einrichtungen werden umsatzsteuerlich für getrennte Unternehmen tätig. Entsprechend müssen getrennte Umsatzsteuererklärungen festgestellt und eingereicht werden.

Das Landratsamt (LRA) hat eine Art **Doppelfunktion** zu erfüllen, bestehend aus der Verwaltungsbehörde der kommunalen Gebietskörperschaft Landkreis (sog. „Kreisbehörde“) und der unteren staatlichen Verwaltungsbehörde, dem staatlichen LRA (sog. „Kreisverwaltungsbehörde“). Die Erledigung der Aufgaben des Landkreises erfolgt durch das LRA, je nachdem als eigene oder übertragene Angelegenheiten. Bei Erfüllung reiner Staatsaufgaben ist das LRA als untere staatliche Verwaltungsbehörde tätig.

Im Rahmen des eigenen und des übertragenen Wirkungskreises handelt das LRA als Kreisbehörde. **Unternehmer** im Sinne von § 2 bzw. § 2b UStG ist für die

Aufgaben des eigenen und des übertragenen Wirkungskreises der Landkreis. Wird das LRA hingegen als Staatsbehörde tätig, wird das LRA als Vertreterin der jeweiligen Landesregierung unternehmerisch im Sinne von § 2 bzw. § 2b UStG tätig.

Den Landkreisen stehen **Finanzzuweisungen** als Ersatz des Verwaltungsaufwands für die Aufgaben des jeweils übertragenen Wirkungskreises und für die Staatsbehörde LRA zu. Sowohl die Finanzzuweisungen für die Aufgaben des übertragenen Wirkungskreises als auch der Ersatz des Verwaltungsaufwands für die Staatsbehörde sowie sonstige hierfür überlassene Aufkommen *unterliegen nicht der Umsatzsteuer.*

Nicht finanziell auszugleichende Personalzuweisungen zwischen dem staatlichen und dem kommunalen Bereich unterliegen mangels Entgelt regelmäßig nicht der Umsatzsteuer (z.B. kommunale Beamte werden zur Bewältigung der Covid-19-Krise im staatlichen Gesundheitsamt eingesetzt). Dagegen können *Leistungen zwischen staatlichem und kommunalem Bereich*, die zu Verrechnungen zwischen dem staatlichen und dem kommunalen Haushalt führen, der Umsatzsteuer unterliegen.

Steuerliche Erfassung: Das LRA ist sowohl in seiner Eigenschaft als Kreisbehörde (Steuerpflichtiger ist der Landkreis) als auch als Staatsbehörde (Steuerpflichtiger ist das jeweilige Bundesland) steuerlich zu erfassen. Das LRA benötigt *zwei Steuernummern* und muss bei Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit für beide Bereiche Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. eine Jahreserklärung abgeben.

Wichtig: Die Neuregelung zur dezentralen Erfassung einzelner Organisationseinheiten im Sinne von § 18 Abs. 4f und 4g UStG muss beachtet werden.¹⁸⁾

Zeitliche Anwendung: Bezüglich des *staatlichen Teils* gelten die besonderen Grundsätze zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der Leistungen bereits ab dem 1.1.2023. Bezüglich des *kommunalen Teils* gelten die speziellen umsatzsteuerlichen Grundsätze ab dem Zeitpunkt, ab dem das Landratsamt den § 2b UStG anwendet (spätestens ab 1.1.2025).

10. Juristische Person des öffentlichen Rechts

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) sind Rechtsgebilde, die in gleicher Weise wie juristische Personen des privaten Rechts (z.B. eingetragener Verein, GmbH) mit **eigener Rechtspersönlichkeit** ausgestattet sind, ihre Rechtsfähigkeit jedoch auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch **Gesetz bzw. Verleihung** erlangt haben.¹⁹⁾ Die öffentlich-rechtliche

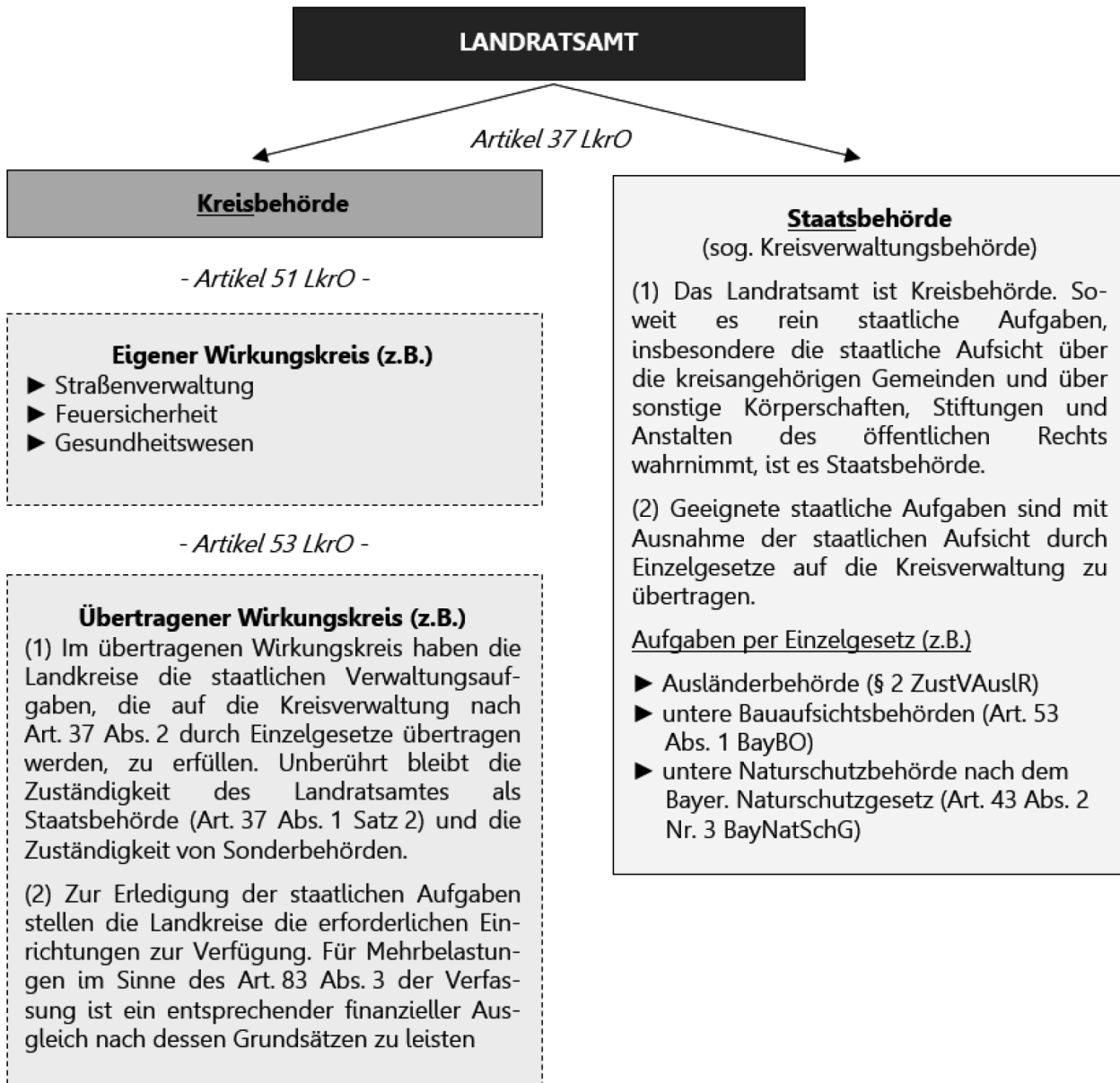
15) Vgl. Radeisen, *Praktiker-Lexikon Umsatzsteuer*, 14. Aufl. (2023), 299.

16) Vgl. hierzu besonders zwei Verfügungen des LfSt Bayern v. 15.2.2023, S 7107.2.1-52/14 St33 (zur Abwasserbeseitigung), ZKF 2023, 131 und S 7107.1.1-30/4 St33 (zur Übertragung kommunaler Pflichtaufgaben), ZKF 2023, 81.

17) Vgl. FM Schleswig-Holstein v. 1.1.2022, VI 3510-S 7107-001, UR 2022, 269.

18) Dazu ausführlich: BMF-Anwendungsschreiben v. 22.5.2023, III C 2-S 7107/19/10002:004, BStBl I 2023, 803. Außerdem wird auf die detaillierten Ausführungen zum Begriff „Organisationseinheiten von jPdÖR“ in Rahmen der mehrteiligen ZKF-Abhandlung verwiesen.

19) Vgl. BFH v. 1.3.1951, I 52/50 U, BStBl II 1951, 120.

Beispiel: Landratsämter in Bayern²⁰⁾

Rechtsnatur kann sich aus **Bundes- oder Landesrecht** ergeben.

Die jPdöR als Träger der öffentlichen Verwaltung kann als **Körperschaft, Anstalt oder Stiftung** konstituiert werden. Im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG sind das insbesondere: ²¹⁾

Körperschaften des öffentlichen Rechts (KdöR):

- Gebietskörperschaften (z.B. Bund, Länder, Kreise, Gemeinden, Städte)
- Personalkörperschaften (z.B. IHK, HdwK, Innungen, Universitäten)
- Verbandskörperschaften (z.B. Zweckverbände)
- Religionsgesellschaften (z.B. Diözesen, Bistümer, Kirchengemeinden)

Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR):

- Sparkassen und Rundfunkanstalten
- Sonstige AöRs (z.B. Universitätskliniken)

Stiftungen des öffentlichen Rechts:

- Landes- oder Kommunalstiftungen (z.B. Stiftung Preußischer Kulturbesitz)
- Kirchliche Stiftungen (z.B. Heilig-Kreuz-Stiftung)

JPdöR sind grundsätzlich als juristische Personen unternehmerfähig. Sie können, müssen aber nicht **Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes** sein. Nur dann, wenn sie *Betätigungen gewerblicher Art* ausüben, können sie Unternehmereigenschaft erlangen, die sich aus den allgemeinen Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes ergeben.

Bisher war die Unternehmereigenschaft für jPdöR in § 2 Abs. 3 UStG a.F. geregelt. Um die unionsrechtlichen Vorgaben gemäß Art. 13 MwStSystRL zu erfüllen und um die Problematik aus der richtlinienkonformen Auslegung der BFH-Rechtsprechung umzusetzen, ist

²⁰⁾ LfSt Bayern v. 12.9.2022, S 7107.2.1-23/20 St 33, UR 2022, 820.
²¹⁾ Vgl. BMF v. 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451, Rz. 3.

zum 1.1.2016 der § 2 Abs. 3 UStG aufgehoben und durch die **Neuregelung des § 2b UStG** ersetzt worden. Allerdings gilt nach § 27 Abs. 22 Satz 2 UStG die Neuregelung erst für die Umsätze, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt wurden. Darüber hinaus haben jPdöR für alle *bis zum 31.12.2024*²²⁾ ausgeführten Umsätze noch die Möglichkeit, den § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung anzuwenden (Übergangsregelung).

Werden jPdöR nach § 2 Abs. 1 UStG tätig, werden sie grundsätzlich als Unternehmer angesehen, wenn sie selbständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben. Sind jPdöR danach wirtschaftlich tätig, gelten sie jedoch dann nicht als Unternehmer, soweit sie **Tätigkeiten im Rahmen der öffent-**

lichen Gewalt gemäß § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG ausüben. Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung der jPdöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne von § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG führen würde.

Wichtig: Die Neuregelung des § 2b UStG gilt grundsätzlich nur für jPdöR, um deren mögliche Unternehmereigenschaft zu bestimmen.

– Der Beitrag wird fortgesetzt –

22) Die Übergangsregelung war ursprünglich bis zum 31.12.2020 befristet, ist aber 2020 und 2022 noch jeweils um zwei Jahre bis (derzeit) zum 31.12.2024 gemäß § 27 Abs. 22a UStG verlängert worden.

ZKF-Gemeinde als Steuerschuldner

Umsatzsteuerliche Behandlung von Parkraumbewirtschaftungsverträgen

BMF, Schreiben vom 15.12.2023, III C 2-S 7100/19/10004:005.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die umsatzsteuerliche Behandlung von Parkraumbewirtschaftungsverträgen Folgendes:

I. Grundsätze des EuGH-Urteils vom 20.1.2022, C-90/20

(1) Mit Urteil vom 20.1.2022, C-90/20, Apcoa Parking Danmark, entschied der EuGH, dass die Kontrollgebühren, die eine mit dem Betrieb privater Parkplätze betraute Gesellschaft des Privatrechts in dem Fall erhebt, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen sind, die im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gegen Entgelt erbracht wird und als solche der Mehrwertsteuer unterliegt.

(2) Zur Begründung dieser Entscheidung führte der EuGH im Wesentlichen zum einen aus, dass durch das Parken auf einem bestimmten Parkplatz ein Rechtsverhältnis zwischen der Verwalterin der Parkfläche und dem Kraftfahrer, der diesen Parkplatz benutzt hat, entstehe. Die Parteien übernehmen im Rahmen dieses Rechtsverhältnisses Rechte und Pflichten gemäß den Allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Nutzung der betreffenden Parkflächen. Hierzu gehören insbesondere die Bereitstellung eines Parkplatzes durch die Verwalterin der Parkfläche, die in Absprache mit dem Grundstückseigentümer einen Parkplatz auf einem Privatgelände betreibt, und die Verpflichtung des betreffenden Kraftfahrers, neben den Parkgebühren bei etwaiger Nichteinhaltung dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen die Kontrollgebühren wegen vorschriftswidrigen Parkens zu zahlen.

(3) Zum anderen stellte er fest, dass die vom Dienstleistungserbringer empfangene Vergütung den tatsächlichen

gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstelle. Die Kontrollgebühren weisen einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Parkdienstleistung auf und können mithin als integraler Bestandteil des Gesamtbetrags angesehen werden, den ein Kraftfahrer zahlen muss, wenn er sich dafür entscheidet, sein Fahrzeug auf einer der von dieser Gesellschaft verwalteten Parkfläche abzustellen. Außerdem entspreche die Höhe der Kontrollgebühr der Deckung eines Teils der Kosten, die mit der Erbringung der Dienstleistungen verbunden sind.

II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

(4) Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010¹⁾ der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 30.11.2023²⁾ geändert worden ist, wird in Abschnitt 1.3 nach Abs. 16a folgender Abs. 16b angefügt:

„(16b) Kontrollgebühren, die ein mit dem Betrieb privater Parkplätze betrauter Unternehmer von den Nutzern der Parkplätze für die Nichtbeachtung der allgemeinen Nutzungsbedingungen dieser Parkplätze erhebt, stellen eine Vergütung für die Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vom Unternehmer an die Parkplatznutzer dar (vgl. EuGH-Urteil vom 20.1.2022, C-90/20, BStBl II 2023, 1118).“

III. Anwendungsregelung

(5) Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

(6) Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer bei der bis zum 15.12.2023 eingegangenen Zahlung von einem echten Schadensersatz ausgeht.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

1) BStBl I 2010, 846.

2) BMF v. 30.11.2023, III C 2-S 7220/22/10002:013, BStBl I 2023, 2085.

ZKF-Rechtsprechung

Grundsteuer

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell

FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 23.11.2023, 4 V 1295/23 – Beschwerde eingelegt (Az. des BFH: II B 78/23 (AdV)).

1. Der Rechtsschutz gegen Grundsteuerwertbescheide auf den 1.1.2022 wird umfassend durch die Finanzgerichte gewährt. Der Finanzrechtsweg ist dabei für alle maßgeblichen Rechtsfragen, auch bezüglich der Einwände gegen die bewertungsrelevanten Bodenrichtwerte eröffnet, ohne dass es insofern einer Klage zu den Verwaltungsgerichten bedürfte.
2. Die Bewertungsregeln der §§ 218 ff. BewG sind verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass Steuerpflichtige einen unter dem typisierten Grundsteuerwert liegenden niedrigeren Grundstückswert nachweisen können.
3. Für den Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts ist kein zwingendes Wertgutachten erforderlich.
4. Es bestehen bereits deshalb ernstliche Zweifel an der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit der rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse, weil es nach der rheinland-pfälzischen Gutachterausschussverordnung möglich ist, dass der Vorsitzende des Gutachterausschusses durch die Auswahl der Mitglieder nach Anzahl und konkreter Besetzung Einfluss nehmen kann.
5. Es bestehen für die rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse ernstliche Zweifel an der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit auch bezüglich des für die Bodenrichtwertermittlung zwingend im Gutachterausschuss mitwirkenden Bediensteten der Finanzverwaltung, weil die Finanzverwaltung dessen Tätigkeit im Bereich der Grundstücksbewertung jederzeit beenden und damit sein automatisches Ausscheiden aus dem Gutachterausschuss bewirken kann.
6. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Vollständigkeit der für die Ermittlung der Bodenrichtwerte notwendigen Datengrundlage, weil in den Kaufpreissammlungen der Gutachterausschüsse erhebliche Datenlücken bestehen könnten. Daher sind erhebliche Verzerrungen bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte zu befürchten.
7. Es bestehen ernstliche Zweifel daran, dass die neuen Bewertungsvorschriften der §§ 218 ff. BewG zu einer aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten realitäts- und relationsgerechten Grundstücksbewertung führen.
8. Aus den Regelungen des GrStG sowie der §§ 218 ff. BewG ist der Belastungsgrund der Grundsteuer nach dem Grundsteuer-Reformgesetz nicht eindeutig erkennbar.
9. Die große Zahl gesetzlicher Typisierungen und Pauschalierungen in den §§ 243 ff. BewG und eine nahezu vollständige Vernachlässigung aller individuel-

len Umstände der konkret bewerteten Grundstücke führt zu gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Wertverzerrungen für den gesamten Kernbereich der Grundsteuerwertermittlung.

10. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Vereinbarkeit der §§ 243 ff. BewG mit Art. 3 Abs. 1 GG, weil ein gleichheitswidriges Vollzugsdefizit bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte besteht. Den Gutachterausschüssen stehen nur unzureichende rechtliche Instrumente zur effektiven Sachverhaltsermittlung sowie zur Überprüfung der Angaben von Grundstückseigentümern zur Verfügung, die für die Ermittlung der Bodenrichtwerte aber erforderlich wären.

*Aus den Gründen:*¹⁾

Bei der im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes gebotenen summarischen Rechtmäßigkeitsprüfung hinsichtlich des einfachen Rechts sowie des Verfassungsrechts (dazu Gliederungspunkt 1.) hatte das Gericht zu berücksichtigen, dass sich in den §§ 218 ff. BewG drei verschiedene Arten bewertungsrelevanter Tatbestandsmerkmale unterscheiden lassen: So gründet sich der Grundsteuerwert neben auslegungsfähigen Rechtsbegriffen bzw. Tatbestandsmerkmalen auf weitere Bemessungsgrundlagen des Grundsteuerwerts wie die Bodenrichtwerte, die durch außerhalb der Finanzverwaltung stehende Gutachterausschüsse ermittelt werden, sowie auf gesetzlich typisierte Berechnungselemente (dazu Gliederungspunkt 2.).

Diese Differenzierung wirkt sich in erheblichem Umfang auf die Prüfungs Kompetenzen des Finanzgerichts aus. Denn während das Gericht bezüglich der auslegungsfähigen Rechtsbegriffe bzw. Tatbestandsmerkmale zu einer uneingeschränkten Überprüfung berechtigt ist, kommt ihm bezüglich der Bodenrichtwerte (nur) eine Überprüfung bezüglich des äußeren Zustandekommens und hinsichtlich der typisierten Besteuerungsgrundlagen zumindest eine Überprüfung hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit zu (dazu Gliederungspunkt 3.).

Ausgehend von diesen Maßstäben hat das erkennende Gericht bereits ernstliche Zweifel an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit des verfahrensgegenständlichen Grundsteuerwertbescheids, die sich in verfahrensrechtlicher wie in tatsächlicher Hinsicht auf das Zustandekommen des Bodenrichtwerts als einer wesentlichen Berechnungsgrundlage beziehen. Daneben richten sich die Zweifel auf den unterbliebenen einfallbezogenen Ansatz eines niedrigeren Werts, weil der tatsächliche Wert in extremem Umfang unter dem gesetzlich typisierten Grundsteuerwert liegen dürfte (dazu Gliederungspunkt 4.).

Unabhängig davon hat das erkennende Gericht auch ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Bewertungsvorschriften, namentlich aus mehreren voneinander unabhängigen Gründen daran, dass die materiell-rechtlichen Bewertungs-

1) Aus Platzgründen beschränkt sich der Abdruck hier auf die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Bewertungsvorschriften [Anm. d. Red.].

regelungen der §§ 218 ff. BewG und insbesondere der §§ 243 ff. BewG zu einer realitäts- und relationsgerechten Grundstücksbewertung führen. Hinzu treten ernstliche Zweifel an einem gleichheitsgerechten Vollzug der Regelungen, die zu einer gleichheitsgerechten Bewertung von Grundstücken führen sollen (dazu Gliederungspunkt 5.). [...]

5. Neben den Zweifeln an der Vereinbarkeit des angegriffenen Grundsteuerwertbescheids mit einfachrechtlichen Rechtsvorschriften hat das erkennende Gericht auch ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften.

Ausgehend von den für das Grundsteuer- und Bewertungsrecht geltenden, aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Verfassungsrechtsmaßstäben (dazu Gliederungspunkt a)), hat das Gericht bereits ernstliche Zweifel daran, dass die materiell-rechtlichen Bewertungsregelungen der §§ 218 ff. BewG und insbesondere der §§ 243 ff. BewG zu einer realitäts- und relationsgerechten Grundstücksbewertung führen (dazu Gliederungspunkt b)). Hinzu treten ernstliche Zweifel an einem gleichheitsgerechten Vollzug der Regelungen, die zu einer gleichheitsgerechten Bewertung von Grundstücken führen sollen (dazu Gliederungspunkt c)).

a) Dem Steuergesetzgeber belässt Art. 3 Abs. 1 GG bei der Auswahl des Steuergegenstands ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Der Gleichheitssatz bindet ihn aber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die Belastung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und am Folgerichtigkeitsprinzip auszurichten. Zudem gebietet der Grundsatz der Lastengleichheit, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Im Steuerrecht muss daher darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss; Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag.²⁾

aa) Art. 3 Abs. 1 GG verlangt dabei stets auch eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer. Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet. [...]

b) Ausgehend von diesen Maßstäben, hat das erkennende Gericht bereits deshalb erhebliche Zweifel an der Verfassungsrechtmäßigkeit der Bewertungsvorschriften gemäß §§ 218 ff. BewG, weil sich weder aus diesen noch aus den Vorschriften des GrStG der steuerliche Belastungsgrund der Grundsteuer entnehmen lässt, an dem dann die maßgeblich zur Feststellung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage dienenden Bewertungsvorschriften gemessen werden können (dazu Gliederungspunkt aa)).

Ungeachtet der dadurch ausgelösten Problematik, den Folgerichtigkeitsmaßstab nicht konsequent an eine Belastungsgrundsentscheidung anlegen zu können, hat das Gericht auch erhebliche Zweifel daran, dass die verfahrensgegenständlichen Vorschriften der §§ 218 ff. BewG grundsätzlich geeignet sind, zu einer realitäts- und relationsgerechten Grundstücksbewertung zu führen (dazu Gliederungspunkt bb)).

aa) Das Gericht kann der gegenwärtigen Ausgestaltung des verfahrensgegenständlichen Grundsteuer- und Bewertungsrechts bereits keinen klaren Belastungsgrund entnehmen.

(1) Ausweislich der Gesetzesbegründung knüpft die Belastungsentscheidung des Grundsteuerrechts „auch künftig an das Innehaben von Grundbesitz in Form von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Grundvermögen an und wird durch den Charakter einer Sollertragsteuer geprägt“. Die Ausgestaltung der Grundsteuer ohne Berücksichtigung der jeweils persönlichen Verhältnisse und der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners soll den Steuerpflichtigen zu einer ertragsbringenden Nutzung seines Grundbesitzes anhalten. Die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung vermittele eine objektive Leistungsfähigkeit und werde durch den Sollertrag widerspiegelt. Auch wenn die Grundsteuer nicht an die subjektive Leistungsfähigkeit anknüpfe, folge sie als Sollertragsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip.³⁾

Dem folgend, ist der Schuldner der Grundsteuer nach § 10 Abs. 1 GrStG derjenige, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Grundsteuerwerts zugerechnet wird. Dies ist in der Regel der Grundstückseigentümer (§ 39 Abs. 1 der Abgabenordnung), d.h. auch im Falle einer Vermietung oder Verpachtung grundsätzlich der Vermieter/Verpächter.⁴⁾ Übt indes ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (sog. wirtschaftlicher Eigentümer), ist ihm das Wirtschaftsgut ausnahmsweise gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zuzurechnen.⁵⁾

Wäre nur hierauf abzustellen, würde der steuerliche Belastungsgrund erkennbar nicht erst den tatsächlich erzielten Ertrag, sondern bereits das in der Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung liegende Innehaben von Grundbesitz besteuern. Dadurch könnte das Belastungsziel erreicht werden, alle möglichen und auch intendierten Erträge aus dem Innehaben von Grundbesitz leistungsfähigkeitsgerecht zu erfassen.

(2) Nicht weiterführend für die Bestimmung eines spezifischen Belastungsgrundes erscheinen dem Gericht die Ausführungen der Gesetzesbegründung, die Ausgestaltung der Bewertung und Besteuerung des Grundvermögens als verbundene Grundsteuer (B), die sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude in die Bemessungsgrundlage einschließt, erfülle

2) St. Rspr., vgl. BVerfG v. 29.9.2015, 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310; v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 m.w.N.; v. 8.12.2021, 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, m.w.N.

3) BT-Drucks. 19/11085, 84.

4) BFH v. 2.2.2022, III R 65/19, BFHE 276, 154, BStBl II 2022, 454.

5) Vgl. BFH v. 23.2.2021, II R 44/17, BFHE 272, 384, BStBl II 2022, 188.

„vielfältige Zwecke“. Einerseits werde über die Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden könnten und dem Grundstückseigentümer zu Gute kämen. Andererseits werde durch die Erfassung der Gebäude und die dadurch vermittelte objektive Leistungsfähigkeit gewährleistet, dass vielfältige freiwillige Aufgaben einer Gemeinde finanziert werden, die der Allgemeinheit andernfalls regelmäßig nur mit Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden könnten.⁶⁾ Hiermit werden sowohl Äquivalenz- als auch Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte in den Zweck der Besteuerung des Grundvermögens aufgenommen, d.h. der Belastungsgrund nicht eindeutig benannt und Probleme bei der Überprüfung von Belastungsentscheidungen auf ihre Folgerichtigkeit zumindest erschwert.⁷⁾

Würde durch die Grundsteuer tatsächlich ein inhaltlicher Konnex zwischen den wirtschaftlichen Vorteilen kommunaler Infrastruktur und einem bestimmten Grundstück hergestellt, müsste sich die Bemessung der Grundsteuer nicht nur am allgemeinen Umfang der zur Verfügung gestellten kommunalen Infrastruktur orientieren, sondern auch danach differenziert sein, in welchem Umfang diese Infrastruktur einem konkreten Grundstück innerhalb einer Gemeinde zugutekommt. Dies würde insbesondere eine deutliche lagebezogene Differenzierung zwischen den Grundstücken innerhalb eines Gemeindegebiets erfordern, wie sie jedoch einfachrechtlich gerade nicht angelegt ist. Weder hinsichtlich der im Ertragswertverfahren anzusetzenden Reinerträge noch hinsichtlich etwaiger Bewirtschaftungskosten erfolgt eine derartige Differenzierung (etwa nach guter, mittlerer und einfacher Lage). Auch das Mietniveau nach der Mietniveau-Einstufungsverordnung wird nur einheitlich für das gesamte Gebiet einer Gemeinde bestimmt.

Der durch den Gesetzgeber beschriebene „Zusammenhang“ beschreibt daher im Ergebnis nur den allgemeinen Steuerzweck der Grundsteuer zur (kommunalen) Einnahmeerzielung.

(3) Während der Belastungsgrund einer Besteuerung der bloßen Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung für eigengenutzte Grundstücke noch nachvollziehbar ist, erscheint er bereits nicht mehr konsistent, wenn man bei systematischer Auslegung berücksichtigt, dass es der Gesetzgeber für fremdvermietete Immobilien zugelassen hat, die rechtlich den Grundstücksinhaber treffende Grundsteuer wirtschaftlich vollständig auf den/die Mieter des Grundstücks oder der aufstehenden Gebäude überwälzen zu können.

Zwar mag es sein, dass die Grundsteuer nicht auf Abwälzung auf den Wohnungsmieter hin angelegt ist.⁸⁾

Allerdings erlaubt es § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten (Betriebskostenverordnung – BetrKV), dass die Grundsteuer durch vertragliche Vereinbarung als Teil der Betriebskosten auf den/die Mieter des Grundstücks umgelegt werden kann. In diesem Fall gehört auch die wirtschaftlich vom Mieter/Pächter getragene Grundsteuer zu der von ihm nach § 535 Abs. 2 BGB zu entrichtenden Miete.⁹⁾

Der Gesetzgeber scheint mit dem Grundsteuer-Reformgesetz sogar davon auszugehen, dass diese Überwälzung üblich ist und in nahezu allen Mietverhältnissen vereinbart wird, denn er führt aus, dass die Grundsteuer „unter Berücksichtigung der Abwälzung auf die Mieter nahezu jeden Bürger“ treffe.¹⁰⁾ Teils wird die Möglichkeit der Überwälzung sogar als verfassungsrechtlich geboten angesehen, weil anderenfalls eine unzulässige spezielle Vermögenssteuer nur auf Immobilien geschaffen werde.¹¹⁾

Wenn der Gesetzgeber die Überwälzung der Grundsteuerbelastung jedoch auf Mieter zulässt und daher die eigentlichen Grundstücksinhaber, die das Grundstück nicht selbst nutzen und daraus nicht nur einen Soll-, sondern gerade einen Ist-Ertrag erzielen, von der Grundsteuerbelastung entlastet, könnte hierin auch ein gänzlich anderer Belastungsgrund liegen. Denn ein Mieter erlangt in aller Regel nicht die wirtschaftliche Berechtigung an dem von ihm gemieteten Grundstück (bzw. dem aufstehenden Gebäude oder Gebäudeteil), sondern nur ein Nutzungsrecht auf Zeit, und ist auch nach dem gesetzlichen Grundsatz des § 540 Abs. 1 Satz 1 BGB ohne die Erlaubnis des Vermieters nicht berechtigt, den Gebrauch der Mietsache einem Dritten zu überlassen, insbesondere sie weiter zu vermieten. Wenn aber die Überwälzung der Grundsteuer an solche Personen, die mit dem Grundstück keine Ist-Erträge erzielen und auch keine Soll-Erträge erzielen können, ausdrücklich zulässig und auch die Regel ist, könnte hierin auch eine – wenn auch indirekt erhobene – örtliche Bewohnersteuer liegen. Hierdurch wären die einfachrechtlichen Bewertungsvorschriften jedoch auf ihre Vereinbarkeit mit einem gänzlich anderen Belastungsgrund zu prüfen.

(4) Zu Zweifeln des Gerichts an einer konsequenten Ausrichtung der Grundsteuer am Belastungsgrund des Innehabens von Grundbesitz führen die Regelungen gemäß § 2 Nr. 2 GrStG i.V.m. § 244 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 261 BewG zur Grundsteuer bei Erbbaurechtsverhältnissen. So ist bei Erbbaurechten nach § 244 Abs. 3 Nr. 1 BewG eine aus dem Erbbaurechtsgrundstück und dem Erbbaurecht zusammen bestehende wirtschaftliche Einheit zu bilden, für die nach § 261 Satz 1 BewG ein Gesamtwert nach den §§ 243 bis 260 BewG zu ermitteln ist, der festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde, und deren ermittelter Wert nach § 261 Satz 2 BewG (nur) dem Erbbauberechtigten zuzurechnen ist. Für Wohnungserbbaurechte und Teilerbbaurechte gilt dies nach § 261 Satz 3 BewG i.V.m. § 244 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 BewG entsprechend.

Dem Erbbauberechtigten wird der Gesamtwert von Grund und Boden und Gebäude zugerechnet, da er sich durch die Vereinbarung eines Erbbaurechtes und der damit einhergehenden Zahlung des Erbbauzinses eine Rechtsposition verschaffe, die es rechtfertige, ihn für die Dauer des Erbbaurechts für Zwecke der Bewer-

6) BT-Drucks. 19/11085, 84.

7) Feldner/Stoklassa, DStR 2019, 2505, 2508; Eichholz, DStR 2020, 1158, 1161; Marx, DStZ 2019, 372, 375; Marx, DStZ 2019, 687, 692; a.A. Hey, ZG 2019, 297, 307.

8) BVerfG v. 18.2.2009, 1 BvR 1334/07, BVerfGK 15, 89.

9) BFH v. 2.2.2022, III R 65/19, BFHE 276, 154, BStBl II 2022, 454.

10) BT-Drucks. 19/11085, 89.

11) Beck, DS 2019, 48, 56.

tung im Rahmen der Grundsteuer dem Eigentümer des Grund und Bodens gleichzustellen. Auf eine gesonderte Regelung der Steuerschuldnerschaft im Grundsteuergesetz wird wegen der einheitlichen Zuordnung des Steuergegenstands in Erbbaurechtsfällen zum Eigentümer des Grund und Bodens bereits auf Bewertungsebene verzichtet. Wer endgültig mit der Grundsteuer belastet werden sollte, unterliege der Privatautonomie gemäß § 2 Nr. 3 des Gesetzes über das Erbbaurecht.¹²⁾

Folglich entlastet der Gesetzgeber den Grundstückseigentümer, der als Erbbaurechtsgeber in Form des Erbbauzinsens sogar Ist-Erträge erzielt, vollständig von der vorgeblich als Sollertragsteuer ausgestalteten Grundsteuer. Umgekehrt wird der Erbbauberechtigte mit Grundsteuer belastet, in deren Wert auch der Ertrag des eigentlichen Grundstücks eingerechnet wurde, obwohl dem Erbbauberechtigten ein solcher Ertrag weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich zusteht; vielmehr muss er seinerseits zur Nutzung des Grundstücks ein Entgelt in Form des Erbbauzinsens bezahlen. Insofern scheint sich der Gesetzgeber vollständig vom Belastungsgrund des Innehabens von Grund und Boden gelöst zu haben.

Zu einem ähnlichen Auseinanderfallen, wenn auch mit umgekehrter Zuordnungsentscheidung des Gesetzgebers, kommt es auch dadurch, dass sich der Steuergegenstand der Grundsteuer für Bauten auf fremden Grund aufgrund der Verweisung des § 2 Nr. 2 GrStG auf § 244 Abs. 3 Nr. 2 BewG nur auf „ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden zusammen mit dem dazugehörigen Grund und Boden“ bezieht. Beides bildet eine wirtschaftliche Einheit und die bisher getrennte Bewertung und Besteuerung entfällt.¹³⁾ Bei einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden ist stattdessen nach § 262 Satz 1 BewG für den Grund und Boden sowie für das Gebäude auf fremdem Grund und Boden ein Gesamtwert nach den §§ 243 bis 260 BewG zu ermitteln und der ermittelte Wert sodann gemäß § 262 Satz 2 BewG dem Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen. Folglich belastet der Gesetzgeber den Eigentümer von Grund und Boden auch mit dem Teil des Grundsteuerwerts, der auf das nicht in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehende Gebäude entfällt, und betont insofern die Belastung aufgrund des Innehabens von Grund und Boden.

Der Gesetzgeber sieht diese in §§ 261, 262 BewG normierten Konstellationen zwar ausweislich der Abschnittsüberschrift lediglich als „Sonderfälle“ an und begründet sie damit, dass aus Vereinfachungs- und Automationsgründen auf die bisher erforderliche getrennte Bewertung verzichtet werde.¹⁴⁾ Inhaltliche Gründe dafür, warum in beiden Konstellationen unterschiedliche Zurechnungsentscheidungen für die gesamte (fingierte) wirtschaftliche Einheit getroffen wurden, gibt der Gesetzgeber jedoch ebenso wenig an wie Erklärungen zum Verhältnis der Regelungen zu dem von ihm benannten Belastungsgrund der Grundsteuer. Aus Sicht des Gerichts lassen sich beide Entscheidungen indes nicht mit dem durch den Gesetzgeber genannten Belastungsgrund in Einklang bringen, sondern stellen diesen grundlegend in Frage.

bb) Unabhängig davon hat das Gericht auch erhebliche Zweifel daran, dass die verfahrensgegenständlichen Vorschriften der §§ 218 ff. BewG grundsätzlich

geeignet sind, zu einer realitäts- und relationsgerechten Grundstücksbewertung zu führen. Wertverzerrungen sind keineswegs auf atypische Sonderfälle oder vernachlässigbare Korrekturen in Randbereichen beschränkt, sondern betreffen den gesamten Kernbereich der Grundsteuerwertermittlung.¹⁵⁾

Die Bedenken des Gerichts resultieren dabei bereits aus jedem einzelnen der nachfolgenden Punkte. Gerade das Zusammentreffen einer derart großen Zahl gesetzlicher Typisierungen und Pauschalierungen, die letztlich den gesamten Grundsteuerwert im Wesentlichen determinieren, und die in jedem einzelnen Tatbestandsmerkmal sowie in der Gesamtschau zu findende nahezu vollständige Vernachlässigung aller individueller Umstände der konkret bewerteten Grundstücke führen zu der Einschätzung des Gerichts, dass die gesetzgeberisch gewählte Regelungstechnik Nivellierungen mit systematischen Unterbewertungen hochwertiger Immobilien und systematischen Überbewertungen von Immobilien in schlechteren Lagen, baulichen Zuständen oder Ausstattungsmerkmalen, vor allem aber Wertverschiebungen in derart erheblichem Umfang bewirkt, dass insofern insgesamt nicht mehr von einer gleichheitsgerechten Bewertung für Zwecke der Grundsteuerwertfeststellung ausgegangen werden kann.

(1) Erhebliche Zweifel an der gebotenen realitäts- und relationsgerechten Bewertung hat das Gericht bereits hinsichtlich der gesetzlichen Typisierung des Bodenrichtwerts für alle in einer Bodenrichtwertzone gelegenen Grundstücke, in der lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwertgrundstück „grundsätzlich“ nicht mehr 30 % über oder unter dem Bodenrichtwert liegen sollen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV).

Während die lagebedingte Wertdifferenz eines Grundstücks zum Bodenrichtwert damit zwar absolut nur 30 % betragen soll, kommt Grundstücken mit dem höchsten lagebedingten Wert (130 % des Bodenrichtwerts) ein ca. 85 % über dem Wert für Grundstücken mit dem niedrigsten lagebedingten Wert (70 % des Bodenrichtwerts) liegender Lagewert zu. Gleichwohl werden beide Arten von Grundstücken einheitlich – und typisierend – einem einheitlichen Bodenrichtwert unterworfen. Zwar mag der Umfang der Typisierung innerhalb der Gruppe der innerhalb einer Bodenrichtwertzone gelegenen Grundstücke, die einen unter dem Bodenrichtwert liegenden lagebedingten Wert aufweisen, bzw. innerhalb der Gruppe der innerhalb einer Bodenrichtwertzone gelegenen Grundstücke, die einen über dem Bodenrichtwert liegenden lagebedingten Wert aufweisen, im Vergleich zum Bodenrichtwertgrundstück möglicherweise noch mit Vereinfachungs- und Vollzugsaspekten begründet werden können. Allerdings erscheinen die Wertunterschiede zwischen beiden Gruppen von Grundstücken als nicht mehr relationsgerecht. Vielmehr werden vorgefundene Wertrelationen zwischen Grundstücken in einem Umfang verschliffen, dass insofern nicht mehr von einer im Wesentlichen gleichen Leistungsfähigkeit

12) BT-Drucks. 19/11085, 108 und 119.

13) BT-Drucks. 19/11085, 108.

14) BT-Drucks. 19/11085, 86 und 108.

15) Mit dieser Einschätzung auch: Hey, ZG 2019, 297, 309 ff.

ausgegangen werden kann. Auch ein Höchstmaß an Verwaltungsvereinfachung oder durch eine solche Vereinfachung weitaus bessere Kosten-/Nutzenrelation zwischen Erhebungsaufwand und Steueraufkommen vermag den Umfang dieser Typisierung nicht mehr zu rechtfertigen.

Die Regelungen zur Bestimmung der Bodenrichtwertzonen bergen die Gefahr einer Wertverzerrung, da der Bodenrichtwert für „das Bodenrichtwertgrundstück“ einerseits aus dem durchschnittlichen Lagewert der Grundstücke in der Bodenrichtwertzone zu bestimmen ist (§ 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB i.V.m. § 13 Abs. 1 und Abs. 2 ImmoWertV), wohingegen die Bodenrichtwertzone andererseits dadurch abzugrenzen ist, dass darin nur Grundstücke mit einer Wertdifferenz zum Bodenrichtwert von höchstens 30 % über oder unter dem Wert des Bodenrichtwertgrundstücks liegen sollen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV). Bei im Übrigen vergleichbaren grund- und bodenbezogenen Grundstücksmerkmalen kann es deshalb – insbesondere bei größeren Wertdifferenzen zu einem Durchschnitts- oder Medianwert – erhebliche Auswirkungen auf den für ein konkretes Grundstück geltenden Bodenrichtwert haben, ob der Wert des Grundstücks in der einen Bodenrichtwertzone als „Ausreißer“ behandelt wird oder ob es zur Bildung einer neuen Bodenrichtwertzone Anlass gibt, wodurch nicht nur ein völlig anderer Kreis von Grundstücken in die Durchschnittsbildung eingeht, sondern sich auch die Durchschnittswerte der „alten“ Bodenrichtwertzone ändern. Die Bestimmung der Bodenrichtwertzonen ist daher in besonderem Maß geeignet, zu Verzerrungen der grundsteuerlichen Bewertung zu führen.

Dass diese Gefahr der tautologischen Bodenwertermittlung auch praktisch besteht, folgt zum einen daraus, dass Marktteilnehmern mit dem veröffentlichten Bodenrichtwert eine wesentliche Information zur Orientierung des Bodenwertes des bebauten Grundstücks am Markt zur Verfügung steht, die sie üblicherweise als wesentliches Kriterium des Bodenwertes in ihre Werteinschätzung einfließen lassen.¹⁶⁾ Rechtserheblich und bedenklich wird dies jedoch dadurch, dass – wie in statischen Erhebungen zur Praxis der Gutachterausschüsse festgestellt – bei der Ermittlung des Bodenwertes durch die Gutachterausschüsse häufig (zumindest ergänzend) der in einem Kaufvertrag genannte Bodenwert eingesetzt wird,¹⁷⁾ dessen Angabe jedoch seinerseits häufig auf früher veröffentlichten Bodenrichtwerten beruht. Hierdurch besteht nicht nur die Gefahr der strukturellen Unterbewertung von Grund und Boden aufgrund der Perpetuierung früherer Boden(richt)werte bei an sich steigenden Bodenpreisen, sondern auch die Gefahr der Überbewertung bei nunmehr fallenden Bodenpreisen. Besonders schwerwiegend wirkt sich dies bei divergierenden Preisänderungsraten für Grund und Boden einerseits und den aufstehenden Gebäuden (etwa durch stark gestiegene Baupreise) andererseits aus.

(2) Erhebliche Zweifel an der gebotenen realitäts- und relationsgerechten Bewertung hat das Gericht unabhängig von dem konkret anzuwendenden Belastungsgrund auch, weil im typisierten Ertragswertverfahren für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum nach § 253 Abs. 1 i.V.m. § 254 i.V.m. Anlage 39 zum BewG nur ei-

ne unzureichende Differenzierung des Rohertrags innerhalb eines Gemeindegebiets erfolgt.¹⁸⁾

Stattdessen wird in der Anlage 39 zum BewG eine Differenzierung allein nach der Belegenheit in einem Bundesland, nach der Wohnfläche und nach dem Baujahr des Gebäudes vorgenommen. Eine weitere örtliche Differenzierung findet sodann nur noch nach der Mietniveau-Einstufungsverordnung statt, in der jedoch nur Zu- und Abschläge für ein gesamtes Gemeindegebiet, nicht aber innerhalb des Gebiets einer Gemeinde berücksichtigt werden. Eine Differenzierung innerhalb des Gemeindegebiets wird nur durch den Bodenrichtwert erreicht, der in verschiedenen Bodenrichtwertzonen jeweils nur für Teile des Gemeindegebiets ermittelt werden kann. Soweit im Ertragswertverfahren eine lagebezogene Differenzierung des anzuwendenden Liegenschaftszinses in Abhängigkeit von den Bodenrichtwerten nach § 256 Abs. 2 BewG vorgesehen ist, findet eine Differenzierung zum einen nur für Ein- und Zweifamilienhäuser und nur bei solchen Grundstücken statt, die in Bodenrichtwertzonen mit einem Bodenrichtwert zwischen 500 € und 1 500 € liegen; für niedrigpreisige und besonders hochpreisige Lagen findet indes keinerlei Differenzierung mehr statt.

Die Anwendung einer durchschnittlichen Miete auf statistischer Grundlage vereinfacht zwar in einem Massenverfahren insbesondere die Fälle, in denen Grundstücke eigengenutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen werden. Die Erklärung der tatsächlichen Mieteinnahmen durch den Steuerpflichtigen und die Ermittlung einer üblichen Miete im Sinne des § 79 Abs. 2 BewG ist entbehrlich.¹⁹⁾ Allerdings führen Veränderungen in der Lage oder strukturellen Anbindung von Immobilien ihrer Natur nach jeweils einzeln oder in Kombination zu Wertverzerrungen bei der Ermittlung der Miethöhe in nur einem Gemeindegebiet und bewirken damit Ungleichbehandlungen bei der Erhebung einer grundstücksbezogenen Steuer.²⁰⁾

Die stark eingeschränkte, nämlich allenfalls über die Berücksichtigung unterschiedlicher Bodenrichtwerte bewirkte Differenzierung nach der Lage eines Grundstücks innerhalb einer Gemeinde stellt deshalb aus Sicht des Gerichts eine unzulässig grobe Typisierung dar,²¹⁾ da sie sich über die grundsätzlich einheitliche Grundsteuermesszahl und den einheitlichen Grundsteuerhebesatz zu einer relationswidrig nivellierten Grundsteuerbelastung auswirkt. So hat das Gericht aber bereits bei größeren Gemeinden, erst Recht aber in städtisch geprägten Siedlungsbereichen keine erheblichen Zweifel daran, dass dort lagebedingten Mietpreisunterschiede auftreten und dass die Spreizung der tatsächlichen lagebedingten Mietunterschiede gerade bei steigender Gemeindegröße einen derart

16) Mundt, zfV 2022, 372, 375.

17) Reuter, FuB 2006, 97, 98.

18) In diesem Sinne auch: Wünsche, BB 2019, 1821, 1824; Hey, ZG 2019, 297, 309; Seer, FR 2019, 941, 947 f.; Bräutigam/Spengel/Winter, DB 2020, 2090, 2092; Bräutigam/Weber, DStR 2023, 739, 740.

19) BT-Drucks. 19/11085, 115.

20) Vgl. BVerfG v. 18.7.2019, 1 BvR 807/12, juris zur Zweitwohnungssteuer.

21) A.A. Altemeier, DStZ 2021, 382, 384.

großen Umfang einnimmt, dass diese nicht mehr als bloße Unschärfen behandelt werden können.

Die Relation zwischen Gebäuden in sehr schlechten Lagen, aus denen sich nur zu erheblichen Mietpreisschlägen überhaupt (fiktive) Mieterträge erzielen ließen, und Gebäuden in hervorragenden Lagen, für die (fiktive) Mieter erheblich höhere Mietpreise pro Quadratmeter Wohnfläche zu zahlen bereit sind, werden durch die gesetzliche Regelung jedoch vollständig nivelliert. Der in der Realität relevante Zusammenhang zwischen den Bodenrichtwerten und der Miethöhe in einzelnen Stadtteilen wird vollständig negiert. Überdies wird dadurch das relative Wertverhältnis zwischen dem anteiligen Bodenwert und den abgezinsten Reinerträgen in Abhängigkeit vom Gebäudealter bzw. der Restnutzungsdauer stark verzerrt.²²⁾ Dies wirkt sich umso bedeutsamer dadurch aus, dass auch ausstattungsbezogene Unterschiede beim Ansatz der (fiktiven) Mieterträge in keiner Weise berücksichtigt werden.

Dass eine entsprechend differenzierende Gemeindebetrachtung möglich ist, hat der (selbe) Bundesgesetzgeber bereits im Rahmen der mietrechtlichen Regelungen zu Mietspiegeln erkannt, die auch für Gemeindeteile aufgestellt werden können (§§ 558c, 558d BGB).

Zudem geht der Gesetzgeber auch im Regierungsentwurf des Grundsteuer-Reformgesetzes davon aus, dass der „sich unter Anwendung der Bodenrichtwerte auf das jeweilige Grundstück ergebende Grundsteuerwert [...] typisierend den objektivierten realen Wert für das Grundstück lageabhängig und relationsgerecht“ widerspiegeln.²³⁾ Dass er diese Lagebetrachtung einfachrechtlich jedoch nur bezogen auf den Bodenwert des Grundstücks, nicht aber auch bezüglich der Ertragswertmethodik bezüglich des aufstehenden Gebäudes vornimmt, erscheint zum einen als nicht folgerichtig. Zum anderen wirkt sich die lagetypische Differenzierung bei Wohngrundstücken über die Bodenwerte nur in starker Abhängigkeit vom Alter des aufstehenden Gebäudes, nämlich bei mittlerer bis längerer Gebäude- und Restnutzungsdauer nur in geringem Umfang aus, weil sie wegen der Abzinsung zum Ende der Gebäude- und Restnutzungsdauer nur mit geringem Gewicht in den Grundsteuerwert eingeht. Außerdem kann die gewählte Regelungstechnik systematisch regressiv wirken, d.h. zu umso größerer Unterbewertung führen, je besser die Lage eines Gebäudes ist und je weiter der tatsächliche Mietertrag über dem gesetzlich typisierten Rothertrag pro Quadratmeter liegt.²⁴⁾

Damit werden Ertragsunterschiede zwischen ertragsstarken und weniger ertragsstarken Lagen vollständig eingeebnet und es kann systematisch zu erheblichen Überbewertungen in Gemeindeteilgebieten mit niedrigen Bodenrichtwerten und Unterbewertungen in Teilgebieten mit hohem Bodenrichtwerten kommen. Das vom Gesetzgeber angeführte Regelungsziel der Verwaltungsvereinfachung vermag den Umfang dieser Typisierung nach Auffassung des Gerichts nicht mehr zu rechtfertigen.²⁵⁾

(3) Die Zweifel des Gerichts daran, dass die gesetzlichen Regelungen der §§ 243 ff. BewG ein realitäts- und relationsgerechtes Bewertungssystem ausgestalten, gründet sich auch darauf, dass der Gesetzgeber

im Rahmen seiner Typisierungen und Pauschalierungen mit Datengrundlagen operiert, die zu völlig unterschiedlichen Zeitpunkten erhoben wurden.²⁶⁾

So beziehen sich die Bodenwerte gemäß § 247 BewG (i.V.m. § 257 Abs. 1 Satz 1 BewG) auf Bodenrichtwerte, die durch die Gutachterausschüsse auf den 1.1.2022 festgestellt, aber aus Kaufpreisdaten resultieren, die in der Zeit vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021 gewonnen wurden. Werden Bodenrichtwerte in kaufpreisarmeren Lagen jedoch durch Indexierung früherer Bodenrichtwerte ermittelt, können für einzelne Bodenrichtwertzonen auch Kaufpreisdaten länger zurückliegender Zeiträume maßgeblich werden.

Die in der Anlage 39 zum BewG erfassten Rotherträge (Nettokaltmieten pro Quadratmeter Wohnfläche) sowie die Einstufung in Mietstufen durch die Mietniveau-Einstufungsverordnung beruhen ausweislich der Gesetzesbegründung jedoch auf Erhebungen im Rahmen des Mikrozensus 2018,²⁷⁾ d.h. aus Daten, die in der Zeit vom 1.1.2018 bis 31.12.2018 gewonnen wurden.

Hinsichtlich der von den Rotherträgen abzugsfähigen Bewirtschaftungskosten gemäß § 255 BewG i.V.m. Anlage 40 zum BewG ging der Gesetzgeber des Grundsteuer-Reformgesetzes davon aus, dass damit die „bisher in den Vervielfältigern nach § 80 BewG enthaltenen Bewirtschaftungskosten“ pauschaliert berücksichtigt und nach Erfahrungssätzen sachgerecht bestimmt würden.²⁸⁾ Durch das Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz erhöhte der Gesetzgeber die Rotherträge mit der Begründung, dass die Daten für die erstmalige Verabschiedung der Anlage 39 noch auf Daten des Mikrozensus 2014 beruht hätten.²⁹⁾ Die Zusammenschau beider Passagen der Gesetzesbegründungen legt es daher nahe, dass der Gesetzgeber, indem er die vorherige zusammenfassende Berechnung bei Anwendung der bisherigen Vervielfältiger in eine Rothertrags- und eine Bewirtschaftungskostenkomponente auftrennte, die Bewirtschaftungskosten ebenfalls auf der Datengrundlage des Mikrozensus 2014 „bestimmt“ hatte. Der Pauschalierung ansatzfähiger Bewirtschaftungskosten lägen damit Daten zugrunde, die in der Zeit vom 1.1.2014 bis 31.12.2014 gewonnen wurden.

Die vorgenannten Daten gehen sodann in einen Grundsteuerwertbescheid ein, der den Grundsteuerwert auf den 1.1.2022 abbilden soll und der bis zur Anwendbarkeit des neuen Grundsteuerrechts mit Wirkung zum 1.1.2025 in der Höhe nicht indexiert wird und einer Wertfortschreibung § 222 Abs. 1 BewG nur bei einer Wertabweichung von mehr als 15 000 € nach oben oder unten unterliegt.

Schließlich kommt dem Grundsteuerwertbescheid eine Bindungswirkung für den Grundsteuerbescheid

22) Vgl. hierzu die empirischen Untersuchungen von Bräutigam/Spengel/Winter, DB 2020, 2090, 2092 f.

23) BT-Drucks. 19/11085, 86.

24) Löhr, DStR 2019, 1433, 1435 f.

25) A.A. Sächsisches FG v. 24.10.2023, 2 K 574/23, juris.

26) A.A. Sächsisches FG v. 24.10.2023, 2 K 574/23, juris: „Die Ermittlung der Nettokaltmieten beruht auf einer breiten und aktuellen Datengrundlage, die nicht zu beanstanden ist.“

27) BT-Drucks. 19/28902, 1, 15 und 25.

28) BT-Drucks. 19/11085, 115.

29) BT-Drucks. 19/28902, 1, 15 und 25.

zu, der die anfallende Grundsteuer nach den neuen bewertungs- und grundsteuerrechtlichen Regelungen erstmals mit Wirkung ab dem 1.1.2025 festsetzt. Nach § 9 Abs. 1 GrStG wird die Grundsteuer nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres festgesetzt und entsteht gemäß § 9 Abs. 2 GrStG mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Steuer festzusetzen ist. Da die Grundsteuer als „Sollertragsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip“ folgt und weil die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners vermittelt,³⁰⁾ kommt es für die Grundsteuer somit auf die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners am 1.1.2025 an.

Zur Ermittlung dieser objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners auf den 1.1.2025 kommen jedoch bewertungsrelevante statistische Daten zur Anwendung, die sich auf völlig andere Datenerhebungszeiträume beziehen.

Selbst wenn der Gesetzgeber alle Bezugsgrößen des Grundsteuerwerts und damit der Grundsteuer – ohne besondere Erwähnung im Gesetz oder in der Gesetzesbegründung – durch eine allgemeine Indexierung zeitlich synchronisiert hätte, stünde schon im Zweifel, warum diese Wertbestimmung nur auf den 1.1.2022 vorgenommen wurde, nicht aber auf den 1.1.2025 als dem für die Leistungsfähigkeitsbestimmung eigentlich maßgeblichen Stichtag fortgeschrieben wird.

Seine erheblichen Zweifel an einer relationsgerechten Bewertung stützt das Gericht in diesem Zusammenhang jedoch insbesondere darauf, dass es keinen Erfahrungssatz dahingehend gibt, dass sich die einzelnen Bezugsgrößen des Grundsteuerwerts und damit der Grundsteuer linear entwickeln. Vielmehr können sich beispielsweise Boden- und Baupreise bzw. Erhaltungskosten unabhängig voneinander oder sogar gegenläufig, und linear oder nicht-linear entwickeln. Zu unterschiedlichen Zeitpunkten gewonnene Daten Grundlagen zu einzelnen, typisierend bestimmten Besteuerungsgrundlagen können hierbei zu starken Wertverzerrungen führen, indem einzelne Elemente der steuerlichen Bemessungsgrundlage deutlich über- oder unterrepräsentiert in den Grundsteuerwert eingehen. Dies gilt umso stärker, wenn zwischen der Datenerfassung und dem für objektive Leistungsfähigkeit maßgeblichen Bewertungszeitpunkt des 1.1.2025 mehrere Jahre – im Fall einer Datengrundlage zur Höhe der Bewirtschaftungskosten aus dem Jahr 2014 sogar zehn Jahre – vergangen sein sollten, sodass sich divergente Entwicklungen einzelner Besteuerungsgrundlagen erheblich auseinanderentwickelt haben könnten. So ist beispielsweise davon auszugehen, dass in Großstädten aufgrund der dortigen Nachfrage- und Preissituation der Bodenanteil am Gesamtkaufpreis eine wesentlich größere Rolle spielt als in ländlichen Räumen³¹⁾ und sich eine Unterbewertung des Bodenwerts daher für Grundstücke in Großstädten den Grundsteuerwert deutlich stärker wertsenkend auswirkt als für ländliche Grundstücke.

Unerheblich ist hierbei der Einwand des Antragsgegners, dass in dieser Ermittlung auch ältere Bestandsmieten enthalten seien, sodass die aus dem Mikrozensus abgeleiteten durchschnittlichen Nettokaltmieten tendenziell unter den ortsüblichen Vergleichsmieten

lägen. Dieser Einwand zielt inhaltlich zwar darauf ab, dass der Grundsteuerwert unter dem tatsächlichen Ertrags- bzw. gemeinen Wert liege, der bei Ansatz zeitnah vereinbarter Nettokaltmieten anzusetzen sei. Der Grundsteuerwert ist am gemeinen Wert jedoch aus den vorgenannten Gründen nicht orientiert. Entscheidend sind vielmehr die vorbeschriebenen Wertverzerrungen.

(4) Hinzu treten eine Vielzahl gleichheitsrechtlich rechtfertigungsbedürftiger Typisierungsentscheidungen, bei denen das Gericht teils keine hinreichende Grundlage für eine Orientierung an einem typischen Sachverhalt, teils keine hinreichenden Rechtfertigungsgründe erkennt.

So erscheint es dem erkennenden Gericht als nicht hinreichend dargelegt, warum der Gesetzgeber in der Reinertragsberechnung nach § 252 BewG Roherträge berücksichtigt, die durch Anwendung des § 254 BewG i.V.m. Anlage 39 des BewG i.V.m. der Mietniveau-Einstufungsverordnung regionalisiert sind, hiervon jedoch Bewirtschaftungskosten abzieht, denen gemäß § 255 BewG i.V.m. Anlage 40 des BewG jeder Regionalisierungsbezug fehlt. Von welchem typischen Fall der Gesetzgeber bei der Berücksichtigung der Kosten ausgeht, konnte das Gericht bereits nicht feststellen. Überdies erscheint es dem Gericht als naheliegend, dass sich dieselben regionalen Unterschiede der Wirtschaftskraft und des Lohnniveaus, die bei der Berücksichtigung der (fiktiven) Mieterträge zum Ansatz unterschiedlicher Reinerträge geführt haben, sich auch hinsichtlich der Bewirtschaftungskosten, zu denen insbesondere Aufwendungen für Instandhaltung und Mietausfallwagnis gehören, in ähnlicher Weise niederschlagen. Daher führt diese Regelungstechnik zu einer starken Nivellierung der Reinerträge und kann in Gebieten mit strukturell niedrigeren Bewirtschaftungskosten zu erheblichen Unterbewertungen bzw. mit strukturell hohen Bewirtschaftungskosten zu erheblichen Überbewertungen führen. Ausreichende Sachgründe hierfür erkennt das Gericht nicht.

Auch für die Typisierung einer Mindestrestnutzungsdauer durch § 253 Abs. 2 Satz 5 BewG, indem die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes mindestens 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer betragen muss, erkennt das Gericht keinen ausreichenden Sachgrund. Der Gesetzgeber hat seiner Typisierung den Fall zugrunde gelegt, dass auch ein älteres Gebäude laufend instandgehalten werde, und dass darin in typisierender Weise auch eine Verlängerung der Restnutzungsdauer durch geringfügige Modernisierungen eingeschlossen sei.³²⁾ Im Ergebnis geht der Gesetzgeber dadurch von einer immerwährenden Nutzungsmöglichkeit eines aufstehenden Gebäudes aus. Für eine derartige, laufende Instandhaltung besteht jedoch kein allgemeiner Erfahrungssatz. Vielmehr zeigen gerade Fälle wie das – durch den Antragsgegner unwidersprochen – seit Jahrzehnten unrenovierte Gebäude der Antragstellerin, dass gerade Gebäude mit älterer Bausubstanz nicht laufend so instandgehalten werden, dass diesen in technischer, vor allem aber in wirtschaftlicher Hin-

30) BT-Drucks. 19/11085, 84.

31) Vgl. dazu Mundt, zfV 2022, 372, 377.

32) BT-Drucks. 19/11085, 114 f.

sicht stets eine mindestens 30-prozentige Restnutzungsdauer (bei Einfamilienhäusern: 30 % von 80 Jahren = 24 Jahre) verbleibt. Gerade in schlechten Lagen mit hohen Leerstandsquoten, eigenbewohnten Objekten, gehobenem Alter und geringem Einkommen der Steuerpflichtigen kann hiervon auch nicht als typischem Fall ausgegangen werden. Wird gleichwohl eine Mindestrestnutzungsdauer unterstellt, hat die überhöhte Restnutzungsdauer den Ansatz eines zu hohen Vervielfältigers nach § 253 Abs. 2 Satz 1 i.V. Anlage 37 BewG und damit unverhältnismäßig hohe Ertragswerte zur Folge. Damit würden gerade ältere Gebäude in schlechtem Erhaltungszustand, für die sich im Verhältnis zu deutlich neueren Gebäuden (fiktive) Mieterträge üblicherweise nur mit hohen Abschlägen erzielen ließen, strukturell überbewertet.³³⁾

Hinzu kommen Verzerrungen durch die von der Art der Bebauung abhängigen Liegenschaftszinsen gemäß § 256 BewG, die von größter Bedeutung für den kapitalisierten Reinertrag des bebauten Grundstücks sind: Je höher der Liegenschaftszinssatz ist, desto niedriger ist der Vervielfältiger, mit dem der Reinertrag multipliziert wird. So kann der auf den Reinertrag anzuwendende Vervielfältiger bei einem Einfamilienhaus aufgrund der unterschiedlichen Liegenschaftszinsen doppelt so groß ausfallen wie der anzuwendende Vervielfältiger für eine Wohnung mit gleichem Baujahr auf einem Mietwohnungsgrundstück, wodurch der ertragsbezogene Grundsteuerwert der Wohnung trotz gleicher Wohnfläche (und unabhängig von der Grundstücksgröße) nur knapp halb so groß wie beim Einfamilienhaus ist.³⁴⁾

Auch dass der jährliche Reinertrag eines Grundstücks gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 i.V.m. § 256 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 37 zum BewG mit einem Vervielfältiger zu kapitalisieren ist, für dessen Ermittlung bewusst gesetzlich typisierte Liegenschaftszinsen herangezogen werden, obwohl nach § 193 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 BauGB konkrete gebietsbezogene Liegenschaftszinsen durch die Gutachterausschüsse zu ermitteln und nach § 193 Abs. 5 Satz 2 BauGB an die Finanzbehörden zu übermitteln sind,³⁵⁾ ist unverhältnismäßig, weil diese Daten den Finanzbehörden bereits automationsgestützt zur Verfügung stehen. Diese Nivellierung dürfte nach Auffassung des Gerichts zu erheblichen Beeinträchtigungen der gebotenen relationsgerechten Bewertung führen. Nicht nur hinsichtlich der Differenz der tatsächlichen Liegenschaftszinsen zur gesetzlich typisierten Zinshöhe, sondern auch hinsichtlich des gesetzlich typisierten linearen und für den gesamten Nutzungszeitraum konstant bleibenden Verlaufs unabhängig von der Ausstattung, Restnutzungsdauer und Nutzungsart (vermietet oder eigengenutzt) eines Gebäudes kommt es hier zu erheblichen Nivellierungen und ggf. sogar Verschiebungen im Ertragswert von Immobilien.

Gleiches gilt für die Nichtberücksichtigung der konkreten Umrechnungskoeffizienten des Bodenwerts in Abhängigkeit von der Grundstücksgröße,³⁶⁾ die durch die Gutachterausschüsse nach § 193 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 BauGB zu ermitteln und nach § 193 Abs. 5 Satz 2 BauGB an die Finanzbehörden zu übermitteln sind.

Bezüglich dieser Umrechnungskoeffizienten gründen sich die verfassungsrechtlichen Bedenken des Ge-

richts bezüglich einer relationsgerechten Bewertung auch darauf, soweit grundstücksgrößenbezogene Anpassungen des Bodenwerts pro Quadratmeter nach den Umrechnungskoeffizienten gemäß Anlage 36 des BewG eine Grundstücksgröße zwischen 500 und 550 Quadratmetern als normales Größenmaß normieren, ohne dabei jedoch auf das Flächenmaß des konkreten Bodenrichtwertgrundstücks der jeweiligen Bodenrichtwertzone abzustellen. Hat ein Bodenrichtwertgrundstück nämlich eine Fläche von (deutlich) mehr als 550 Quadratmetern, wie dies der durchschnittlichen Grundstücksgröße innerhalb der Bodenrichtwertzone entspricht, und ist das Grundstück eines Steuerpflichtigen kleiner als das Bodenrichtwertgrundstück, aber größer als 550 Quadratmeter, kann der Steuerpflichtige die Anwendung eines Umrechnungskoeffizienten < 1 gemäß Anlage 36 des BewG beanspruchen und damit Abschläge auf den Bodenwert pro Quadratmeter Boden erreichen, obwohl sein Grundstück aufgrund der im Vergleich zum Bodenrichtwert kleineren Grundstücksfläche eigentlich einen höheren Quadratmeterwert aufweisen würde. Umgekehrt können in Bodenrichtwertzonen, in denen das Bodenrichtwertgrundstück eine Fläche von deutlich unter 500 Quadratmetern hat, Zuschläge durch Anwendung eines Umrechnungskoeffizienten > 1 gemäß Anlage 36 des BewG vorzunehmen sein, wenn das Grundstück eines Steuerpflichtigen größer als das Bodenrichtwertgrundstück, aber kleiner als 500 Quadratmeter groß ist, obwohl sein Grundstück aufgrund der im Vergleich zum Bodenrichtwert größeren Grundstücksfläche eigentlich einen niedrigeren Quadratmeterwert aufweisen müsste.

Schließlich erscheint es dem Gericht, das insofern die Einwände der Antragstellerin teilt, als nicht folgerichtige und zudem nicht relationsgerechte Vorschrift, dass nach § 257 Abs. 1 Satz 2 BewG (nur) bei der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern zur Berücksichtigung abweichender Grundstücksgrößen beim Bodenwert die Umrechnungskoeffizienten nach Anlage 36 des BewG anzuwenden sind. Bei Grundstücken mit einer Fläche von weniger als 500 Quadratmetern führt dies zu einer erheblichen Überbelastung der Eigentümer von Grundstücken mit Ein- und Zweifamilienhäusern im Vergleich zu gleich großen Mietwohngrundstücken oder Wohnungseigentum. Gleiches gilt für die Entlastung bei Grundstücken mit einer Fläche von mehr als 550 Quadratmetern, die nur den Eigentümern der Grundstücke mit Ein- und Zweifamilienhäusern eröffnet wird. Aus der Aussage des Gesetzgebers, dass „diese Wertabhängigkeit des Bodenrichtwerts in Relation zur Fläche [...] insbesondere bei Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken gegeben“ sei,³⁷⁾ kann nicht geschlossen werden, dass die Relation bei Mietwohngrundstücken bzw. bei Wohnungseigentum ausgeschlossen ist. Die Relation zwischen dem Quadratmeterpreis und der Grundstücksgröße betrifft nach Auffassung des Gerichts überdies allein den Grund und Boden, liegt also gerade nicht in der Art des aufstehenden Gebäudes begründet. Einen Rechtferti-

33) In diesem Sinne auch: Seer, FR 2019, 941, 948.

34) Jarass/Trautvetter, BB 2019, 1751, 1753.

35) Vgl. BT-Drucks. 19/11085, 115.

36) BT-Drucks. 19/11085, 116.

37) BT-Drucks. 19/11085, 116.

gungsgrund für diese Wertverzerrung kann das Gericht nicht erkennen.

c) Neben den vorstehend beschriebenen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der §§ 218 ff. BewG im Hinblick auf die Defizite einer realitäts- und relationsgerechten Bewertung hat das erkennende Gericht auch deshalb ernsthafte Zweifel an der Vereinbarkeit der Regelungen mit Art. 3 Abs. 1 GG, weil es strukturelle Vollzugsdefizite bei der Anwendung der Regelungen erkennt.

aa) Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz nicht nur rechtlich, sondern auch und gerade tatsächlich gleich belastet werden. Dies beinhaltet die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, das die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet.³⁸⁾

Hängt die Festsetzung einer Steuer von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber muss die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip.³⁹⁾

bb) Das Gericht geht davon aus, dass bei der Anwendung der §§ 195 und 196 BauGB ein strukturelles Vollzugsdefizit bei der zutreffenden Ermittlung von Bodenrichtwerten besteht. Dieses Defizit wirkt über die Inbezugnahmen des § 247 BewG (i.V.m. § 257 Abs. 1 Satz 1 BewG oder § 258 Abs. 2 BewG) auf den nach § 196 BauGB festgestellten Bodenrichtwert unmittelbar auch für die Bodenwertermittlung im Rahmen der Grundsteuerwertfeststellung fort.

(1) Das Gericht kann offenlassen, ob ein derartiges Vollzugsdefizit bei den Finanzbehörden bereits dadurch besteht, dass diese – wie der Antragsgegner – davon ausgehen, Bodenrichtwerte als entscheidende Berechnungsgrundlage des Bodenwerts nicht überprüfen zu müssen.

Für Zwecke des einstweiligen Rechtsschutzes offen und einer Aufklärung im Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben konnte auch, ob im Bereich der Bodenrichtwertermittlung bereits in tatsächlicher Hinsicht ein systematisches Vollzugsdefizit besteht. Hierbei wird zu prüfen sein, ob die Gutachterausschüsse die ihnen übermittelten Auskünfte der Grundstückseigentümer zur Beschaffenheit des erworbenen Grund und Bodens bzw. des aufstehenden Gebäudes zu den ca. 1 Million Grundstückstransaktionen pro Jahr⁴⁰⁾ überhaupt mit der erforderlichen Systematik und Intensität überprüfen können und auch tatsächlich überprüfen. Dass die gebotene vollständige Datenerfassung möglich ist, wird in der Literatur jedenfalls bezweifelt und liegt nach dort geäußelter Einschätzung durch zu knappe personelle und finanzielle Ausstattungen der Geschäftsstellen der Gutachterausschüsse begründet.⁴¹⁾ So gebe es selbst bei einer Eigentumswohnung,

der „kleinsten Einheit“ auf dem Immobilienmarkt, eine breite Variation an preisbildenden Merkmalen (z.B. Wohnfläche, Geschosslage, himmelsrichtungsmäßige Ausrichtung, Baujahr, Ausstattungsmerkmale, bauliche Zustands des Sonder- und Gemeinschaftseigentums, Merkmale „mit Balkon/ohne Balkon“ und „mit Denkmalschutz/ohne Denkmalschutz“, bestehende Rechten/Belastungen, Mietverhältnisse, Mikrolage, Makrolage etc.), die in einen einzigen Kaufpreis münden und deren vollständige Erfassung und Wertzuweisung für den Gutachterausschuss schlichtweg nicht möglich erscheine.⁴²⁾

(2) Das Gericht konnte diese tatsächlichen Fragen offenlassen, weil es bereits aus einfachrechtlichen Gründen ein erhebliches Vollzugsdefizit der §§ 195 und 196 BauGB darin sieht, dass den Gutachterausschüssen zur Ermittlung des Bodenrichtwerts bebauter Grundstücke aus einem Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück – und damit für das methodische Hauptinstrument zur Ermittlung von Bodenrichtwerten – keine effektiven Instrumente zur Sachverhaltsermittlung sowie zur Verifikation der Angaben von Grundstückseigentümern zur Verfügung stehen.⁴³⁾ [...]

38) BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BSTBl II 2005, 56, BVerfGE 110, 94.

39) BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BSTBl II 2005, 56, BVerfGE 110, 94.

40) Vgl. Ache/Krägenbring/Voß, zfv 2022, 86, 86.

41) Ache/Krägenbring, zfv 2023, 137, 142; Hendricks, Bodenrichtwertermittlung, 1. Auflage 2017, 42; in diesem Sinne auch: Eichholz, DStR 2020, 1158, 1164; a.A. Richter/Wagner, DB 2023, 1254.

42) Seitz, DStR 2022, 1774, 1775.

43) Ebenso: Hendricks, Bodenrichtwertermittlung, 1. Auflage 2017, 42; zum Vollzugsdefizit bezüglich der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten auch: Ache/Krägenbring, zfv 2023, 137, 142.

Vollstreckung

Inflationsausgleichsprämien wie Arbeitseinkommen pfändbar

AG Norderstedt, Beschluss vom 26.7.2023, 65 IK 37/23.

1. Die von Arbeitgebern gezahlten Inflationsausgleichsprämien (i.S.d. § 3 Nr. 11c EStG) sind wie Arbeitseinkommen pfändbar.

2. Für die Entscheidung über die Freigabe einer Kündigungsabfindung ist die in Rede stehende Abfindung selbst nicht als sonstige Verdienstmöglichkeit i.S.d. § 850i Abs. 1 ZPO zu werten.

Aus den Gründen:

Über das Vermögen der Schuldnerin wurde am 6.4.2023 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Schuldnerin steht in einem Arbeitsverhältnis, das zum 31.8.2023 arbeitgeberseits aus dringenden betrieblichen Gründen ordentlich gekündigt wurde. Nach Angaben der Schuldnerin wird die Arbeitgeberin eine Inflationsausgleichsprämie auszahlen. Im Zuge der Kündigung beabsichtigt die Arbeitgeberin zudem die Zahlung einer Abfindung nach KSchG in Höhe von 12 863 € brutto.

Mit Antrag vom 14.6.2023, eingegangen am 19.6.2023, beantragte die Schuldnerin die Freigabe dieser beiden Zahlungen. Sie befände sich in finanzieller Notlage und benötige das Geld für das Bestreiten ihres Lebensunterhalts. Sie habe außerdem eine chronisch kranke Katze, welche medizinische Versorgung benötige, die sie sich ohne Freigabe nicht leisten könne.

Der Insolvenzverwalter hatte Gelegenheit zur Stellungnahme. Hinsichtlich der Inflationsausgleichsprämie vertritt er die Auffassung, diese sei wie Arbeitseinkommen pfändbar. Bezüglich der Abfindung halte er gem. § 850i ZPO eine Freigabe in Höhe von lediglich 2 624 € netto für gerechtfertigt. Dem ist die Schuldnerin nicht weiter entgegengetreten.

Der Antrag der Schuldnerin ist teilweise begründet.

Mit dem Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19.10.2022¹⁾ hat der Gesetzgeber die Zahlung von Inflationsausgleichsprämien (Zuschüsse und Sachbezüge, die zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden und zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise dienen) ermöglicht, die in der Zeit vom 26.10.2022 bis 31.12.2024 bis zu einem Betrag von 3 000 € weder steuer- noch sozialversicherungspflichtig sind und bei einkommensabhängigen Sozialleistungen auch nicht angerechnet werden.

Wie diese von Arbeitgebern freiwillig gezahlten Inflationsausgleichsprämien pfändungsrechtlich zu behandeln sind, hat der Gesetzgeber nicht geregelt. In der Literatur und Praxis gehen die Meinungen von vollständiger Pfändbarkeit²⁾ bis zu vollständiger Unpfändbarkeit.³⁾

Die wohl mittlerweile herrschende Meinung spricht sich dafür aus, die Inflationsausgleichsprämie wie Arbeitseinkommen zu behandeln⁴⁾ und sie den Vollstreckungsregeln des § 850c ZPO i.V.m. der Pfändungstabelle zu unterwerfen.⁵⁾ Dieser Meinung wird sich hier angeschlossen.

Die Inflationsausgleichsprämie dient dem Ausgleich verringerter Kaufkraft und soll den durch Arbeitseinkommen gesicherten Lebensstandard sichern, womit das Kriterium einer wiederkehrend zahlbaren Vergütung für persönlich geleistete Arbeiten oder Dienste erfüllt ist.⁶⁾ Insbesondere das „wiederkehrende“ Element sieht das erkennende Gericht hier in dem Umstand, dass mit der Inflationsausgleichsprämie die in vielen (und nicht nur in einem) Lohnzahlungsmonaten eingetretene Wertsenkung des Lohns ausgeglichen wird.

Wesen des Arbeitseinkommens ist eine arbeitgeberseitige Auszahlung im Rahmen eines bestehenden vertraglichen Dienstverhältnisses, was hier klar vorliegt. Auch die in § 3 Nr. 11c EStG gewählte Formulierung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ spricht nach hiesiger Auffassung für die Annahme, es handele sich um eine Vergütung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses. Ohne diese Bewertung wäre auch die gesetzliche Bezugnahme auf die Regelungen des Einkommensteuergesetzes ohne Relevanz.⁷⁾

Dass es sich bei der Inflationsausgleichsprämie jedenfalls pfändungsrechtlich wohl um Arbeitseinkommen handelt, entspricht offenbar auch der Ansicht der Bundesregierung, die auf Anfrage eines Abgeordneten die Frage nach der Pfändbarkeit der Inflationsausgleichsprämie dahin beantwortete, dass die Pfändungsgrenzen für Arbeitseinkommen gem. § 850c ZPO gelten würden und ggf. im Einzelfall zusätzliche Freigabemöglichkeiten nach § 850f ZPO bestünden.⁸⁾

Eine vollständige Unpfändbarkeit der Inflationsausgleichsprämie, wie sie das AG Hannover annimmt⁹⁾, hält das hier zur Entscheidung berufene Gericht für zu weitgehend.

Dem AG Hannover ist zwar noch zuzustimmen, dass der Gesetzgeber mit der Inflationsausgleichsprämie einen Zweck verfolgt hat (Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise). Die vom AG Hannover angesprochene Zweckbindung liegt aber nach hiesiger Auffassung gerade nicht vor. Eine Zweckbindung im Sinne des § 851 ZPO (auf diese Norm zielt wohl die Begründung des AG Hannover) würde voraussetzen, dass aufgrund des Leistungsinhaltes eine so enge Verknüpfung zwischen Parteien eines Schuldverhältnisses besteht, dass ein Wechsel in der Person des Gläubigers des Schuldverhältnisses unzumutbar oder gar unmöglich erscheint.¹⁰⁾ Stattdessen kann aber nach freier Wahl des Schuldners die Inflationsausgleichsprämie an völlig beliebige Gläubiger gezahlt werden. Eine Unpfändbarkeit nach § 851 ZPO scheidet daher nach hiesiger Ansicht aus.

Nach Allem ist die Inflationsausgleichsprämie daher pfändungsrechtlich wie Arbeitseinkommen zu behandeln. Sie ist mit dem Lohn des Auszahlungsmonats zusammenzurechnen, ohne dass es eines gerichtlichen Zusammenrechnungsbeschlusses bedürfte.¹¹⁾

Die Ermittlung pfändbarer Teile des Arbeitseinkommens ist grundsätzlich Aufgabe der Arbeitgeber. Daher bedarf es vorliegend auch keiner zahlenmäßigen Benennung des pfandfreien Betrags. Aufgrund der nicht ganz eindeutigen Rechtslage sah sich das Insolvenzgericht hier jedoch insoweit zumindest zu einem klarstellenden Beschluss veranlasst, wozu Vollstreckungsgerichte im Rahmen der Vollstreckungsverfahren grundsätzlich befugt sind.

Einer darüber hinausgehenden Freigabe gem. § 850f Abs. 1 Nr. 2 Alt. 1 ZPO fehlt die Begründung. Die pauschalen Hinweise der Schuldnerin auf eine finanzielle Notlage bzw. auf die medikamentös zu versorgende chronisch kranke Katze (was tatsächlich bedauerlich ist) sind zu unkonkret. Das Gericht geht auch davon aus, dass die Schuldnerin Anspruch auf Arbeitslosengeld I hat (dazu genauer im Folgenden). Darüber hin-

1) BGBl. I 2022, 1743.

2) Ahrens NJW-Spezial 2022, 725.

3) AG Hannover v. 9.5.2023, 907 IK 966/22-4, juris.

4) So auch noch Ahrens NJW-Spezial 2022, 725.

5) AG Köln v. 4.1.2023, 70k IK 226/20, juris; Riedel in BeckOK ZPO, 48. Edition, § 850, Rn. 38b; Jarchow ZVI 2023, 191.

6) AG Köln v. 4.1.2023, 70k IK 226/20, juris.

7) Zu diesen Punkten: Jarchow ZVI 2023, 191.

8) BT-Drucks. 20/7148, 85.

9) AG Hannover v. 9.5.2023, 907 IK 966/22-4, juris.

10) Ahrens NJW-Spezial 2022, 725; BGH zuletzt v. 10.3.2021, VII ZB 24/20, HFR 2021, 723.

11) Riedel in BeckOK ZPO, 48. Edition, § 850, Rz. 38b.

aus hat der Schuldnerin neben den unpfändbaren Teilen der Inflationsausgleichsprämie auch ein Teil der Abfindung zu verbleiben (auch dazu genauer im Folgenden), was umgerechnet zur Herstellung eines Einkommens in Höhe des vorherigen Arbeitseinkommens führt, weswegen eine Erhöhung des pfändungsfreien Teils der Inflationsausgleichsprämie überflüssig erscheint.

Aus der Abfindung kann der Schuldnerin ebenfalls ein Teil verbleiben. Abfindungen sind grundsätzlich voll pfändbar. Pfändungsschutz kann insoweit gem. § 850i Abs. 1 ZPO gewährt werden. Hiernach ist der Schuldnerin für einen angemessenen Zeitraum soviel zu belassen, wie ihr nach freier Schätzung des Gerichts verbleiben würde, wenn ihr Einkommen aus laufendem Arbeitslohn bestünde und soweit Gläubigerinteressen nicht entgegen stehen. Dabei sind ihre sonstigen Verdienstmöglichkeiten frei zu würdigen.

In Übereinstimmung mit der Auffassung des Insolvenzverwalters geht auch das Gericht davon aus, dass die 43-jährige Schuldnerin als gelernte Schriftsetzerin mit mehrjähriger Berufserfahrung als Mediengestalterin bzw. Artworkerin in Zeiten allgemeinen Fachkräftemangels binnen vier Monaten einen neuen Arbeitsplatz finden können.

Nach dem unbestrittenen Vortrag des Insolvenzverwalters beläuft sich der bisherige Netto-Lohn der Schuldnerin auf etwa 1640 €. Hieran orientiert geht der Insolvenzverwalter von möglichem Bezug von Arbeitslosengeld I in Höhe von (60 % von 1640 € =) 984 € aus. Letzteres ist gem. § 149 Nr. 2 SGB III nicht zu beanstanden. Es ist nicht ersichtlich, dass die Voraussetzungen für den Bezug von ALG I nicht vorliegen.

Die Abfindung wird grundsätzlich auch nicht auf das ALG I angerechnet, es sei denn, das Arbeitsverhältnis endet vor Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist (§ 158 Abs. 1, 2 SGB III), was sich hier aber ebenfalls nicht aufdrängt.

Der Insolvenzverwalter ermittelt so eine monatliche zu überbrückende Differenz in Höhe von (1640 € – 984 € =) 656 €. Hier ist jedoch noch zu beachten, dass bei der Bemessung des unpfändbaren Betrags aus der Abfindung nach § 850i ZPO nicht ungefiltert auf die (ehemalige) monatliche Gehaltshöhe (hier 1640 €) abgestellt werden kann, sondern sich der Maßstab daran orientiert, was nach den Regeln der Vollstreckung (§ 850c ZPO) der Schuldnerin monatlich zur Verfügung stehen würde.¹²⁾ Bei einem Netto von 1640 € wären derzeit 166,40 € pfändbar, sodass der ledigen und kinderlosen Schuldnerin lediglich 1473,60 € zur Verfügung stünden. Die zum ALG I zu überbrückende Differenz beträgt mithin mtl. 489,60 €. Für vier Monate ist daher ein Betrag in Höhe von (4 x 489,60 € =) 1958,40 € zu belassen.

In der Rechtsprechung wird bei Abfindungsfreigaben nach § 850i ZPO teilweise auch noch der in Rede stehende Abfindungsbetrag selbst auf den vom Gericht bestimmten Überbrückungszeitraum umgerechnet und den tatsächlichen Einnahmen hinzuaddiert. Von dem so ermittelten Betrag wird dann der unpfändbare Anteil nach § 850c ZPO bestimmt.¹³⁾

Das ist nach Ansicht des Gerichts unzutreffend und abzulehnen.

Zum einen wäre eine solche Handhabung sperrig, weil vielfach Abfindungen brutto berechnet sind und das Gericht erst einmal die hierauf entfallende Steuerlast ermitteln müsste.

Zum anderen können durch die Einbeziehung der zur Freigabeentscheidung stehenden Abfindung selbst in das monatlich verfügbare Einkommen faktisch bei höheren Abfindungszahlungen der dem Schuldner verbleibende unpfändbare Betrag teils deutlich höher ausfallen als in Zeiten seines Arbeitsverhältnisses und wäre nicht mehr an dem orientiert, was dem Schuldner zur Verfügung stünde, wenn sein Einkommen (nur) aus laufendem Arbeitseinkommen bestünde.

Das zeigt der vorliegende Fall gut. Der ledigen und kinderlosen Schuldnerin verbleibt bei einem monatlichen Einkommen von 1640 € netto ein unpfändbarer Betrag in Höhe von 1473,60 €. Würde man die Abfindung (12863 € brutto, was wohl in etwa 9530 € netto entspricht) auf den hier bestimmten vier-monats-Zeitraum umrechnen, würde der Schuldnerin ein zusätzlicher Betrag in Höhe von 2382,50 € mtl. hinzugerechnet. Zusammen mit dem ALG I (984 €) käme man auf eine Summe von 3366,50 €. Unpfändbar wären hier nach dann 1996,10 €.

Diese Berechnungsweise würde also dazu führen, dass man künstlich Schuldnern während der angesetzten Übergangszeit einen teils deutlich höheren Lebensstandard ermöglicht. Das kann nach Ansicht des Gerichts nicht richtig sein. Weder ist es Zweck von Abfindungen noch von § 850i ZPO grundlos den bisherigen Lebensstandard (deutlich) zu erhöhen. Es geht nach hiesiger Ansicht bei beidem lediglich um den Ausgleich von Nachteilen zur vorherigen Situation.

Anderes lässt sich nach hiesigem Verständnis auch nicht aus der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 850i ZPO herauslesen¹⁴⁾, die von der Gegenmeinung teilweise angeführt wird. In der Gesetzesbegründung wird nur ersichtlich, dass in Fällen wie dem vorliegenden „nach wie vor die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners, also insbesondere sonstige Verdienstmöglichkeiten und Vermögen, zu berücksichtigen sind. Mehrere Vergütungsansprüche sind zusammenzurechnen und auch laufendes Einkommen ist heranzuziehen“. Ob die zur Entscheidung stehende Abfindung selbst oder eben nur die „sonstigen“ Vermögen hierbei einzubeziehen sind, wird dort nicht thematisiert und ist aus den obigen Gründen abzulehnen. Die Einbeziehung einer Abfindung in die Berechnung kann höchstens dann erfolgen, wenn es sich neben der in Rede stehenden Abfindung um eine weitere, nicht zur Freigabeentscheidung stehende Abfindung handelt.

12) Z.B. LG Kassel v. 12.6.2023, 3 T 276/22, juris.

13) LG Wuppertal v. 15.1.2019, 16 T 235/17, juris; LG Essen 21.7.2011, 7 T 366/11, juris; LG Bochum 18.8.2010, 1-7 T 433/09, juris.

14) BT.-Drucks. 16/7615, 18.

Rechtsprechung in Kürze

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

Grundsteuer

Kein Grundsteuererlass nach Ablauf der Antragsfrist

OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 25.10.2023, 14 A 4954/18.

Sachverhalt: Der Kläger beehrte Grundsteuererlass nach § 33 GrStG a.F. Die Gemeinde hatte mit Bescheid vom 28.3.2011 Grundsteuer für die Jahre 2004 bis 2010 erhoben. Den Erlassantrag des Klägers vom 30.3.2012 hatten die Gemeinde und das Verwaltungsgericht wegen Verspätung zurückgewiesen. Die Frist für den Erlassantrag habe mit der Bekanntgabe des Grundsteuerbescheids am 31.3.2011 zu laufen begonnen und sei am 30.6.2011 abgelaufen. Ergänzend hatte der Kläger vorgebracht, die Gemeinde hätte seinen Erlassantrag nach § 33 GrStG von Amts wegen auch als Antrag nach § 227 AO behandeln müssen.

Aus den Gründen: Der Kläger hat keinen Anspruch auf Erlass der Grundsteuer nach § 33 Abs. 1 GrStG, denn er hat die Frist des § 34 Abs. 2 Satz 2 GrStG a.F. versäumt. Die Antragsfrist von drei Monaten begann am 31.3.2011 zu laufen und endete am 30.6.2011. Die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Satz 2 GrStG mit der Antragsfrist bis 31.3. eines Jahres bezieht sich auf die Veranlagung der Grundsteuer im Vorjahr. Nachdem der Grundsteuerbescheid des Jahres 2011 die Grundsteuer für 2004 bis 2010 betraf und dieser Bescheid erst nach Ablauf des Steuerjahres 2010 ergangen ist, ist die in § 34 Abs. 2 Satz 2 GrStG genannte Dreimonatsfrist entsprechend anzuwenden, mit der Folge, dass sie erst nach Bekanntgabe des Steuerbescheids am 31.3.2011 zu laufen begann und am 30.6.2011 endete.¹⁾ Der Erlassantrag vom 30.3.2012 ist damit verspätet.

Anmerkung: Nachdem der Kläger keinen ausdrücklichen Antrag nach § 227 AO gestellt hat, ist auch kein Billigkeitserlass zu prüfen. Die Gemeinde war nicht verpflichtet, einen derartigen Erlass von Amts wegen zu prüfen. § 33 GrStG a.F. enthält weder das Tatbestandsmerkmal noch den unbestimmten Rechtsbegriff der Unbilligkeit. Vielmehr handelt es sich bei § 33 GrStG um eine Sonderregelung, die die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit i.S.v. § 227 AO wegen Ertragslosigkeit oder wesentlicher Ertragsminderung ausschloss. Bei § 33 GrStG und § 227 AO handelt es sich um zwei verschiedene Ansprüche mit abweichenden formellen und materiellen Erlassvoraussetzungen.

Hundesteuer

Steuerpflicht besteht dort, wo der Schwerpunkt der Hundehaltung liegt

VGH Bayern, Beschluss vom 7.11.2023, 4 CS 23.1635.

Sachverhalt: Der Antragsteller in einem Eilrechtsschutzverfahren, der im Gebiet der Antragsgegnerin

wohnt und in einer Nachbargemeinde eine Zimmerei betreibt, wurde für seine beiden Kampfhunde von seiner Wohngemeinde zur erhöhten Hundesteuer veranlagt. In seiner Klage gegen den Hundesteuerbescheid brachte er vor, seine Wohngemeinde sei für die Veranlagung der Hundesteuer nicht zuständig. Da die Hunde unstreitig in seinem Zimmereibetrieb als Wachhunde eingesetzt würden, erfolge ihre Haltung gerade nicht in seinem Haushalt im Gemeindegebiet der Antragsgegnerin. Für eine Haltung im Betrieb sei nicht Voraussetzung, dass die Hunde dort 24 Stunden am Tag verblieben.

Aus den Gründen: Sowohl das VG München als auch der VGH Bayern haben den Antrag auf Eilrechtsschutz abgewiesen. Die Wohnsitzgemeinde hat die beiden Hunde zu Recht zur Hundesteuer mit dem Satz für Kampfhunde veranlagt. Der zeitweilige Aufenthalt der Hunde auf dem Gelände der Zimmerei des Antragstellers in einer Nachbargemeinde als Wachhunde hat nicht zur Folge, dass die Haltung dort und nicht im Gebiet der Antragsgegnerin stattfinden würde. Ein Hund kann aus steuerrechtlicher Sicht nur entweder einem Haushalt oder einem Betrieb als Ort der Haltung zugeordnet werden. Hält sich der Hund regelmäßig sowohl in einem Privathaushalt als auch auf einem in einer anderen Gemeinde gelegenen Betriebsgelände auf, ist daher zu prüfen, wo der Schwerpunkt seiner Beziehungen zum jeweiligen Hundehalter liegt. Dabei kommt es im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht nur auf die jeweiligen Zeiteile an, sondern auch darauf, wo die Pflege und insbesondere die nächtliche Unterbringung des Tiers stattfinden. Im Regelfall wird daher der Haushalt des Hundehalters und nicht dessen auswärtige Arbeitsstelle, an die der Hund regelmäßig mitgenommen wird, als der Ort der Hundehaltung anzusehen sein.

Anmerkung: Zuständig für die Erhebung der Hundesteuer ist damit diejenige Gemeinde, wo der Schwerpunkt der Beziehungen des Hundes zum Hundehalter liegt. Das ist regelmäßig die Wohnsitzgemeinde.

Benutzungsgebühren

Berechnung der Gebührensätze bei rückwirkend erlassener Gebührensatzung

VGH Baden-Württemberg, Beschluss vom 12.10.2023, 2 S 710/23.

Sachverhalt: Auf die Klage des Gebührenpflichtigen hat das VG Freiburg den Abwassergebührenbescheid vom 8.2.2021 aufgehoben. Obwohl die Änderungssatzung vom 12.12.2019 in öffentlicher Sitzung beschlossen wurde – die Gebührenkalkulation zur Erhöhung der Gebühren zum 1.1.2020 am 26.11.2019 aber nur in nichtöffentlicher Gemeinderatssitzung behandelt wurde – beschloss der Gemeinderat am 15.7.2021 rückwirkend zum 1.1.2020 nochmals die inhaltlich unveränderte Gebührenkalkulation und erließ rückwirkend zum 1.1.2020 eine Satzung zur Änderung der Abwassergebührensatzung. Die festgesetzten Gebührensätze entsprechen denen der Vorgängersatzung.

1) Analogie entsprechend BVerwG v. 21.9.1984, 8 C 62/82, ZKF 1985, 14 und BFH v. 23.8.1995, II R 97/92, BFH/NV 1996, 358.

zung aus 2019. Das VG Freiburg hat den Gebührenbescheid vom 8.2.2021 aufgehoben, weil die Änderungsatzungen vom 12.12.2019 und vom 15.7.2021 unwirksam seien. Die rückwirkend zum 1.1.2020 erlassene Änderungsatzung beruhe auf einer unzureichenden Kalkulation. Bei einem nachträglichen Satzungsbeschluss dürfe die Gebührenkalkulation nicht mehr lediglich auf Prognosen beruhen, sondern müsse auf die mittlerweile bekannten tatsächlichen Werte zurückgreifen. Beim VGH Baden-Württemberg hat die Gemeinde Antrag auf Zulassung der Berufung gestellt.

Aus den Gründen: Der Antrag auf Zulassung der Berufung wurde abgelehnt. Das VG Freiburg hat zu Recht angenommen, dass, sofern im Zeitpunkt einer rückwirkend erlassenen Gebührensatzung die für die Gebührenhöhe maßgebenden Fakten feststehen, für eine nachträgliche Prognose kein Raum mehr ist. Die auch in einem solchen Fall erforderliche Kalkulation hat daher an Stelle von Prognosen auf die tatsächlichen Werte zurückzugreifen. Der Erlass einer Satzung über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung einer öffentlichen Einrichtung i.S.v. § 13 Abs. 1 KAG erfordert eine Gebührenkalkulation, aus der die kostendeckende Gebührensatzobergrenze hervorgeht. Dazu bedarf es einer auf prognostischen Annahmen beruhenden Vorkalkulation, bei der die voraussichtlichen gebührenfähigen Gesamtkosten in der jeweiligen Gebührenperiode den für denselben Zeitraum zu erwartenden Einnahmen gegenübergestellt werden müssen. Das gilt im Grundsatz auch für eine rückwirkend erlassene Gebührensatzung. Sofern im Zeitpunkt des Erlasses einer solchen Satzung die für die Gebührenhöhe maßgeblichen Fakten bereits feststehen, hat die erforderliche Kalkulation daher an Stelle von Prognosen auf die tatsächlichen Werte zurückzugreifen. Soweit der Gültigkeitszeitraum der Gebührensatzung in der Vergangenheit liegt, kommt für die Berechnung des Gebührensatzes keine echte Vorkalkulation mehr in Betracht. Bei bekannten Einnahmen und Ausgaben besteht kein Bedarf mehr für den Rückgriff auf frühere Schätzwerte. Deren Heranziehung ist nicht mehr gerechtfertigt, sondern es sind die mittlerweile bekannt gewordenen tatsächlichen Betriebsergebnisse zugrunde zu legen.¹⁾ Diese Überlegungen gelten bei einem rückwirkenden Erlass einer Satzung sowohl wegen formeller als auch wegen materieller Fehler

Anmerkung: Unerheblich ist die Behauptung der Gemeinde, zum Zeitpunkt des erneuten Satzungsbeschlusses am 15.7.2021 hätten die „harten“ gebührenrechtlich maßgeblichen Werte noch nicht vollständig festgestanden. Im Fall einer mit Rückwirkung erlassenen Gebührensatzung ist dann auf die tatsächlichen Werte (Ist-Werte) zurückzugreifen, wenn im Zeitpunkt des Erlasses der Satzung die gebührenfähigen Kosten feststehen und berücksichtigt werden können. Dementsprechend kommt es allein darauf an, ob die tatsächlichen Kosten für die Gemeinde ermittelbar gewesen sind. Davon kann nach Abschluss des Gebührenjahres 2020 ohne Weiteres ausgegangen werden. Deshalb spielt es keine Rolle, dass die Gemeinde in diesem Zusammenhang pauschal und ohne die nötige Substanz sinngemäß behauptet, maßgebliche Faktoren wie z.B. der Straßenentwässerungskostenanteil, der Verwaltungskos-

tenbeitrag, Abschreibungen, Ertragszuschüsse und nicht zuletzt die Kostenüber- und -unterdeckungen des Bemessungszeitraums seien noch nicht ermittelt gewesen bzw. es fehlten weitere im Rahmen des Jahresabschlusses zu tätigende, ergebnisrelevante Abschlussbuchungen. Im Falle des Erlasses einer Gebührensatzung mit Rückwirkung für einen abgeschlossenen Zeitraum ist der Satzungsgeber gehalten, die „harten“ gebührenrechtlich maßgeblichen Werte, d.h. im Wesentlichen die Kosten des vergangenen Zeitraums und die Verbräuche in dieser Zeit, zu ermitteln und die entsprechenden Buchungen und Berechnungen vorzunehmen, bevor er den Gebührensatz mit Rückwirkung beschließt. Es kann hinsichtlich der Frage, ob der rückwirkend beschlossene Gebührensatz rechtmäßig ist, nicht im freien Belieben der Gemeinde stehen, ob sie die tatsächlichen Werte eines vergangenen Gebührenjahres ermittelt und die entsprechenden Buchungen und Berechnungen vornimmt oder ob sie dies auf irgendeinen Zeitpunkt in der Zukunft verschiebt.

Säumniszuschläge

Keine Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge

BFH, Beschluss vom 16.10.2023, V B 49/22 (AdV).

Sachverhalt: Ein weiteres Mal hatte sich der BFH in einem Aussetzungsverfahren mit der Höhe der Säumniszuschläge zu befassen. Beim V. Senat ging es um Säumniszuschläge für die Veranlagungsjahre 2015-2021. Der Steuerpflichtige brachte vor, dass Säumniszuschläge einen Zinsanteil enthielten und dass die Entscheidung des BVerfG zur Vollverzinsung hinsichtlich des Zinsanteils auf die Säumniszuschläge ausstrahle. Darüber hinaus verstoße die Höhe der Säumniszuschläge von 12 % p.a. gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Das FG Münster hat hinsichtlich der Säumniszuschläge, die nach dem 31.12.2018 entstanden sind, die Aussetzung der Vollziehung gewährt.

Aus den Gründen: Der V. Senat hatte noch in seinem Beschluss vom 23.5.2022¹⁾ erhebliche Zweifel an der Höhe der nach dem 31.12.2018 entstandenen Säumniszuschläge geäußert. Hieran hält der Senat nicht mehr fest. Er schließt sich nun der Auffassung des VII. Senats an, der in zwei Hauptsacheverfahren verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 AO verneint.²⁾ Die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen ist nicht Haupt-, sondern nur Nebenzweck und beim Säumniszuschlag lässt sich kein konkreter Anteil bestimmen, der als Zins behandelt werden kann. Ein derartiger Anteil ergibt sich auch nicht aus der bisherigen Rechtsprechung des BFH, die im Rahmen der Ermessensentscheidung über einen Billigkeitserlass von Säumniszuschlägen bei Zahlungsunfähigkeit dem Druckmittelcharakter der Säumniszuschläge einen Anteil von 50 % zugemessen hat. Aus

1) VGH Bayern v. 2.4.2004, 4 N 00.1645, ZKF 2004, 309.

1) BFH v. 23.5.2022, V B 4/22 (AdV), ZKF 2022, 239.

2) BFH v. 23.8.2022, VII R 21/21, HFR 2023, 316 und v. 15.11.2022, VII R 55/20, HFR 2023, 414.

einer Aufteilung des Säumniszuschlags im Rahmen der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme kann nicht generell ein fester Zinsanteil hergeleitet werden. Der hälftige Erlass beruht somit nicht auf der Annahme, der Zinscharakter der Säumniszuschläge sei mit einem bestimmtem Anteil in einer konkreten Höhe anzusetzen. Lässt sich § 240 AO ein fester und typisierender Zinssatz nicht entnehmen und kommt der Norm für die nicht rechtzeitige Leistung der geschuldeten Steuern lediglich als Nebenzweck auch eine Zinsfunktion zu, fehlt es jedenfalls an einer festen Größe eines Zinssatzes, die auf ihre An-

gemessenheit hin überprüft werden kann. Somit scheidet eine anteilige Behandlung des Säumniszuschlags als Zins aus. Auf dieser Grundlage kann sich eine Verfassungswidrigkeit nur aus der Höhe von einem Prozent für jeden angefangenen Monat der Säumnis ergeben. Diese Höhe ist allerdings bereits zur Erzwingung der rechtzeitigen Zahlung der fälligen Steuer und zur Abgeltung des Verwaltungsaufwands verhältnismäßig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich. Unbilligen Härten im Einzelfall kann durch einen (Teil-)Erlass nach § 227 AO begegnet werden.

Zeitschrift für Kommunal финанzen

Verlag: Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0; 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 Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich 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.

Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Data Mining im Sinne von § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 234,50 €, Preis der Einzelnummer: 49,50 €, 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. 43. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.

Gedruckt auf 100 % PEFC zert. Papier, EU Eco Label