

Sachbearbeitung ZSD/F-S - Steuerverwaltung

Datum 07.09.2018

Geschäftszeichen ZSD/F Sch/De

Beschlussorgan Hauptausschuss

Sitzung am 04.10.2018 TOP

Behandlung öffentlich

GD 346/18

Betreff: Schlussbericht zur steuerlichen Betriebsprüfung bei der Stadt Ulm durch das Finanzamt für den Zeitraum 2010 bis 2014
- Auswirkungen der aktuellen Steuerrechtsänderungen auf die Stadt Ulm -

Anlagen: Übersicht Betriebe gewerblicher Art

Antrag:

1. Den vorliegenden Bericht über die wesentlichen Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung bei der Stadt Ulm für den Zeitraum 2010 bis 2014 durch das Finanzamt Ulm sowie
2. die Steuererstattung vom Finanzamt an die Stadt Ulm aus dem Prüfungszeitraum mit insgesamt 394.125 € (davon Rückerstattung mit 422.595 € vom Finanzamt an die Stadt Ulm und Nachzahlung an das Finanzamt mit 28.470 €),
3. den Auswirkungen der aktuellen Steuerrechtsänderungen auf die Stadt Ulm zur Kenntnis zu nehmen.

Heidi Schwartz

Zur Mitzeichnung an:

BM 1, OB, RPA

Bearbeitungsvermerke Geschäftsstelle des

Gemeinderats:

Eingang OB/G

Versand an GR

Niederschrift §

Anlage Nr.

Sachdarstellung:

Zusammenfassende Darstellung der finanziellen Auswirkungen

Finanzielle Auswirkungen:	ja, außerplanmäßige Mehreinnahmen mit insgesamt 394.125 €
Auswirkungen auf den Stellenplan:	nein

MITTELBEDARF			
INVESTITIONEN / FINANZPLANUNG (Mehrjahresbetrachtung)		ERGEBNISHAUSHALT einmalig 2018	
PRC: Projekt / Investitionsauftrag:			
Einzahlungen	€	Steuererstattung an die Stadt Ulm	422.595 €
Auszahlungen	€	Steuernachzahlung ans Finanzamt	€
		inkl. Nachzahlungszinsen	28.470 €
		Kalkulatorische Zinsen (netto)	€
Saldo aus Investitionstätigkeit	€	Steuerrückerstattung vom Finanzamt an die Stadt Ulm	394.125 €
MITTELBEREITSTELLUNG			
<u>1. Finanzhaushalt 2018</u>		2018	
Auszahlungen (Bedarf):	€	innerhalb Fach-/Bereichsbudget bei PRC	€
Verfügbar:	€		
Ggf. Mehrbedarf	€	fremdes Fach-/Bereichsbudget bei: PRC	€
Deckung Mehrbedarf bei PRC			
PS-Projekt 7	€	Mittelbedarf aus Allg. Finanzmitteln	€
bzw. Investitionsauftrag 7	€		
<u>2. Finanzplanung 2019 ff</u>			
Auszahlungen (Bedarf):	€		
i.R. Finanzplanung veranschlagte Auszahlungen	€		
Mehrbedarf Auszahlungen über Finanzplanung hinaus	€		
Deckung erfolgt i.R. Fortschreibung Finanzplanung			

1. Anträge der Gemeinderäte

1.1. Beschlüsse

Hauptausschuss am 29.08.2014 (GD 320/14)

Zustimmung zur außerplanmäßigen Ausgabe für Ertragssteuern der Stadt Ulm.

Hauptausschuss am 28.01.2016 (GD 020/16)

Information über die Neuregelung zur Umsatzbesteuerung und Beschluss über die Optionsausübung gegenüber dem Finanzamt zur Beibehaltung der alten Rechtslage bis 31.12.2020.

1.2. Anträge

Unerledigte Anträge des Gemeinderats liegen nicht vor.

2. Allgemeines

Die Stadt Ulm ist nicht nur Steuergläubigerin im Bereich der Kommunalsteuern (z. B. Gewerbesteuer, Grundsteuer), sondern ebenfalls Steuerschuldnerin mit steuerlichen Pflichten. Sie unterliegt in vielen Bereichen selbst der Steuerpflicht wie in der Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer, Kapitalertragssteuer, Ausländersteuer nach Einkommensteuergesetz und ggf. nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit den betroffenen Ländern.

Im Bereich der Umsatzsteuer und der Körperschaftssteuer ist die Stadt Ulm grundsätzlich nur dann steuerpflichtig, wenn sie ihre Tätigkeiten im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art (BgA) ausübt.

Unter welchen Voraussetzungen ein BgA vorliegt, regelt das Körperschaftssteuergesetz (KStG). So sind die **Merkmale eines BgA's** in § 4 Absatz 1 KStG definiert. Danach sind Betriebe gewerblicher Art alle

1. **Einrichtungen** der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die
2. einer **nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit**
3. zur **Erzielung von Einnahmen**
4. **außerhalb der Land- und Forstwirtschaft** dienen und die sich
5. innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts **wirtschaftlich herausheben** (Indiz bei einem Jahresumsatz von 35.000 €).

Die Absicht, **Gewinn zu erzielen** und die **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** sind **nicht** erforderlich.

Die Stadt Ulm hat eine Vielzahl von BgA's wie z. B. Museumsshop, Stadthaus, Wochenmarkt/Weihnachtsmarkt, Westbad etc. Welche BgA's die Stadt Ulm aktuell führt, kann der Anlage entnommen werden. Die Stadt Ulm hat sowohl jeden Monat Umsatzsteuervoranmeldungen über die gesamten steuerbaren Umsätze der Stadt Ulm als auch Jahressteuererklärungen abzugeben.

Im Gegensatz zur Körperschaftsteuer wird bei der Umsatzsteuer die Stadt Ulm mit all ihren BgA's steuerlich als eine Unternehmerin gewertet und ist damit für all ihre BgA's Steuerschuldnerin in einer Person, d. h. alle BgA's der Stadt Ulm sind in einer gemeinsamen Umsatzsteuererklärung zusammen zu führen. Dies umfasst auch die Umsätze des Eigenbetriebs EBU und in der steuerlichen Organschaft die Ulm Messe GmbH. Stadt Ulm, EBU und die Ulm Messe GmbH werden in der Umsatzsteuer als "eine Steuerperson" gewertet und müssen monatlich alle steuerpflichtigen Umsätze und Erträge in einer Umsatzsteuererklärung zusammenführen und gegenüber dem Finanzamt erklären. Die monatlichen Steuererklärungen ebenso die Jahresumsatzsteuererklärungen werden für alle BgA's der Stadt Ulm, für EBU und auch für die Ulm Messe GmbH zentral von der Abteilung Zentrale Steuerung und Dienste / Finanzen und Beteiligungen (ZSD/F) bearbeitet und gegenüber dem Finanzamt erklärt.

In der Körperschaftsteuer wird wiederum jeder einzelne BgA steuerlich als "einzelne Person" bewertet, d. h. jeder einzelne BgA ist Steuerschuldner und hat eine eigene Körperschaftsteuererklärung abzugeben.

ZSD/F bearbeitet sowohl die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen und die Umsatzsteuerjahreserklärung der gesamten Stadt einschließlich EBU und der Ulm Messe GmbH als auch sämtliche Körperschaftsteuererklärungen für jeden einzelnen BgA in Abstimmung mit den jeweiligen Abteilungen.

3. Betriebsprüfung der Stadt Ulm 2010 - 2014

Unter einer Betriebsprüfung, die vom Finanzamt häufig als Außenprüfung bezeichnet wird, versteht man eine abschließende und nachträgliche Überprüfung der Besteuerung in den von der Stadt erklärten Steuererklärungen im Prüfungszeitraum.

In der Regel findet bisher die Betriebsprüfung bei der Stadt Ulm alle 5 Jahre statt. (Hinweis: Dies soll künftig im 3-jährigen Rhythmus erfolgen, siehe Ziffer 7).

Durch Prüfungsanordnung des Finanzamts Ulm vom 19.11.2015 wurde gem. § 193 Absatz 1 Abgabenordnung (AO) die Außenprüfung der Jahre 2010 bis 2014 angeordnet. Diese sog. Betriebsprüfung erstreckt sich auf den "Konzern" der Stadt Ulm mit sämtlichen Eigenbetrieben und Beteiligungsgesellschaften (u. a. wie Stadtwerke Ulm/Neu-Ulm GmbH, Ulmer Parkbetriebs GmbH, Ulm Messe GmbH, Ulmer Wohnungs- und Siedlungs-GmbH, Projektentwicklungsgesellschaft Ulm GmbH, Sanierungstreuhand Ulm GmbH, Ulm/Neu-Ulm Touristik GmbH).

Dieser Sachstandsbericht erstreckt sich jedoch nur auf die wesentlichen Ergebnisse der Stadt Ulm.

Geprüft wurden insbesondere die Umsatzsteuer und die Ertragssteuern (Körperschaftsteuer und Kapitalertragssteuer).

Die Außenprüfung hat durch den Betriebsprüfer des Finanzamts Ulm am 7. März 2016 bei der Stadt Ulm begonnen. Die Schlussbesprechung fand am 16. Oktober 2017 zwischen dem Finanzamt Ulm mit der stellvertretenden Amtsleiterin, dem Sachgebietsleiter der Betriebsprüfung, dem Betriebsprüfer und dem Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle sowie der Stadt Ulm statt. Die Berichte über die Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung vom Finanzamt Ulm sind am 28. Dezember 2017 bei der Stadt Ulm eingegangen.

Die geänderten Steuerbescheide mit den jeweiligen Feststellungen aus der Betriebsprüfung ergingen vom Finanzamt Ulm mit Datum vom Juni 2018.

3.1. Gesamtergebnis der Betriebsprüfung 2010 - 2014

In einer Vielzahl von Fällen, die der Betriebsprüfer aufgegriffen hat, konnten seine Fragestellungen umfassend geklärt bzw. die steuerrelevanten Sachverhalte abschließend erörtert werden, so dass sich hieraus keine Steuernachforderungen ergaben.

In anderen einzelnen Bereichen hat das Finanzamt aufgrund unterschiedlicher Rechtsauffassungen zunächst Prüfungsfeststellungen mit einer Gesamt-Steuernachforderung von über 350.000 € festgestellt, die die Stadt Ulm hätte nachzahlen müssen.

Nach intensiver Prüfung und eingehender Erläuterung der Sachverhalte, sowie ausführlicher Darstellung der steuerlichen Rechtsauffassung und Argumentation der Stadt Ulm, konnte letztendlich die Steuernachforderung in Höhe von rund 350.000 € vermieden werden.

Das Finanzamt ist im Großen und Ganzen der Rechtsauffassung der Stadt Ulm im Laufe der Prüfungszeit von März 2016 bis Sommer 2018 gefolgt. Im Gesamtergebnis konnten nun neue steuerliche Feststellungen getroffen werden, die insgesamt zu einer Steuererstattung zu Gunsten der Stadt Ulm i. H. v. 394.125 € geführt haben.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Umsatzsteuernachzahlung inkl. Nachzahlungszinsen	28.470 €
Kapitalertragssteuer-Erstattung an die Stadt Ulm	-422.595 €
Gesamtergebnis aus der Betriebsprüfung 2010-2014: Erstattung vom Finanzamt an die Stadt Ulm	-394.125 €

Die Umsatzsteuernachzahlung setzt sich aus verschiedenen Feststellungen zusammen. Die Erstattung aus der Kapitalertragssteuer i. H. v. 422.595 € betrifft den BgA Städtische Hallen (siehe Ziffer 4.5).

Am Ende der Betriebsprüfung stand somit anstatt einer Nachzahlung an das Finanzamt von ca. 350.000 €, eine Erstattung an die Stadt Ulm von knapp 400.000 €.

Im Folgenden werden die wesentlichen Prüfungsfeststellungen im Einzelnen erläutert.

4. Wesentliche Prüfungsfeststellungen mit Steuerauswirkung

4.1. Umsatzsteuernachzahlungen auf Auslandssachverhalte

Neben der wirtschaftlichen Betätigung der Stadt Ulm im Rahmen ihrer BgA gibt es in der Umsatzsteuer auch Sondertatbestände, in der die Stadt Ulm auch im Hoheitsbereich fiktiv einem Unternehmer gleich gestellt wird.

Dies sind grundsätzlich alle Leistungsbezüge aus dem Ausland wie der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen aus anderen EU-Mitgliedstaaten, als auch der Bezug von sonstigen Leistungen von einem im Ausland ansässigen Unternehmer.

In beiden Fällen ist die Stadt Ulm Steuerschuldnerin der Umsatzsteuer, sowohl bei Leistungsbezügen für den unternehmerischen Bereich (BgA), als auch für den nichtunternehmerischen Bereich (Hoheitsbereich).

Die Steuernachzahlungen aus diesem Bereich betragen 31.708 € und beruhen auf nicht abgeführter Umsatzsteuer z. B. aufgrund fehlerhafter Buchungseingaben in der Finanzsoftware der dezentralen Bewirtschaftungsstellen. Die einzelnen Sachverhalte wurden den betroffenen Abteilungen mitgeteilt und eingehend besprochen, wie derartige Fälle künftig vermieden werden können. Die Verwaltung wird außerdem im Rahmen eines internen Steuerungs- und Kontrollsystems für Steuern, auch Tax Compliance Management System genannt (siehe Ziffer 6), noch mehr interne Schulungsveranstaltungen u. v. a. mehr durchführen, um die Abteilungen in ihrer Kompetenz zur Beurteilung steuerrelevanter Sachverhalte zusätzlich zu stärken.

4.2. Vorsteuerabzug im BgA Donaustadion

Im BgA Donaustadion werden sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Veranstaltungen durchgeführt. In Frage stand, inwieweit die Vorsteuer auf diese Veranstaltungen geltend gemacht werden kann, insbesondere auch bei Überlassungen gegen nicht kostendeckende Nutzungsentgelte. Insgesamt ging es um ein Vorsteuervolumen für den gesamten Prüfungszeitraum 2010 bis 2014 von rund 43.500 €.

Es wurde zu Gunsten der Stadt Ulm festgestellt, dass die Überlassung des Donaustadions gegen eine nicht kostendeckende Nutzungspauschale zum Vorsteuerabzug unter Anwendung des BFH-Urteils vom 28.06.2017 (Az. XI R 12/15) berechtigt. In diesem Zusammenhang war eine Vorsteuer in Höhe von rund 17.320 € auch zu Recht von der Stadt Ulm geltend gemacht.

Vorsteuerkürzungen sind daher nur für die tatsächlich unentgeltlichen Überlassungen für diverse Veranstaltungen vorzunehmen.

Da die Stadt Ulm bislang auch unberechtigterweise Vorsteuerabzug bei Aufwendungen geltend gemacht hat, die auf unentgeltliche Veranstaltungen entfielen, sind diese wieder an das Finanzamt zurück zu zahlen und betragen für den gesamten Prüfungszeitraum 2010 bis 2014 insgesamt 26.180 €.

4.3. Vorsteuerabzug Photovoltaikanlagen

Die Stadt Ulm betreibt mehrere Photovoltaikanlagen, die ebenfalls alle einzeln der steuerlichen Beurteilung unterliegen. Im Prüfungszeitraum waren dies sieben Anlagen. Steuerlich unterliegen die Photovoltaikanlagen nur dann der Umsatzsteuer und der Ertragssteuer, wenn die unternehmerische Nutzung, d. h. auch die tatsächliche Einspeisung des Stroms größer als 10 Prozent beträgt.

Die erste Einschätzung der Nutzung muss bereits beim ersten Leistungsbezug getroffen werden, d. h. bei der ersten Eingangsrechnung aus den Herstellungskosten, da hier bereits die Entscheidung über einen möglichen Vorsteuerabzug zu treffen ist.

Bei drei Anlagen wurde die unternehmerische Nutzung höher geschätzt als die tatsächliche Nutzung der Anlagen vorsah. Da bei diesen drei Anlagen die unternehmerische Nutzung unter 10 Prozent liegt, sind diese steuerlich komplett rückabzuwickeln und dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Die bislang geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 22.967 € sind an das Finanzamt zurück zu zahlen.

Des Weiteren waren diese Photovoltaikanlagen bislang nur umsatzsteuerlich berücksichtigt. Auf die Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen wurde bislang seitens

des Finanzamts verzichtet. In Zukunft sind auch hier für alle unternehmerisch genutzten Photovoltaikanlagen Körperschaftsteuererklärungen abzugeben. Damit sind zukünftig vier weitere Steuererklärungen zusätzlich zu den bereits bestehenden BgA's zu fertigen. Körperschaftsteuerzahlungen sind vorerst nicht zu erwarten, da bislang überwiegend noch steuerliche Verluste erzielt werden bzw. die einzelnen steuerlichen Gewinne noch unter dem Freibetrag von 5.000 € liegen.

4.4. Vorsteuerabzug Blockheizkraftwerke (Kraft-Wärme-Kopplung)

Die Stadt Ulm betreibt auch mehrere Blockheizkraftwerke (BHKW) zur Energiegewinnung, die ebenfalls, wie auch die Photovoltaikanlagen, alle einzeln der steuerlichen Beurteilung unterliegen. Im Prüfungszeitraum waren dies neun BHKW's.

Da mit einem BHKW nicht nur Strom, sondern auch Wärme erzeugt wird, welche i. d. R. im Hoheitsbereich für eigene Zwecke genutzt wird, ist die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Anlagen steuerlich komplexer, als bei den Photovoltaikanlagen. Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Anlagen ist weitestgehend im Umsatzsteueranwendungserlass des Bundesfinanzministeriums (Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes) geregelt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde die bisherige steuerliche Behandlung aller BHKW's eingehend von der Stadt Ulm und dem Finanzamt überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass aufgrund diverser Rechtsprechungsänderungen Anpassungen im Bereich der BHKW's bei der Ermittlung der abzuführenden Umsatzsteuer und des möglichen Vorsteuerabzugs notwendig sind.

Diese Anpassungen führen im Endergebnis zu Vorsteuerkorrekturen zu Gunsten der Stadt Ulm in Höhe von insgesamt 38.778 €.

Dabei wurde bei der Vorsteueraufteilung ein Maßstab nach dem Verhältnis der erzeugten thermischen (Wärme) und elektrischen (Strom) Energie anhand der produzierten Menge in kWh angewendet. Zwischenzeitlich ist zu diesem Aufteilungsmaßstab ein BFH-Urteil vom 16.11.2016 (Az. V R 1/15) ergangen, der abweichend davon eine Aufteilung nach den Verhältnissen der Marktpreise der im Kalenderjahr produzierten Strom- und Wärmemengen vorsieht. Unter Anwendung dieses Aufteilungsmaßstabs nach Marktpreisen würden sich weitere Vorsteuerkorrekturen in Höhe von über 75.000 € zu Gunsten der Stadt Ulm ergeben.

Da dieses Urteil bisher noch nicht amtlich veröffentlicht ist, wendet das Finanzamt diesen anderen Aufteilungsmaßstab deswegen noch nicht an. Im Prüfungsbericht des Finanzamtes wurden jedoch diese Werte ebenfalls dargestellt. Die Stadt Ulm hat in Abstimmung mit dem Finanzamt gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide diesbezüglich Einspruch eingelegt und bis zur Veröffentlichung des Urteils das Ruhen des Verfahrens beantragt.

Des Weiteren waren die BHKW's bislang auch nur umsatzsteuerlich berücksichtigt. Auf die Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen wurde bislang seitens des Finanzamts verzichtet. In Zukunft sind auch hier für alle unternehmerisch genutzten BHKW's Körperschaftssteuererklärungen abzugeben. Damit sind zukünftig acht weitere Steuererklärungen zusätzlich zu den bereits bestehenden BgA's abzugeben. Ein BHKW ist bereits im BgA Westbad ertragssteuerlich integriert.

Die Stadt Ulm befindet sich derzeit noch in Abstimmung mit dem Finanzamt bezüglich der Gewinnermittlungen, so dass noch keine Auswirkungen im Bereich der Körperschaftsteuer dargestellt werden können. Es ist vorerst mit keinen bzw. keinen hohen

Körperschaftsteuerzahlungen zu rechnen, da bislang überwiegend noch steuerliche Verluste erzielt werden bzw. die einzelnen steuerlichen Gewinne unter dem Freibetrag von 5.000 € liegen.

4.5. Kapitalertragssteuer beim BgA Städtische Hallen

Das Ergebnis des BgA Städtische Hallen wird wesentlich durch die Gewinnausschüttungen der SWU beeinflusst. So wurden bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2012 aufgrund Dividenden-Ausschüttungen steuerliche Gewinne im BgA Städtische Hallen erwirtschaftet. Erstmals ab 2013 entfielen die Dividendenausschüttungen, so dass der BgA auch erstmalig steuerliche Verluste verzeichnete.

Bis zum Veranlagungszeitraum 2011 waren die steuerlichen Verluste in allen BgA's grundsätzlich steuerunschädlich. Aufgrund einer Gesetzesänderung ist nun spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2012 zwischen begünstigten und nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben zu unterscheiden. Ein begünstigter Dauerverlustbetrieb liegt nach § 8 Absatz 7 Körperschaftsteuergesetz (KStG) u. a. vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird.

Der BgA Städtische Hallen wurde bislang als nicht begünstigter Dauerverlustbetrieb qualifiziert. In diesem Fall stellen die Verluste (= des BgA's) verdeckte Gewinnausschüttungen an die Trägerkörperschaft (= die Stadt Ulm) dar, welche grundsätzlich auch der Kapitalertragssteuer unterliegen.

Aufgrund dieser Feststellung war auch im Jahr 2014 für den Veranlagungszeitraum 2013 erstmalig auf den Verlust eine Kapitalertragssteuer in Höhe von 417.143 € an das Finanzamt zu zahlen (siehe hierzu GD 320/14 im Hauptausschuss am 09.10.2014).

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde nun die Sach- und Rechtslage erneut geprüft. Nach den Ausführungen im Anwendungserlass vom 12.11.2009 des Bundesfinanzministeriums liegt ein "wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft" nicht deshalb schon vor, wenn bei einzelnen Veranlagungszeiträumen mit nicht positiven Ergebnissen zu rechnen ist. Ausgehend das der BgA in der Vergangenheit positive Ergebnisse erzielt hat und aller Voraussicht auch in Zukunft wieder damit zu rechnen ist, muss von einem steuerlichen Totalgewinn ausgegangen werden. Dieser Rechtsauffassung ist das Finanzamt auch gefolgt. Ein "wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft" liegt deshalb bis zum jetzigen Zeitpunkt nicht vor. Damit ist auch der § 8 Abs. 7 KStG auf den BgA Städtische Hallen nicht anwendbar und die bisher vorgenommene Versteuerung der verdeckten Gewinnausschüttungen ist wieder zu korrigieren.

Daraus ergibt sich eine Rückerstattung der zuvor gezahlten Kapitalertragssteuer 2013 in Höhe von 417.143 € an die Stadt Ulm.

Durch Berücksichtigung einer weiteren Betriebsausgabe konnte zusätzlich noch eine Kapitalertragssteuer in Höhe von 5.452 € zu Gunsten der Stadt Ulm korrigiert werden.

Des Weiteren konnte auch eine Steuernachzahlung im Bereich der Kapitalertragssteuer von über 250.000 € aufgrund zuvor verschiedener Rechtsauffassungen im Bereich der Bilanzierung vermieden werden.

Im Endergebnis sind keine Steuernachzahlungen im BgA Städtische Hallen festgestellt worden.

5. Personelle Auswirkungen bei ZSD/F

Die Betriebsprüfung wurde mit eigenem Personal der Abteilung Zentrale Steuerung Finanzen und Dienste / Finanzen und Beteiligungen der Stadt Ulm (ZSD/F) begleitet und steuerrechtlich vertreten. Im Rahmen der Betriebsprüfung aufgeworfene Fragestellungen wurden von ZSD/F geprüft, ggf. Sachverhalte mit den Fachabteilungen konkretisiert. Die steuerlichen Beurteilungen bzw. Bewertungen/Argumentationen wurden von ZSD/F geführt.

Der Aufbau und die kontinuierliche Weiterbildung von eigenem Personal mit steuerlicher Fachkompetenz hat sich abermals bewährt und ist sehr wirtschaftlich, zumal die steuerlichen Themen kontinuierlich zunehmen sowohl im Umfang als auch in der Komplexität. Darüberhinaus können Synergieeffekte beim Personaleinsatz für die Aufgaben der Stadt als Steuerschuldnerin (insbesondere bei der Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer und Kapitalertragssteuer) mit den Aufgaben der Stadt als Steuergläubigerin bei der Erhebung von kommunalen Steuern wie der Gewerbesteuer, Grundsteuer, Vergnügungssteuer und Hundesteuer generiert werden. Lediglich in einem Spezialfall wurde die steuerliche Beurteilung eines Steuerberatungsbüros hinzugezogen.

Insgesamt zeigt sich, auch durch die jetzige Betriebsprüfung, dass die Steuerkomplexität im Bereich der öffentlichen Hand immer mehr zugenommen hat. Umso wichtiger ist es, eigenes steuerliches Know-How beim Personal der Stadt Ulm zu garantieren sowie die steuerliche Fachkompetenz kontinuierlich weiter auszubauen, um schnell und wirtschaftlich auf Gesetzesänderungen reagieren und die Richtigkeit der Steuererklärungen gewährleisten zu können.

Auch die Neuregelung zur Umsatzbesteuerung ab 2021 durch Einführung des neuen § 2b Umsatzsteuergesetz führt leider nicht zur Vereinfachung des Steuerrechts, sondern stellt die öffentliche Hand und die Stadt Ulm vor zusätzlichen und neuen Herausforderungen.

6. Neuregelung zur Umsatzbesteuerung ab 2021 und Tax Compliance

6.1. Neuregelung zur Umsatzbesteuerung - § 2b Umsatzsteuergesetz

Über die Neuregelung zur Umsatzbesteuerung wurde dem Hauptausschuss bereits in der Sitzung am 28.01.2016 (GD 020/16) berichtet.

Nach altem Recht sind juristische Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) unternehmerisch tätig und damit umsatzsteuerpflichtig. Wann ein BgA vorliegt, ist wiederum im Körperschaftsteuergesetz im § 4 Abs. 1 definiert (siehe Ziffer 2). Das bedeutet, dass die Unternehmereigenschaft an das Körperschaftsteuergesetz gekoppelt ist.

Mit Einführung des neuen § 2b UStG ist nun die Unternehmereigenschaft komplett losgelöst vom Körperschaftsteuergesetz. Die Voraussetzungen eines BgA's sind für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft damit nicht mehr relevant.

Grundsätzlich ist der neue § 2b UStG zum 01.01.2016 in Kraft getreten. Auf Grund der erheblichen Auswirkungen hat der Gesetzgeber allerdings eine Übergangsregelung geschaffen, nach welcher die Regelungen des neuen Rechts erst zum 01.01.2017 zur

Anwendung kommen. Außerdem konnten die öffentlich-rechtlichen Körperschaften einmalig zur Anwendung des alten Rechts für alle Umsätze optieren, die nach dem 31.12.2016 und vor dem 01.01.2021 getätigt werden. Spätestens zum 01.01.2021 ist die neue Rechtslage zwingend anzuwenden.

Die Stadt Ulm hat gegenüber dem Finanzamt zur Anwendung des alten Rechts für alle Umsätze bis Ende 2020 wirksam optiert. Diese Option war notwendig, da für die Vielzahl an Geschäftsvorfällen innerhalb der Stadtverwaltung die steuerlichen Auswirkungen unter Anwendung des neuen Rechts nicht bekannt sind und somit zunächst eine umfassende steuerliche Untersuchung aller Geschäftsvorfälle, sowohl auf der Ertrags- als auch auf der Aufwandsseite notwendig ist. Des Weiteren ergeben sich daraus Änderungen mit Folgewirkungen in personeller, finanztechnischer Hinsicht und organisatorische Abläufe.

Die Änderung hat erhebliche Auswirkungen für die Stadt Ulm und führt zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht in allen Bereichen der Stadtverwaltung. Die bereits bestehenden BgA's (siehe Anlage) werden auch nach Anwendung der neuen Rechtslage weiterhin bestehen bleiben. Hinzu kommen weitere komplett neue umsatzsteuerliche Tatbestände in allen Bereichen der Stadt Ulm, die die zukünftige Umsatzsteuererklärung um ein Vielfaches umfangreicher werden lassen.

Da die steuerliche Prüfung aller Geschäftsvorfälle (über 500.000 Buchungsvorgänge) innerhalb der Stadtverwaltung, sowie auch die später daraus resultierenden laufenden Aufgaben, unmöglich mit vorhandenem Personal zusätzlich zu bewerkstelligen sind, wurde eine neue Stelle für diesen Aufgabenbereich geschaffen, die jedoch erst im Oktober 2017 besetzt werden konnte. Auch hier ist das Ziel die steuerrechtliche Prüfung weitestgehend mit eigenem Personal durchzuführen und Steuerberater nur in schwierigen Einzelfällen hinzuziehen.

ZSD/F untersucht derzeit die Geschäftsvorfälle sowohl auf der Ertrags- als auch auf der Aufwandsseite in allen Abteilungen, hinsichtlich einer Steuerpflicht und ist in Abstimmung mit den Abteilungen um die steuerrechtliche Vorgehensweise festzulegen. Verträge, Satzungen, Gebührenordnungen usw. sind steuerrechtlich an die neue Rechtslage ggf. anzupassen und werden sukzessive überprüft werden müssen.

6.2. Tax Compliance Management System (TCMS) - Innerbetriebliches Kontrollsystem

Die Finanzverwaltung (z. B. die Finanzämter und die Finanzministerien) ist in der jüngeren Vergangenheit dazu übergegangen, auch auf Ebene der Kommune etwaige Sachverhalte, in denen eine korrekte Besteuerung unterblieben ist, einer strafrechtlichen Würdigung zu unterziehen. Die verspätete, fehlerhafte oder unvollständige Einreichung einer Steuererklärung birgt für die steuerpflichtige Kommune erhebliche finanzielle und politische Risiken und kann darüber hinaus strafrechtliche Konsequenzen insbesondere für die Verwaltungsleitung sowie die steuererklärenden Führungskräfte und Sachbearbeiter nach sich ziehen.

Die aktuelle Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) und auch die zunehmende Ausweitung der Pflichten zur elektronischen Datenübermittlung haben diese Problemlage nochmals deutlich verschärft.

Dennoch können objektiv unrichtige Steuererklärungen kommunaler Verwaltungen aufgrund der oft komplexen Verwaltungsstruktur, aufgrund unscharfer Abgrenzungsregelungen, aufgrund einer dezentralen Budgetverantwortung/-bewirtschaftung nicht gänzlich ausgeschlossen werden.

Im aktuellen Anwendungserlass (BMF-Schreiben) vom Mai 2016 nimmt das Bundesfinanzministerium insbesondere Stellungnahme zu den Abgrenzungsfragen zwischen Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 Abgabenordnung (AO) und einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO.

Dabei wurde auch folgendes im BMF-Schreiben geregelt:

„Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem [für Steuern] eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies gegebenenfalls ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von der Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

Wie ein funktionierendes innerbetriebliches Kontrollsystem aussehen sollte, lässt das BMF allerdings offen. Hierzu gibt es derzeit nur Handlungsempfehlungen vom Deutschen Städtetag, allerdings liegen diese nur im Entwurf vor.

Die eindeutige Botschaft des Bundesfinanzministeriums lautet jedoch folglich:

Hat eine Kommune ein konzeptionell überzeugendes TCMS eingerichtet, kann zumindest nach Auffassung des Finanzamtes ein Organisationsversagen im Regelfall ausgeschlossen werden.

Dies ist ein klares Signal an die Verwaltungsspitzen: Denn im Kontext handelt auch der gesetzliche Vertreter ordnungswidrig, wenn dieser die notwendigen Maßnahmen unterlassen hat, um steuerliche Rechtsverstöße zu verhindern (§ 378 AO). Eine solche Verletzung der Organisationspflichten zur Einhaltung von Vorschriften (Compliance) kann mit Geldbußen bis zu 50.000 € geahndet werden.

Angesichts der erheblichen persönlichen steuerordnungswidrigen und steuerstrafrechtlichen Risiken, sowohl für die organisatorisch verantwortliche Verwaltungsleitung als auch für die Besteuerung zuständigen Führungskräfte und Sachbearbeiter wird daher den Städten empfohlen, ein TCMS aufzubauen, umzusetzen (= in der täglichen Arbeit zu leben), regelmäßig auf Veränderungen anzupassen sowie entsprechend systematisch regelmäßig zu dokumentieren.

Die Stadt Ulm hat auf diese verschärfte Rechtslage reagiert und eine neue Stelle für den Aufbau, die Einführung, die ständige Weiterentwicklung sowie zur laufenden Umsetzung eines Tax Compliance Management Systems für die Stadt Ulm geschaffen.

Die neuen Aufgaben werden nach Besetzung der Stelle im Laufe des Oktobers dieses Jahres begonnen und umfassen insbesondere folgendes Aufgabengebiet:

- Erarbeitung, Entwicklung, Aufbau einer Konzeption für ein Tax Compliance Management System (TCMS) für die Stadt Ulm und deren ständige Anpassung sowie laufende Weiterentwicklung;
- Überprüfung und Feststellung der steuerlichen Geschäftsprozesse hinsichtlich des TCMS-Konzepts und laufende Anpassung an steuerliche Erfordernisse, Identifikation von steuerlichen Risikofeldern in Zusammenarbeit mit den städtischen Abteilungen und Festlegung/Umsetzung von Maßnahmen, die das TCMS sicherstellen
- Aufbau eines Schulungskonzepts für die Führungskräfte, die Sachbearbeiter und die dezentralen Buchungsstellen / Bewirtschafter u. a. Durchführung von regelmäßigen Schulungen

- Beratung / Betreuung und Ansprechpartner der Abteilungen
- Erarbeitung von Handlungsanweisungen und Leitfäden für die Abteilungen
- Prüfung der technischen Rahmenbedingungen und Anpassung an steuerliche Erfordernisse sowie deren Umsetzung in den betroffenen Softwareverfahren insbesondere in der Finanzwesen-Software SAP

Die Einführung eines TCMS ist ein zwar kurzfristig zu startender, in der Umsetzung aber mittel- bis längerfristig angelegter und anschließend ein kontinuierlich bzw. laufender Prozess. TCMS ist künftig eine Daueraufgabe. Praktische Orientierungshilfen für die Konzeption kommunaler TCMS gibt es dabei bisher kaum. Leitlinien des Steuergesetzgebers soll es zudem auch in entfernterer Zukunft nicht geben. Bei effektiver Ausgestaltung wirkt ein TCMS in steuerstrafrechtlicher Hinsicht vor allem präventiv, da die Eintrittswahrscheinlichkeit von steuerlichen Pflichtverstößen reduziert wird. Darüber hinaus wirkt ein adäquates TCMS im Ordnungswidrigkeitenrecht umfassend entlastend. Eine leichtfertige Steuerverkürzung durch die Stadtspitze in Form eines organisatorischen Unterlassens kann weitgehend ausgeschlossen werden, wenn die Leitungsebene die Einrichtung eines adäquaten TCMS veranlasst und umgesetzt hat.

Die Stadt Ulm hat mit der Bearbeitung des § 2b UStG begonnen und wird ab Oktober 2018 das TCMS sukzessive aufbauen und implementieren.

7. Ergebnis / Fazit / Ausblick

Die Betriebsprüfung für den Zeitraum 2010 bis 2014 ist abgeschlossen.

Die Prüfung führte insgesamt zu einer Steuererstattung an die Stadt Ulm in Höhe von 394.125 € (davon Rückerstattung mit 422.595 € vom Finanzamt an die Stadt Ulm und Nachzahlung an das Finanzamt mit 28.470 €). Darüberhinaus konnte die ursprünglich im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellte Steuernachforderung des Finanzamtes zu Lasten der Stadt Ulm mit rund 350.000 € mit ausführlicher Argumentation der steuerlichen Rechtsauffassung der Stadt Ulm vermieden werden.

Die Steuerbescheide sind bestandskräftig und der Prüfungszeitraum 2010 bis 2014 abgeschlossen. Die Steuererstattung ist bei der Stadt Ulm eingegangen. Lediglich für die BHKW's wurde vorsorglich Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide eingelegt (siehe Ziffer 4.4). Hier ist bestenfalls noch mit einer Erstattung von rund 75.000 € zu erwarten, nicht jedoch mit einer Nachzahlung.

Es war eine sehr intensive Betriebsprüfung, in der viele Fälle intensiv vom Finanzamt Ulm hinterfragt und geprüft wurden. Von der Verwaltung waren einige Leistungen mit den entsprechenden Argumentationen zu erbringen.

Die Betriebsprüfung hat einen Zeitraum, vom Beginn der Prüfung im Monat März 2016 bis zum Ergehen der Steuerbescheide im Monat Juni 2018, von über 2 Jahren umfasst.

Das Finanzamt beabsichtigt zukünftig einen Prüfungszeitraum von 3 Jahren.

Die nächste Prüfung findet voraussichtlich im Jahr 2019 statt. Das bringt auch einen zeitlichen Vorteil für die Stadt Ulm, weil der Prüfungszeitraum nicht mehr solange in der Vergangenheit liegt und die Prüfungsergebnisse zeitnaher in die Steuererklärungen einfließen können.

Die Betriebsprüfung zeigt deutlich die Zunahme der Komplexität und des Aufgabenumfangs zur Erfüllung der Steuerpflichten auf.

Die Auswirkungen durch den neuen § 2b UStG und die notwendige Implementierung des TCMS werden diese Entwicklung noch erheblich verstärken. Der zusätzliche, nicht unerhebliche Arbeitsumfang lässt sich heute noch nicht abschließend einschätzen. ZSD/F ist derzeit in der Prüfung sämtlicher Vorgänge der städtischen Abteilungen nach dem neuen § 2b UStG. Diese Prüfung zur steuerlichen Einordnung nach dem § 2b UStG und die Festlegung der Vorgehensweise in enger Abstimmung mit allen Abteilungen muss Laufe des Jahres 2019 bzw. spätestens bis Anfang 2020 im Großen und Ganzen erfolgen, um die erforderlichen organisatorischen (z. B. Anpassung der Geschäftsprozesse), der finanztechnischen (z. B. Anpassung des Konzept zum NKHR und die Struktur der Finanzwesensoftware) und der personellen Maßnahmen (Aufbau eines Schulungskonzepts mit Durchführung von Schulungen aller Abteilungen) u. v. a. noch im Jahr 2020 durchführen zu können. Ab Januar 2021 ist die Umsatzsteuer zwingend nach neuem Recht für die gesamte Stadtverwaltung zu erklären. Vorher muss gewährleistet werden, dass alle erforderlichen Maßnahmen dazu umgesetzt werden. Bis dahin ist das Zeitfenster noch zwei Jahre, das jedoch in Anbetracht der Vielzahl von Fallkonstellationen nicht allzu viel ist und die Verwaltung sicher herausfordern wird.