

## Umfassender Systemwechsel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: § 2b UStG – Was nun? Was tun?

Diplom Finanzwirt (FH) Claus Peter Pithan, Köln<sup>\*)</sup>

Am 5.11.2015 wurde das Steueränderungsgesetz 2015 mit der Neuregelung des § 2b UStG im Bundesgesetzblatt<sup>1)</sup> veröffentlicht.

Auch wenn die Überschrift anderes vermuten lässt, werden mit der Einführung und der Umsetzung des § 2b UStG sowie dem damit einhergehenden umfassenden Systemwechsel bei der Besteuerung der öffentlichen Hand viele Mitarbeiter der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR – nachfolgend exemplarisch als Kommunen, Städte oder Gemeinde bezeichnet) – auch außerhalb der rein originären Steuerabteilung – in spezifische Fragestellungen und Entscheidungen eingebunden werden. Dies betrifft auch die Hauptverwaltungsbeamten (z.B. Oberbürgermeister), wie alleine schon die nachfolgenden Ausführungen zum Übergangszeitraum belegen.

Intention dieser Abhandlung ist es, einen ersten Überblick über die gesetzliche Neuregelung und der damit einhergehenden Konsequenzen zu vermitteln, teilweise veranschaulicht anhand von Schaubildern und Fallbeispielen und ergänzt um mögliche Gestaltungsmöglichkeiten, Handlungsempfehlungen und Anmerkungen zu kritischen Punkten. Eine abschließende und umfassende Abhandlung kann zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht geleistet werden. Denn ein hoffentlich klarstellendes BMF-Anwendungsschreiben soll erst im Jahr 2016 veröffentlicht werden. Neben allgemeinen Ausführungen zur neuen Vorschrift sollte dieses auch Auslegungs- und Abgrenzungsrfragen zu den vielen interpretationsbedürftigen unbestimmten Begrifflichkeiten, wie z.B. „gleichartigen“, „voraussichtlich“, „langfristig“, „Kostenerstattung“, „marktferne Tätigkeit“ sowie „derartige“ verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten und Sachverhalten (z.B. IT-Leistungen, Call-Center, Personalausstattung) beinhalten.

### 1. Ausgangslage

Mit der nachhaltigen richtlinienorientierten BFH-Rechtsprechung<sup>2)</sup> ist der bisherigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung zur Vermögensverwaltung, zur Beistandsleistung und zur Anwendung der 30 678 €-Grenze (R 6 Abs. 5 KStR 2004) bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR keine Bedeutung mehr beizumessen. Der BFH legt § 2 Abs. 3 UStG unter Beachtung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 13 MwStSystRL) richtlinienkonform aus. Danach führt eine nachhaltige gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage zur Unternehmereigenschaft der jPdÖR.<sup>3)</sup>

Auch wenn das Urteil des BFH zur Sporthallenüberlassung<sup>4)</sup> einer Gemeinde an eine andere Gemeinde für Zwecke des Schulsports nicht den klassischen Anwendungsfall einer interkommunale Zusammenarbeit widerspiegeln dürfte, hat diese Entscheidung doch grundsätzliche Beachtung erlangt, indem es die Beistandsleistung als steuerbaren Vorgang behandelt und sich explizit von der nichtsteuerbaren Auffassung der Finanzverwaltung<sup>5)</sup> distanziert.

Überlässt eine Universität auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Personal und Sachmittel gegen Entgelt, ist sie nur dann Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.<sup>6)</sup>

Handelt die jPdÖR auf privatrechtlicher Grundlage gilt diese nach Auffassung des BFH stets als Unternehmer. Handelt die jPdÖR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage gilt sie nur dann als Unternehmer, wenn eine Nichtbesteuerung größere Wettbewerbsverzerrungen verursachen würde. Hieraus folgt im Umkehrschluss, dass nur Sachverhalte auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, die zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind und somit nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen.

### 2. Neufassung der Umsatzbesteuerung

Der neugefasste § 2b UStG lautet wie folgt:

„§ 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts

(1) Vorbehaltlich des Abs. 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 € jeweils nicht übersteigen wird oder

2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder

\*) Der Autor leitet die interne Steuerberatungsstelle des Landschaftsverbandes Rheinland (LVR). Diese Ausarbeitung erfolgte weder in dienstlicher Eigenschaft noch als Gremienmitglied der kommunalen Spitzenverbände. Es werden insoweit nur die persönlichen Ansichten und Auslegungen des Verfassers wiedergegeben.

1) Steueränderungsgesetz 2015 (vormals „ProtokollerklärungsG“), BGBl. I 2015, 1834.

2) Z.B. BFH v. 20.8.2009, V R 70/05, HFR 2010, 48; BFH v. 17.3.2010, XI R 17/08, HFR 2011, 58; BFH v. 15.4.2010, V R 10/09, ZKF 2010, 261; BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, ZKF 2012, 92; BFH v. 1.12.2011, V R 1/11, ZKF 2012, 94.

3) OFD Nds. v. 27.7.2012, S 7106-283-St 171, UR 2013, 42.

4) BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, ZKF 2012, 92.

5) Vgl. OFD Rostock v. 21.11.2002, S 2706-04/01-St 242, UR 2003, 303 sowie OFD Frankfurt/M. v. 15.8.2011, S 7106 A-119 St 110, juris.

6) BFH v. 15.4.2010, V R 10/09, ZKF 2010, 261.

2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

- a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratsschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorrathaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist."

Der Bundesrat hat am 16.10.2015<sup>7)</sup> dem Steueränderungsgesetz 2015 zugestimmt, welches zuvor vom Bundestag in zweiter und dritter Lesung am 25.9.2015<sup>8)</sup> beschlossen wurde.

Der vollständige Gesetzestext mit weiteren Ausführungen kann der BT-Drucksache entnommen werden. Nicht der BMF hat den § 2b UStG in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht; dies erfolgte unmittelbar aus den Reihen der Regierungsfractionen.

Die neue gesetzliche Regelung basiert im Wesentlichen auf den bestehenden supranationalen EU-Vorgaben zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Bezieht man in die Betrachtung mit ein, dass dem Steuerpflichtigen ein unmittelbares Berufungsrecht auf die für ihn günstigere Regelung in der MwStSystRL zusteht, ist es folgerichtig, dass sich die neue Vorschrift (speziell der Abs. 1) inhaltlich an dem Art. 13 der MwStSystRL ausrichtet. Eine wortgleiche und vollständige Übernahme ins nationale Recht erfolgt jedoch nicht. So beinhaltet die USt-Novelle z.B. die Begrifflichkeit „jPdöR“ und nicht die Aufzählung von „Staaten, Länder, Gemeinde und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“. Ob die Begrifflichkeit jPdöR somit alle möglichen Anwendungsfälle der „sonstigen Einrichtung“ umfasst, gilt es in Einzelfällen zukünftig zu überprüfen.

Stellte die bisherige Spezialvorschrift des § 2 Abs. 3 UStG für die Besteuerung von jPdöR maßgeblich auf die Existenz von Betrieben gewerblicher Art (BGA) im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStR ab, indem ein gesetzlicher Querverweis zu diesen Vorschriften bestand, fehlt es in der neuen Vorschrift an einem

solchen Bezug an das Körperschaftsteuerrecht. Somit kommt es zu einer vollständigen Ab- bzw. Entkopplung der Umsatzsteuer von der Körperschaftsteuer! Körperschaftsteuerrechtlich verbleibt es bei der Unterscheidung von hoheitlicher Tätigkeit, Vermögensverwaltung, Land- und Forstwirtschaft und BgA unter Berücksichtigung von Begrifflichkeiten wie „eigentümlich und vorbehalten“ oder „Beistandsleistungen“.

Bei Würdigungen von Sachverhalten gilt es diese separat und differenziert nach körper- und umsatzsteuerlichen Vorgaben vorzunehmen.

Abbildung 1: Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer

<b>Körperschaftsteuer</b> bleibt alles beim „Alten“	Zwei separate bzw. aufsteigende Systeme	<b>Umsatzsteuer</b> spätestens ab 1.1.2021 alles „Neu“
<b>Unterteilung:</b> - Hoheitlicher Bereich - Vermögensverwaltung - Land- und Forstwirtschaft und - Betrieb gewerblicher Art (BGA)	Zugehörige Hoheitsgebiet Zertrümmern BMF-Schreiben zur Neuregelung	Bisherige Unterteilungen sind nicht mehr maßgeblich! <b>Reine Subsumtion nach:</b> § 2 UStG (privatrechtlicher Grundzüge) oder § 2 b UStG (öffentlich-rechtliche Grundzüge) plus „größere Wettbewerbsverzerrungen“
<b>Öffentliche Gewalt:</b> - Eigentümlich und vorbehalten	Zugehörige Hoheitsgebiet Zertrümmern BMF-Schreiben zur Neuregelung	<b>Öffentliche Gewalt:</b> Öffentlich-rechtliche Sonderregelungen keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“
<b>Abgrenzung hoheitlich/wirtschaftlich</b> - BMF-Schreiben v 11.12.2009	Weitere Folgen: Umfassende Überarbeitung USAE, Erlasse, Verfügungen, etc.	<b>Abgrenzung hoheitlich/wirtschaftlich</b> Inhalts / Sachverhalte des BMF-Schreiben müssen für USt separat bearbeitet werden
<b>Somit auch Fortbestand für:</b> - 30 678 €-Grenze (35 000 € KStR 2015 - ? - ) und - Bestandsleistung	Weitere Folgen: Umfassende Überarbeitung USAE, Erlasse, Verfügungen, etc.	<b>Kein Fortbestand für:</b> - 30 678 €-Grenze (35 000 € KStR 2015 - ? - ) und - Bestandsleistung

Die umsatzsteuerliche Betrachtung bzw. Behandlung der Unternehmereigenschaft öffentlicher Trägerkörperschaften nach § 2b UStG n.F. folgt einer vollständig neuen gesetzlichen Systematik. Der Wegfall der Spezialvorschrift des § 2 Abs. 3 UStG bedingt, dass die Leistungen der jPdöR unter § 2 UStG nach den allgemeine gültigen Vorgaben für Unternehmer/Unternehmen zu subsumieren sind und nur die im Rahmen öffentlicher Gewalt erbrachten Tätigkeiten unter die neue Regelung des § 2b UStG fallen. Hieraus resultiert, nachzulesen in den Ausführungen der BT-Drucksache, dass die Sachverhalte auf privatrechtlicher Grundlage immer unter § 2 UStG und niemals unter die neue Vorschrift des § 2b UStG zu subsumieren sind.

Den Steuerbefreiungstatbeständen (hier insbesondere § 4 UStG und Art. 132 MwStSystRL) gilt es in der nachgelagerten Betrachtung eine besondere Aufmerksamkeit beizumessen.

Der jPdöR bleibt es ferner unbenommen, die reguläre Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG insgesamt für sich in Anspruch zu nehmen, sofern die hierfür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen. Jedoch dürfte der praktische Anwendungsbereich für Gemeinden, Städte, Kreise und Gemeindeverbände als eher unbedeutend einzustufen sein, weil die Umsatzgrenze von 17 500 € für den gesamten Unternehmensbereich einer jPdöR gilt und somit anders ausgestaltet ist als die neue Grenze in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG, welche jeweils auf gleichartige Tätigkeiten abstellt und somit mehrfach in Anspruch genommen werden kann.

7) BR-Drs. 418/15.

8) BT-Drs. 18/6094.

### 3. Prüfschema/Checkliste

Vorangestellt sei, dass für eine steuerbare Leistung immer alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG kumulativ vorliegen müssen.

§ 2b UStG beinhaltet weitere spezielle Tatbestandsvoraussetzungen für jPdöR in Bezug auf den Unternehmensbegriff.

Die gesetzliche Abfolge von § 2 und § 2b UStG entspricht der Gesetzssystematik von Art. 9 und Art. 13 der MwStSystRL. Für jPdöR gelten zunächst die allgemeingültigen Definitionen zum Unternehmensbegriff und -umfang des § 2 UStG.

Eine Ausnahmeregelung (Nichtunternehmer) besteht nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG n.F. soweit die jPdöR Tätigkeiten ausüben, die ihnen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“. Diese Ausnahmeregelung kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn die „Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Somit handelt es sich bei § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG um eine Rücknahmeregelung hin zum unternehmerischen Bereich.

Die Abs. 2 und 3, jeweils mit zwei Alternativen versehen, definieren, wann insbesondere keine größeren Wettbewerbsverzerrungen unterstellt werden und somit diese Leistungen nicht der Besteuerung unterliegen.

Der Abs. 2 beinhaltet Ausführungen zu allgemeinen Sachverhalten. Abs. 3 umfasst besondere Auslegungsgrundsätze in Bezug auf die Zusammenarbeit von jPdöR. Durch die Einfügung der Begrifflichkeit „insbesondere“ in die jeweiligen Absätze wird vom Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass es sich hierbei keinesfalls um eine abschließende Aufzählung handelt.

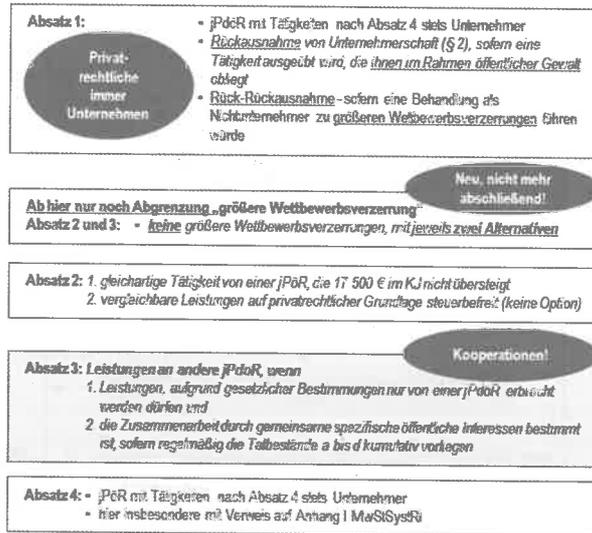
Wie die methodische Anwendung der Abs. 2 und 3 zu erfolgen hat bzw. in welcher möglichen Anwendungsreihenfolge diese zueinander stehen, gilt es zu erörtern.

Ist ggf. der Abs. 3 als Spezialvorschrift anzusehen, welcher möglicher Weise autark und somit ohne vorherige Überprüfung der in Abs. 2 niedergelegten Sachverhalte zu verstehen ist? Gegen eine solche Sichtweise spricht, dass es sich bei den in Abs. 2 aufgeführten Alternativen um Ausführungen handelt, bei welchen der Gesetzgeber schon aus anderen allgemeinen Beweggründen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen unterstellt. Diese allgemeinen Beweggründe gelten somit auch für die Zusammenarbeit von jPdöR uneingeschränkt. Abs. 3 regelt lediglich weitere spezielle Anwendungsfälle bei der Zusammenarbeit von jPdöR. Diese Sichtweise entspricht auch den Ausführungen in der BT-Drucksache in der im letzten Satz zu Abs. 2 wie folgt ausgeführt wird: „Weitere Fälle, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen, sind in Abs. 3 genannt.“ Der Intention des Gesetzgebers folgen, dass nur bei größerer Wettbewerbsverzerrung ein Zuordnung zum Unternehmensbereich zu erfolgen hat, erscheint es folgerichtig, dass alle vier beschriebenen Alternativen in den Abs. 2 und 3 bei der steuerrechtlichen Betrachtung von Zusammenarbeiten von jPdöR und somit auch der interkom-

munalen Zusammenarbeit (IKZ) zu berücksichtigen sind.

Die in Abs. 4 enthaltene Aufzählung der Sondertatbestände, welche stets dem Unternehmen zuzurechnen sind, entspricht den bisherigen Ausführungen in dem § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG, ergänzt um Tätigkeiten in der Anlage I der MwStSystRL. Wie die Begrifflichkeit „unbedeutender Umfang“ zu interpretieren ist, bedarf zukünftig einer näheren Erklärung. Anhaltspunkte könnten hier die Ausführungen in den Abs. 2 und 3 der neuen Vorschrift liefern.

#### Abbildung 2: Übersicht § 2b UStG n.F.



Nur wenn die Nichtbesteuerung von jPdöR zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, gilt die jPdöR zukünftig als Nichtunternehmer. Nichts anderes besagt § 2b UStG.

Damit zukünftig eine korrekte umsatzsteuerliche Deklaration aller entgeltlichen Leistungen der jPdöR erfolgen kann, ist es zwingend erforderlich, dass zunächst eine vollständige Erfassung aller Sachverhalte erfolgt und diese sodann einer umsatzsteuerrechtlichen Würdigung zugeführt werden. Die rechtliche Beurteilung stellt sich somit sehr komplex und aufwendig dar, wie die nachfolgenden Ausführungen verdeutlichen.

#### 4. Beurteilung im Einzelnen

Bei der nachfolgenden Abhandlung wird unterstellt, dass alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG kumulativ vorliegen. Innerhalb der lfd. Umsatzsteuerpraxis müssen diese Vorbedingungen regelmäßig überprüft werden.

##### 4.1. Sondertatbestände (§ 2b Abs. 4 UStG)

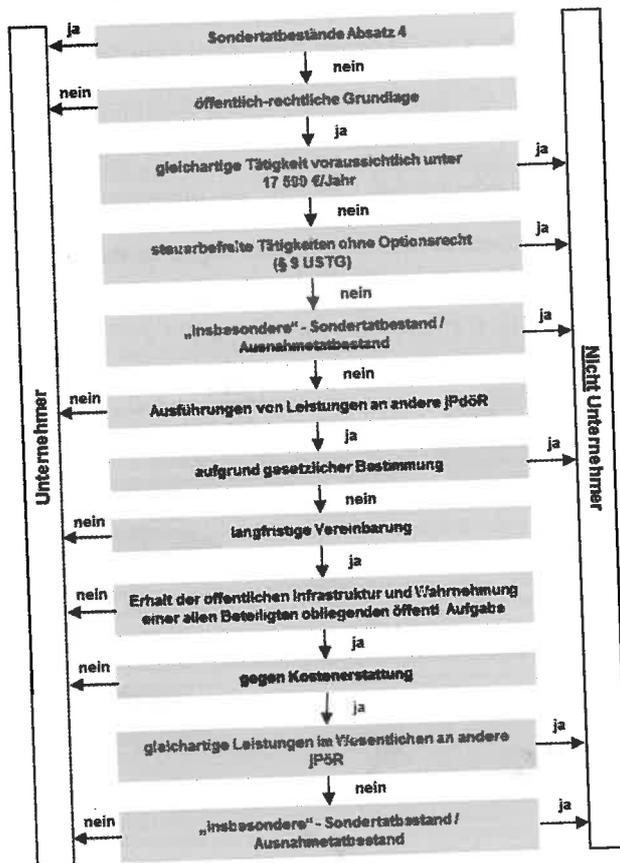
Sofern einer der Sondertatbestände des Abs. 4 inklusive der in der Anlage I zur MwStSystRL aufgeführten Sachverhalte vorliegt, ist dieser dem Unternehmensbereich der jPdöR ohne weitere Überprüfung zuzurechnen.

##### Beispiel:

Die Gemeinde A liefert entgeltlich Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie.

Was unter unbedeutenden Umfang in diesem Zusammenhang zu verstehen ist, bedarf noch der Auslegung.

Abbildung 3: Prüfschema/Checkliste



#### 4.2. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG: öffentlich-rechtliche Grundlage

Der EuGH hat im Urteil *Fazenda Pública*<sup>9)</sup> ausgeführt, dass die Tätigkeiten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne der *MwStSystRL* dann im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbracht werden, wenn sie auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolgen. Dies ist dann der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst.

Im Gesetz ist ebenfalls die Rede von öffentlicher Gewalt. In den Ausführungen der *BT-Drucksache* wird lediglich zwischen privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage unterschieden, wobei die privatrechtlichen Sachverhalte immer nach den allgemeinen Grundsätzen des § 2 UStG zu behandeln sind. Nur die auf öffentlich-rechtlichen Grundlagen basierenden Vorgänge sind nach Maßgabe des § 2b UStG zu würdigen. Somit dürfte den Satzungen der Gemeinde, z.B. in Form der Gebührensatzung, zukünftig aus steuerrechtlicher Sicht erheblich mehr Bedeutung zukommen. Unbenommen hiervon, muss bei der abschließenden steuerrechtlichen Gesamtbeurteilung immer das Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ mit in die Betrachtung einfließen.<sup>10)</sup>

Festzuhalten bleibt, dass auf Seiten der jPdöR vorab ein Verfahren zu Unterscheidung der Vertragsarten zu implementieren ist, bevor die eigentliche Beurteilung des Sachverhaltes in steuerrechtlicher Hinsicht erfolgen kann.<sup>11)</sup>

Dass mit diesen zukünftigen Beurteilungen bereits ein erhebliches latentes Risiko einhergeht, zeigt das an-

hängigen Verfahren beim BFH in Sachen Qualitätssicherung im Krankenhausbereich.<sup>12)</sup>

#### Beispiel:

Auf Grund der Friedhofsgebührensatzung nimmt die Stadt B Bestattungsgebühren in Höhe von 20 000 € ein. Die Feuerwehr der Gemeinde C vereinnahmt 18 000 € für gebührenpflichtige Amtshandlungen im Bereich der Brandschau.

Dies bedeutet aber nicht, dass Friedhofsämter und Feuerwehren insgesamt als Nichtunternehmer anzusehen sind. Vielmehr muss jede einzelne Besteuerung darauf hin überprüft werden, ob eine Nichtbesteuerung größere Wettbewerbsverzerrungen verursachen könnte (z.B. entgeltliche Schloss-Service-Dienste der Feuerwehr). Hierzu sind die nachfolgenden Prüfschritte erforderlich.

#### 4.3. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG: gleichartige Tätigkeit voraussichtlich unter 17 500 €/Jahr

Sachverhalte, welche auf privatrechtlicher Grundlage basieren, fallen nie unter den Regelungsinhalt dieser Vorschrift, sondern unter die Anwendung § 2 UStG und sind demnach steuerbar ab dem ersten Cent.

Anders verhält es sich, wenn die Betätigung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage basiert. Diese ist nur dann steuerbar, wenn der Umsatz für gleichartige Tätigkeiten voraussichtlich jeweils 17 500 € übersteigt. Es handelt sich hierbei um eine quantitative Wettbewerbsgrenze, welche sich lediglich an der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) orientiert ohne mit ihr inhaltsgleich zu sein. So stellt diese Regelung auf die jeweiligen separaten gleichartigen Tätigkeiten ab, mit der Folge, dass mehrfache Anwendungen der 17 500 €-Grenze bei ein und derselben jPdöR möglich sind. Nach der Gesetzesbegründung wird bei nichtübersteigen der Wertgrenze von 17 500 € bei gleichartigen Tätigkeiten unwiderlegbar unterstellt, dass größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind. Diese Gesetzespassage beinhaltet unbestimmte Rechtsbegriffe, welche es gilt zukünftig regelkonform auszulegen. So ist gleichartig weiter auszu-legen als gleich.

#### Beispiel:

Die Gemeinden D und E vereinnahmen jeweils Marktstandgebühren in Höhe von 15 000 €/Jahr.

Bei der Gemeinde E findet jährlich zusätzlich ein vierwöchiger Weihnachtsmarkt statt. Diese Entgelte in Höhe von 3 000 € werden auf privatrechtlicher Grundlage vereinnahmt.

Handelt es sich um vergleichbare Sachverhalte? Die meisten Wochenmärkte dürften wöchentlich stattfinden. Weihnachtsmärkte finden hingegen über einen länger anhaltenden dauerhaften Zeitraum einmal im Jahr statt. Sofern die Mietzahlungen auch die Mieten für die Weihnachtsstände beinhalten, gilt es dies bei der Abgrenzungsproblematik mit zu berücksichtigen und ggf. separat zu beurteilen.

9) EuGH v. 14.10.2000, C-446/98, *Fazenda Pública*, UVR 2001, 71.

10) Benutzungssatzung eines Parkhauses, BFH v. 10.12.1992, V R 3/88, BStBl II 1993, 380.

11) Pithan, Präsentation für das „Umsatzsteuerforum 2015“ (Kommun§ense-Fachtagung), Reform der Umsatzbesteuerung öffentlicher Trägerkörperschaften durch die Neuregelung des § 2b UStG ab 2016 – aus kommunaler Sicht, Ausführungen zu behördeninternen Verfügungen, entnommen.

12) FG Münster v. 16.4.2013, 6 K 227/10, EFG 2013, 1266, Revisi-on eingelegt, Az. des BFH: XI R 26/13.

Grundsätzlich bedarf es noch einer Aussage darüber, wie mit vergleichbaren Umsätzen auf privatrechtlicher Grundlage mit Bezug auf die Beitragsgrenze umzugehen ist. Müssen diese Erträge gedanklich in die betragsmäßige Betrachtung einbezogen werden oder sind diese, bedingt durch eine andere Rechtsgrundlage, als nicht gleichartig anzusehen?

**4.4. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG: steuerbefreite Tätigkeiten ohne Optionsrecht (§ 9 UStG)**

Sofern die Leistungen auch bei den anderen Marktteilnehmern kategorisch als steuerbefreite Ausgangsumsätze zu behandeln sind, weil keine Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht besteht, kann die Behandlung der jPdÖR als Nichtunternehmer auch keine größere Wettbewerbsverzerrungen verursachen.

Insbesondere die in § 4 UStG aufgeführten Sachverhalte gilt es auf ihre Anwendbarkeit im Zusammenhang mit § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG n.F. daraufhin zu überprüfen, welche Einrichtungen (z.B. Volkshochschulen, Kindergärten, Theater, Opern und Museen) unter diese Neuregelung zu subsumieren sind.

**Beispiele:**

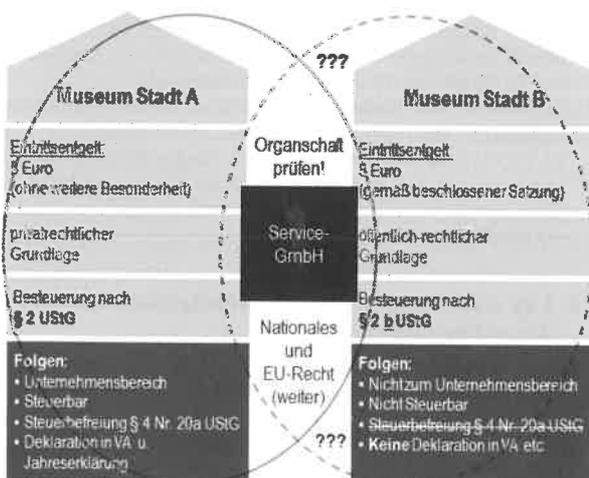
- a) Stadt F vereinnahmt Eintrittsentgelte im Museumsbereich von 30 000 € im Jahr.
- b) Stadt G vereinnahmt, basierend auf einer Gebührensatzung, Eintrittsentgelte im Museumsbereich von 40 000 € im Jahr.

**Lösung:**

- a) Die Eintrittsentgelte sind auf privatrechtlicher Grundlage vereinnahmt und somit steuerbar (Unternehmer nach § 2 UStG), aber steuerbefreit nach § 4 Nr. 20a UStG zu behandeln und gegenüber dem Finanzamt zu deklarieren.
- b) Die Gebühren werden auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung vereinnahmt und sind nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG n.F. nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen, weil es sich um steuerbefreite Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 20a UStG handelt und eine Optionsmöglichkeit nicht besteht. Eine Versteuerung bzw. Deklaration innerhalb Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgt nicht.

Es ist dabei zu beachten, dass die Behandlung als Nichtunternehmer in diesen Bereichen bei Änderungen der ursprünglichen Nutzungen (z.B. Umwandlung von begünstigten Museumsflächen in einen steuerrelevanten Shop-Bereich) oder in Bezug auf eine umsatzsteuerliche Organschaften, negative Folgen verursachen können.

**Abbildung 4: Nichtunternehmer/Organschaft**



**4.5. § 2b Abs. 2 Satz 1 UStG: Sondertatbestand/ Ausnahmetatbestand**

Fraglich ist, ob durch die Aufnahme der Begrifflichkeit „insbesondere“ inhaltlich lediglich eine abschließende Aufzählung zu Gunsten evtl. vorkommender Sondertatbeständen bzw. Ausnahmetatbestände, welche bisher noch nicht lokalisiert und deshalb nicht schriftlich fixiert werden konnten, vermieden werden sollte. Oder ob dieser Begrifflichkeit gewichtige praktische Bedeutung, abgeleitet aus der Systematik des § 2b UStG n.F., beigemessen werden muss. Denn in Abs. 1 Satz 1 wird generell ausgeführt, dass die jPdÖR als Nichtunternehmer anzusehen ist, soweit sie Tätigkeiten ausübt, die ihr im „Rahmen öffentlicher Gewalt“ obliegen. Satz 2 besagt sodann, dass dies nicht gelten soll, wenn dies zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde. In den Abs. 2 und 3 wird lediglich die Begrifflichkeit der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ negativ abgegrenzt. Ohne die Begrifflichkeit „insbesondere“ wäre vermutlich bei der Interpretation dieser Vorschrift eine abschließende negative Abgrenzung von Seiten des Gesetzgebers unterstellt worden. Dass dieses Ergebnis nicht sachgerecht sein kann, ergibt sich schon in Bezug auf Art. 13 MwStSystRL, welche – mit Ausnahme der in der Anlage I aufgeführten Sachverhalte – keine weiteren Definitionen zur „größeren Wettbewerbsverzerrung“ beinhaltet.

Zwar ist das Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ unter Berücksichtigung der hierzu ergangenen EuGH- und BFH-Rechtsprechung sicherlich weit und somit in Bezug auf die Steuerbegünstigung hin eng auszulegen, jedoch dürften die Anwendungsfälle mannigfaltig und von sehr großer Bedeutung für Städte und Gemeinden sein.

**Beispiele:**

- Stadt H erzielt Einnahmen von 100 000 € aus der Restmüllentsorgung von Privathaushalten.
  - Stadt I erzielt Einnahmen von 150 000 € aus der Abwasserbeseitigung von Privathaushalten.
- Diese Sachverhalte sind rein nach den allgemeinen Definitionen des § 2b Abs. 1 UStG n.F. zu würdigen. Ohne die Begrifflichkeit „insbesondere“ und somit eine abschließende Regelung in Abs. 2 und 3 unterstellend, wäre eine Einbeziehung dieser wesentlichen und bedeutenden Sachverhalte unter diese Vorschrift von vornherein ausgeschlossen.

**4.6. § 2b Abs. 3 Satz 1 UStG: Leistungen an andere jPdÖR**

Hierbei handelt es sich um die Kernvorschrift in Bezug auf die zukünftige Ausrichtung der Besteuerung der Zusammenarbeiten zwischen jPdÖR<sup>13)</sup> bzw. der interkommunale Zusammenarbeit (IKZ) im Bereich der kommunalen Familie.

Nur bei Leistungen an eine andere jPdÖR findet Abs. 3 Anwendung. Im kommunalen Bereich sind dies insbesondere Städte, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände, Anstalten des öffentlichen Rechts aber auch Kreise und Landschaftsverbände. Ebenso gilt diese Vorschrift für die Kirchen, die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten und die staatlichen Hochschulen etc.

13) Strahl, Kooperationen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, UR 2012, 381.

In diesem Zusammenhang muss bedacht werden, dass Spitzenverbände, Dachorganisationen und sonstigen Interessenverbände oftmals in der Rechtsform des eingetragenen Vereins konstituiert werden. Leistungsbeziehungen zwischen einer öffentlichen Trägerkörperschaft und einem e.V. sind jedoch nicht unter den Abs. 3 zu subsumieren.

#### 4.7. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG: aufgrund gesetzlicher Vorgaben

Sofern die Leistungen auf Grund gesetzlicher Bestimmungen originär nur von jPdöR erbracht werden können, wird von Gesetzes wegen keine größere Wettbewerbsverzerrung unterstellt.

##### Beispiele:

In der Gesetzesbegründung werden hierzu die gemeinsamen Standes- und Ordnungsämter und die zentralisierten Einwohnermeldeämter von zwei Kommunen angeführt.

Solche nicht zu bezweifelnden „marktfernen Tätigkeitsbereiche“ sind aufgrund gesetzlicher Bestimmungen den jPdöR vorbehalten. In der Praxis bedeutet das, diese Besonderheiten auf weitere relevante Anwendungsbereiche hin zu überprüfen.

#### 4.8. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a bis d UStG: langfristige Vereinbarung; Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe; gegen Kostenerstattung; gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPdöR

Die Zusammenarbeit von jPdöR unterliegt dann nicht der Besteuerung, wenn alle vier zuvor aufgeführten Kriterien kumulativ erfüllt werden. Es wird unterstellt, dass diese Kooperationen durch ein gemeinsames „spezifische öffentliche Interessen“ bestimmt werden und somit von der Besteuerung auszunehmen sind. Wie in den Ausführungen der BT-Drucksache ausgeführt, geht diese kumulative Aufzählung auf Unionsrecht und die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zum Wettbewerbsbegriff im Bereich des Vergaberechts zurück. Sofern mit den verbindlichen Vorgaben der MwStSystRL vereinbar, soll sich die Anwendung von Abs. 3 Nr. 2 an den vergaberrechtlichen Regelungen orientieren. Dies bedingt nach den Ausführungen in der BT-Drucksache auch, dass die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache Piepenbrock<sup>14)</sup> zu beachten sind, so dass „derartige“ verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z.B. Gebäudereinigung) regelmäßig nicht unter den Regelungsgehalt des Abs. 3 Nr. 2 fallen. Entsprechendes soll auch für Vereinbarung gelten, welche im Wesentlichen auf die Ausführung von Grünpflegearbeiten sowie von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden beschränkt sind.

##### Beispiel:

Im Gesetz über die Reinigung öffentlicher Straßen (Straßenreinigungsgesetz NRW – StrReinG NRW) wird ausgeführt:

„(1) Die öffentlichen Straßen innerhalb der geschlossenen Ortslagen sind von den Gemeinden zu reinigen, Bundesfernstraßen, Landstraßen und Kreisstraßen jedoch nur, soweit es sich um Ortsdurchfahrten handelt. Die Ge-

meinden können diese Aufgabe einer nach § 114a der Gemeindeordnung durch sie errichteten Anstalt des öffentlichen Rechts übertragen.“

Hieraus folgt, dass Reinigungsarbeiten von Gebäuden und Straßen durchaus unterschiedlich zu beurteilen sind. Ob dieser Sachverhalt ggf. sodann unter Abs. 3 Nr. 1 der Vorschrift zu subsumieren ist, kann für diese Betrachtung der verwaltungsunterstützenden Hilfstätigkeiten dahingestellt bleiben.

Nach den Ausführungen in der BT-Drucksache liegt eine allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe im Sinne von Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b auch dann vor, wenn die Aufgabe auf die leistende jPdöR (z.B. einen Zweckverband) übertragen wird (sog. vertikale Zusammenarbeit).

##### Beispiel:

Die Gemeinden J und K haben bereits einen gemeinsamen Bauhof in der Form des Zweckverbandes gegründet, welcher die Pflege der öffentlichen Grünanlagen und der Außenanlagen gemeindlicher Grundstücke sowie die Kontrolle, Wartung und Unterhaltung der öffentlichen Spielplätze, Sportanlagen und Straßen umfasst.

Bei einigen dieser Tätigkeitsschwerpunkte handelt es sich um Sachverhalte, welche in der Begründung explizit als Anwendungsfälle für verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeit aufgeführt wurden und der Umsatzsteuer unterliegen würden. Jedoch sind die Aufgabenbereiche des Zweckverbandes nicht auf diese Tätigkeit „beschränkt“.

Angaben zu den weiteren Tatbestandsvoraussetzungen in Abs. 3 Nr. 2 beinhaltet die Ausführungen in der BT-Drucksache nicht. Jedoch dürfte in Bezug auf die Auslegung der Begrifflichkeit von langfristig der Anknüpfungspunkt von mehr als 6 Monaten, welcher bei anderen steuerrechtliche Betrachtungsweise oftmals als Bezugsgröße genommen wird, als zu gering erachtet werden. Ebenso fehlt eine Konkretisierung, was inhaltlich unter einer Kostenerstattung zu verstehen ist.

Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang, wie der Gesetzeswortlaut in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe d UStG zu interpretieren ist, wonach von „gleichartigen Leistungen im Wesentlichen an andere jPdöR ausgeführt wird“ die Rede ist.

##### Beispiel:

Die Stadt L erbringt mit ihrem Rechenzentrum für die Städte M und N IT-Leistungen im Zusammenhang mit Sozialhilfeleistungen. Mit 90 % seiner Kapazität ist das Rechenzentrum für den eignen hoheitlichen Aufgabenbereich tätig. Die Entgelte werden verursachergerecht von den Städten beglichen. Die Abrechnung erfolgt auf reiner Kostenerstattungsbasis. Die hierfür zugrunde liegende öffentlich-rechtliche Vereinbarung wurde mit einer Laufzeit von 10 Jahren abgeschlossen.

Auch wenn der Gesetzeswortlaut anderes vermuten lässt, beinhaltet die Begründung zum FMK-Beschluss vom 23.10.2014 die Ausführung, dass die Leistungen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung für eigene hoheitliche Leistungen nicht in die Wesentlichkeitsbetrachtung mit einfließen.

#### 4.9. § 2b Abs. 3 Satz 1 UStG: Sondertatbestand/Ausnahmetatbestand

Zum Sinngehalt „insbesondere“ wird an dieser Stelle auf die Ausführungen unter § 2b Abs. 2 UStG verwiesen. Mit dem ergänzenden Hinweis „regelmäßig“

14) EuGH v. 13.6.2013, C-386/11, Piepenbrock, NVwZ 2013, 931.

in Abs. 3 Nr. 2 wird eine weitere Relativierung vorgenommen, deren praktischer Nutzen gegenwärtig noch nicht abzusehen ist.

### 5. Übergangsvorschrift bzw. Übergangsregelung

Sofern die jPdöR eine Besteuerung nach der bisherigen USt-Systematik<sup>15)</sup> wünscht, muss deren gesetzlicher Vertreter eine formlose schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt bis Ende 2016 abgeben (= aktive Erklärungspflicht). Dieses Wahlrecht kann die öffentliche Trägerkörperschaft nur für den unternehmerischen Tätigkeitsbereich insgesamt ausüben und ist somit nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze beschränkbar.

Generell treten die Regelungen zum UStG im Steueränderungsgesetz 2015 erst zum 1.1.2016 in Kraft. Bedingt durch § 27 Abs. 22 UStG n.F. kommt es jedoch zu einer abweichenden Inkraftsetzung des § 2b UStG n.F. ab 1.1.2017, verknüpft mit einer Übergangsfrist bis Ende 2020, die in Form einer aktiven Wahl- bzw. Optionsphase zu Gunsten der jPdöR ausgestaltet ist. Hierfür muss die jPdöR gegenüber der Finanzverwaltung bis zum 31.12.2016 (formlos) schriftlich erklären, dass sie für sämtliche ihrer Leistungen (Teiloptionen sind nicht zulässig) die Besteuerung nach § 2 Abs. 3 UStG in der Fassung vom 31.12.2015 vornimmt. Bei der möglichen Fortführung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. innerhalb der Übergangsregelungen kann gedanklich unterstellt werden, dass hierbei die inhaltlicher Einbeziehung der bisherigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung (Umsatzsteueranwendungserlass und Verfügungs- und Erlasslage nach derzeitigem Stand) zugrunde gelegt werden kann.

Eine wirksame Erklärung liegt nur dann vor, wenn diese von ihrem gesetzlichen Vertreter gegenüber der Finanzverwaltung abgegeben wurde, bei Städten grundsätzlich der Bürgermeister bzw. Oberbürgermeister. Sollte diese Erklärung nicht als „ein Geschäft der laufenden Verwaltung“ einzustufen sein oder wären auch aus anderen Gründen andere Organe und Gremien zu beteiligen, würde dies die Überprüfungsphase intern noch einmal erheblich verlängern.

Selbst wenn die sehr arbeitsintensive Bestandsaufnahme aller Erträge (Ertragsinventur) und Verträge (Vertragsinventur) abgeschlossen vorliegt, was bereits als ein sehr ambitioniertes Ziel angesehen werden kann, kommt erschwerend hinzu, dass noch viele Interpretations-, Auslegungs- und Abgrenzungsfragen zur neuen steuerlichen Vorschrift bestehen und Auswertungen in diesem Bereich somit stark fehleranfällig und risikobehaftet sind.

Zudem gilt es, mögliche neue Bereiche des Vorsteuerabzugs zu lokalisieren und zu quantifizieren und in die Gesamtbetrachtung und Vergleichsberechnung mit einzubeziehen.

Fraglich ist noch, wie die Finanzverwaltung mit einer nicht wirksamen abgegebenen Erklärung umgeht und welche Rechtsfolgen hieraus erwachsen. Ein Widerruf der Erklärung ist nur zu den darauf folgenden Jahreswechseln möglich.

Ab dem 1.1.2021 müssen dann alle öffentlichen Trägerkörperschaften generell die Besteuerung nach Maßgabe des § 2b UStG befolgen.

### 6. Hinweis zur Vorsteuer

Bei der Betrachtung der Auswirkungen des § 2b UStG n.F. gilt es vor Ort in den Kommunen auch einen verstärkten Focus auf die zukünftig Erfassung und Deklaration der Vorsteuerbeträge zu richten. Da die hiermit verbundenen Fragestellungen bezogen auf die Neubestimmung des Unternehmer-/Unternehmensbegriff und die Erfassungs- und Buchungsproblematik vielschichtig und komplex sind, würden detaillierte Darstellungen hierzu den Rahmen dieser Abhandlung sprengen. Es liegen bereits die ersten Ausarbeitungen namhafter Autoren in diesem Bereich vor auf die an dieser Stelle verwiesen werden kann, so z.B. Meurer in MwStR.<sup>16)</sup> Erwähnenswert sind hier die Ausführungen zum Vorsteuerabzug für Investitionsmaßnahmen im Bereich des Übergangszeitraums, welche für steuerpflichtige Leistungen nach dem 31.12.2020 als auch innerhalb dieser Zeitspanne bezogen werden. Hierin wird eine generelle Vorsteuerabzugsmöglichkeit unterstellt.<sup>17)</sup>

Die richtige Zuordnung von Eingangsleistungen und korrekte Erfassung von Vorsteuerbeträgen wird für die Zukunft eine Herausforderung darstellen. Diese könnte von der Finanzverwaltung durch sachgerechte eingeräumte Pauschalierungsmethoden, in Form von Wahlrechten, ggf. abgemildert werden.

Zielführend wäre, wenn das BMF-Schreiben zur Einführung des § 2b UStG auch Aspekte und Aussagen zum Vorsteuerabzug beinhalten würde.

### 7. Fazit

Mit der Einführung des § 2b UStG n.F. vollzieht sich ein vollständiger Systemwechsel innerhalb der Besteuerungspraxis der öffentlichen Hand. Diese Vorschrift ist hoch komplex, versehen mit vielfältigen neuen Anwendungsbereichen und Auslegungsfragen. Diese bedingen, dass sowohl die Überprüfungs-, Umstellungsphase und auch die zukünftige Sicherstellung der gesamten Steuerverpflichtungen sich sehr viel arbeits- und personalintensiver gestalten werden. Diesen Aspekten gilt es vorausschauend vor Ort Sorge zu tragen.

Selbst wenn im Laufe des kommenden Jahres ein Anwendungsschreiben zu zentralen Fragen des § 2b UStG erscheinen sollte, ist dies mit Bezug auf die abzugebende Erklärung durch die jPdöR bis Ende 2016, wenn diese eine Umsatzbesteuerung nach der bisherigen Besteuerungspraxis wünscht, als sehr ambitioniert anzusehen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Entscheidung auf einer gesicherten Datenbasis mit anschließender steuerrechtlicher Gesamtwürdigung begründet vollzogen werden soll.

15) Dazu ausführlich: Sterzinger, Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand; UR 2015, 655.

16) Meurer, MwStR 2015, 758.

17) Vgl. Pithan, Präsentation für das „Umsatzsteuerforum 2015“, (Kommun§ense-Fachtagung), Reform der Umsatzbesteuerung öffentlicher Trägerkörperschaften durch die Neuregelung des § 2b UStG ab 2016 – aus kommunaler Sicht.