

Umsatzbesteuerung der Leistungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts

Anwendungsfragen des § 2b UStG

Verfasser: Martin **Kronawitter**
Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einleitung	126
2 Entkoppelung des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs vom Körperschaftsteuerrecht	126
3 Handeln auf privatrechtlicher Grundlage	127
4 Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt	128
4.1 Handeln auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung	128
4.2 Unternehmereigenschaft bei der Erbringung von Katalogtätigkeiten im Sinne des § 2b Abs. 4 UStG	129
5 Wettbewerbsrelevante Tätigkeiten im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen	130
5.1 Wettbewerbsverzerrungen mit marktrelevanten Tätigkeiten	130
5.2 Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 €	131
5.3 Vergleichbare steuerfreie Tätigkeiten privater Unternehmer	132
6 Besteuerung von Beistandsleistungen bzw. bei der Zusammenarbeit von jPdöR	132
6.1 Den jPdöR vorbehaltene Leistungen	133
6.2 Gemeinsame spezifische öffentliche Interessen	133
6.2.1 Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung	133
6.2.2 Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe	134
6.2.3 Ausschließliche Kostenerstattung	135
6.2.4 Leistungserbringung im Wesentlichen an andere jPdöR	135

7	Widerrufsmöglichkeit der Optionserklärung während des Übergangszeitraums	136
8	Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung (§§ 15, 15a UStG)	136

1 Einleitung

Im Geschäftsbericht 2015 wurde an dieser Stelle der gesetzliche Rahmen des durch das „Steueränderungsgesetz 2015“¹ eingefügten § 2b UStG erläutert. Mit der Neuregelung hat der Gesetzgeber den Unternehmerbegriff von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) entsprechend den Vorgaben des EU-Rechts wettbewerbsorientiert angepasst, was gegenüber der bisherigen Besteuerung nach § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 KStG eine grundlegende Überarbeitung erforderlich machte. Mehr als ein Jahr nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) als ausführende Behörde mit Schreiben vom 16.12.2016 (III C 2 - S 7107/16/10001) zu Anwendungsfragen des § 2b UStG Stellung genommen. Die Verfügung gilt es im Folgenden aufzuzeigen.

2 Entkoppelung des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs vom Körperschaftsteuerrecht

Bislang knüpfte das Umsatzsteuergesetz mit § 2 Abs. 3 UStG hinsichtlich der Besteuerung der Leistungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an den vom Körperschaftsteuerrecht geprägten Begriff des so genannten „**Betriebs gewerblicher Art**“ im Sinne des § 4 KStG an. Neben den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben waren lediglich die Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig.

Da die maßgebliche Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie² (MwStSystRL) den Terminus Betrieb gewerblicher Art nicht kennt und dementsprechend die Steuerpflichten nicht daran koppelt, war hierzulande vielfach keine EU-konforme Umsatzbesteuerung gewährleistet. Infolgedessen ergingen etliche **Entscheidungen des Bundesfinanzhofs** (BFH), bei denen § 2 Abs. 3 UStG über den eigentlichen Wortlaut des Gesetzes hinaus richtlinienkonform ausgelegt worden ist: Danach handelt eine jPdöR unternehmerisch, falls sie eine wirtschaftliche Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag erbringt. Auf weitere Voraussetzungen kommt es sodann nicht mehr an. Handelt die jPdöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (z. B. durch Verwaltungsakt), gilt sie als umsatzsteuerlicher Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.³ Umsatzgrößen wie die bisherige 30.678 €- bzw. 35.000 €-Grenze des R 6 Abs. 5 KStR 2004 bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015, die die Finanzverwaltung im Zweifel für die Begründung eines Betriebs gewerblicher Art herangezogen hat, waren für die neuere Rechtsprechung in Sachen Umsatzbesteuerung unbeachtlich.⁴ Ebenso ohne Belang war insoweit der Umfang der so genannten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO, z. B. Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten). Hierzulande hat der Gesetzgeber es versäumt, diese ertragsteuerlich befreite Sphäre auch vom umsatzsteuerrelevanten Bereich auszunehmen.⁵ Beistandsleistungen, die zwischen jPdöR gegen Entgelt er-

¹ BGBl I 2015 S. 1834

² Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006, ABl. EU Nr. L 347, S. 1

³ z. B. BFH, Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74; BFH, Urteil vom 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670; BFH, Urteil vom 01.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534

⁴ z. B. BFH, Urteil vom 17.03.2010 – XI R 17/08, BFH/NV 2010, 2359

⁵ EuGH, Urteil vom 04.06.2009 – C-102/08, Salix, Slg. 2009, I-4629, BFH/NV Beilage 2009, 1222

bracht werden (z. B. die Überlassung einer Turnhalle gegen Entgelt an eine Nachbargemeinde für den dortigen Schulunterricht), sind ebenfalls steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.⁶

Die BFH-Entscheidungen sind bis dato nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden, so dass die Finanzverwaltung die Urteilsgrundsätze von sich aus nicht über den jeweils entschiedenen Einzelfall angewandt hat. Nichtsdestotrotz gestanden die Steuerbehörden den jPdöR ein **Wahlrecht** zu, einheitlich für das gesamte Unternehmen entweder der deutschen Rechtslage zu folgen oder sich auf das Unionsrecht zu berufen.⁷

3 Handeln auf privatrechtlicher Grundlage

Die Unternehmereigenschaft bemisst sich allgemein nach § 2 Abs. 1 UStG, wonach derjenige unternehmerisch tätig ist, der eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausübt. Die fehlende Absicht, Gewinn zu erzielen, oder ein Tätigwerden nur gegenüber eigenen Mitgliedern steht dem unternehmerischen Handeln nicht entgegen. Die Vorschrift setzt damit Art. 9 MwStSystRL vollumfänglich in nationales Recht um. Mit dem Anwendungsschreiben zu § 2b UStG vom 16.12.2016 stellt das BMF klar, dass die Art der entsprechenden Einnahmen unerheblich ist. Infolgedessen können Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, auch wirtschaftliche Tätigkeiten sein (Rz. 4).

Die Abgrenzung von § 2b zu § 2 UStG ist anhand des Kriteriums der öffentlichen Gewalt vorzunehmen. Sind jPdöR wirtschaftlich im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG tätig, gelten sie nämlich gleichwohl nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Umgekehrt folgt daraus, dass der **Anwendungsbereich des § 2b UStG** erst gar **nicht eröffnet** ist, soweit sich die jPdöR nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt, sondern auf privatrechtlicher Basis betätigt. **Ein Handeln der jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag begründet immer deren Unternehmereigenschaft!**⁸

Hilfsgeschäfte, also vereinzelte Leistungen gegen Entgelt, die neben dem eigentlichen Unternehmensgegenstand erbracht werden,⁹ fallen auch dann nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG, wenn sie mit nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten von jPdöR einhergehen (z. B. Veräußerungen von Gegenständen, die im hoheitlichen Bereich eingesetzt waren); denn sie werden auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt. Das BMF macht aber die Unternehmereigenschaft von der Nachhaltigkeit der Verkaufstätigkeit abhängig (Rz. 19). Dabei werden Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei jPdöR mit sich bringt, nicht nachhaltig ausgeübt und sind somit nicht steuerbar, selbst wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. Die von Zeit zu Zeit erforderliche Auswechslung von Gegenständen ist schlichtweg zur Aufrechthaltung des Betriebs in der

⁶ BFH, Urteil vom 10.11.2011, a. a. O.

⁷ OFD Niedersachsen, Verfügung vom 27.07.2012, S 7106-283-St 171, DStR 2012, 1923; zuvor OFD Niedersachsen, Verfügung vom 26.01.2011 – S 7106-283-St 22/St 171

⁸ z. B. BFH, Urteile vom 03.03.2011, a. a. O., vom 10.11.2011, a. a. O., und vom 01.12.2011, a. a. O.

⁹ BFH, Urteil vom 20.09.1990 – V R 92/85, BStBl II 1991 S. 35

nichtunternehmerischen Sphäre erforderlich (Rz. 20). Die Höhe des Umsatzes hat hierauf keinerlei Einfluss.

4 Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt

4.1 Handeln auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung

Als Tätigkeiten, die einer jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nach Auffassung des BMF nur solche in Betracht, bei denen die jPdöR **auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung** tätig wird. Die öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann sich dabei aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einer Satzung, aus Staatsverträgen, verfassungsrechtlichen Verträgen, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarungen, öffentlich-rechtlichen Verträgen sowie aus der kirchenrechtlichen Rechtsetzung ergeben (Rz. 6).

Auf kommunaler Ebene spielen öffentlich-rechtliche Satzungen bzw. Verträge eine wesentliche Rolle:

Satzungen werden von jPdöR zur Regelung ihrer eigenen Angelegenheiten erlassen (z. B. Gemeindegatzungen, Satzungen von Zweckverbänden, Anstalten des öffentlichen Rechts oder Stiftungen des öffentlichen Rechts). Übt eine jPdöR eine wirtschaftliche Tätigkeit auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform aus (z. B. Abwasserentsorgung auf der Grundlage der Entwässerungssatzung und der entsprechenden Beitrags- und Gebührensatzung), wird sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig (Rz. 8 des BMF-Schreibens).

Die jPdöR kann einen **öffentlich-rechtlichen Vertrag** (z. B. Art. 54 BayVwVfG, § 53 SGB X, § 124 BauGB, § 54 VwVfG) insbesondere mit demjenigen schließen, an den sie sonst einen Verwaltungsakt richten würde. Ein Vertrag ist als öffentlich-rechtlich zu beurteilen, wenn Gegenstand und Zweck des Vertrags dem öffentlichen Recht zuzuordnen sind. Ein Indiz für das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags ist die Eröffnung des Verwaltungsrechtswegs (Rz. 12). Die Verwaltung erkennt öffentlich-rechtliche Verträge beispielsweise in folgenden Fällen an (Rz. 13):

- Eine besondere öffentlich-rechtliche Norm berechtigt die Beteiligten zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags (z. B. Erschließungsvertrag nach § 124 BauGB).
- Die in dem Vertrag übernommenen Verpflichtungen werden in einer öffentlich-rechtlichen Norm geregelt (z. B. öffentlich-rechtliche Tätigkeit einer Landesärztekammer im Rahmen der Qualitätssicherung).
- Der Vertrag dient dem Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. Einigung im Enteignungsverfahren nach § 110 BauGB).
- In dem Vertrag verpflichtet sich einer der beiden Vertragspartner zum Erlass einer hoheitlichen Maßnahme (z. B. Erlass einer Baugenehmigung).

Beispiel:¹⁰

Ein Landkreis übernimmt vertragsgemäß die Anlagenbuchhaltung und das Liquiditätskreditmanagement für die Gemeinden seines Kreisgebietes und erhält hierfür von den Gemeinden einen Ausgleich in Höhe der angefallenen Kosten. Verträge dieser Art zwischen Kommunen sind nach Art. 54 Satz 1 BayVwVfG zulässig, so dass der Landkreis auf öffentlich-rechtlicher Grundlage im Rahmen öffentlicher Gewalt tätig ist.

Ob die jeweiligen erbrachten entgeltlichen Leistungen unter die Sonderregelung des § 2b Abs. 1 UStG fallen, hängt allein von der zulässigerweise gewählten **Handlungsform** der entsprechenden Tätigkeit ab. Manche Aufgaben kann eine jPdöR ohnehin nur innerhalb privatrechtlicher Handlungsformen erfüllen (z. B. Betrieb einer Cafeteria, Überlassung von Werbeflächen oder Grundstücksverkäufe außerhalb der staatlichen Boden- und Siedlungspolitik). Besteht für eine Leistung ein Anschluss- und Benutzungszwang, deutet dies auf eine Erbringung der einzelnen Leistung der jPdöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage hin (z. B. Hausmüllentsorgung nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz). Das BMF betont in diesem Zusammenhang, dass eine gesetzlich vorgeschriebene öffentlich-rechtliche Handlungsform nicht mit steuerlicher Wirkung durch eine privatrechtliche ersetzt werden kann (und umgekehrt). Wurde z. B. ohne rechtliche Grundlage die Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrags gewählt, handelt die jPdöR außerhalb der öffentlichen Gewalt (Rz. 16). Erbringt eine jPdöR in Umsetzung einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer (z. B. mit dem Betrieb eines Freibades), werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst (Rz. 6 des BMF-Schreibens). Nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns ist grundsätzlich anzunehmen, dass die von der jPdöR gewählte Handlungsform auch die rechtlich zulässige ist (Rz. 17 des BMF-Schreibens).

4.2 Unternehmereigenschaft bei der Erbringung von Katalogtätigkeiten im Sinne des § 2b Abs. 4 UStG

Mit der Ausübung der in § 2b Abs. 4 UStG genannten Tätigkeiten gelten jPdöR – unter den übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG (u. a. Nachhaltigkeit, Selbstständigkeit, Einnahmenerzielungsabsicht) – ebenso **stets als Unternehmer**, und zwar selbst dann, wenn ansonsten § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG greifen würde (Rz. 55 des BMF-Schreibens). Von den so genannten Katalogtätigkeiten sind insbesondere die in § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG in Verbindung mit dem Anhang I der MwStSystRL genannten Leistungen zu erwähnen: Telekommunikationswesen, Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, Güter- und Personenbeförderung, Hafen- und Flughafendienstleistungen, Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter, Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und ähnlichen Einrichtungen.

Hiermit unterliegt die jPdöR stets der Besteuerung, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Das BMF stuft den Umfang einer Tätigkeit als nicht mehr unbedeutend ein, wenn die damit erzielten **Umsätze mehr als 17.500 €** pro Jahr betragen. Diese Betragsgrenze gilt jeweils für jede der von § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG erfassten Tätigkeiten (Rz. 57 des BMF-Schreibens).

¹⁰ Rz. 14 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

5 Wettbewerbsrelevante Tätigkeiten im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen

Führt eine jPdöR Tätigkeiten zulässigerweise im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen aus, unterliegt sie allerdings der Umsatzsteuer, wenn die Nichtbesteuerung dieser Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Größer sind Wettbewerbsverzerrungen bereits dann, wenn sie nicht lediglich unbedeutend sind.¹¹

5.1 Wettbewerbsverzerrungen mit marktrelevanten Tätigkeiten

Beeinträchtigungen des Wettbewerbs sind nur denkbar, wenn Wettbewerb bestehen kann, d. h. die fragliche Tätigkeit der jPdöR **marktrelevant** ist. Die von einer jPdöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art muss ebenso von einem privaten Unternehmer erbracht werden können (Rz. 23 des BMF-Schreibens). Die Besteuerung darf dabei nicht zugunsten oder zulasten eines öffentlich-rechtlichen bzw. privaten Marktteilnehmers wirken. Demzufolge kann sich auch eine jPdöR auf sich durch eine Nichtbesteuerung ergebende größere Wettbewerbsnachteile zu ihren eigenen Lasten gegenüber privaten Unternehmern beufen (Rz. 30).

Die Wettbewerbsrelevanz bestimmt sich nach der Art der fraglichen Tätigkeit. Der Bezug auf einen lokalen Markt, d. h. ob dort die öffentlichen Einrichtungen einem gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerb ausgesetzt sind, ist eher nachrangig (Rz. 24 des BMF-Schreibens). Allerdings muss die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht nur rein hypothetisch sein.¹² Beispielsweise kann bei der Entsorgung von Abfällen aus privaten Haushaltungen nach § 20 KrWG kein Wettbewerb herrschen, da die Leistung nicht von privaten Unternehmern erbracht werden darf. Lediglich die Erbringung von Vorleistungen an die zur Entsorgung verpflichtete jPdöR zum Zweck der Durchführung der Abfallentsorgung ist privaten Unternehmern zugänglich (§ 22 KrWG).

Die Marktrelevanz ist zwar grundsätzlich nicht auf einen lokalen Markt beschränkt. Der räumlich relevante Markt¹³ kann jedoch z. B. durch eine Abnahme- oder Annahmeverpflichtung von Leistungen der öffentlichen Hand begrenzt werden, so dass eine Wettbewerbssituation zu verneinen ist. Ansonsten lässt sich ein potenzieller Wettbewerb grundsätzlich nicht ausschließen (Rz. 27 des BMF-Schreibens). Die in einem anderen Mitgliedstaat bestehende Möglichkeit, eine bestimmte Tätigkeit privatrechtlich auszuüben, führt nicht per se dazu, diese als in einem realen Wettbewerb mit einer vergleichbaren in Deutschland der öffentlichen Aufgabenerbringung vorbehaltenen Tätigkeit stehend anzusehen (Rz. 29).

Beispiel:¹⁴

In einzelnen Bundesländern besteht bei der Feuerbestattung ein potenzieller Wettbewerb, da diese zwar in diesen Bundesländern nur öffentlich-rechtlich erbracht werden kann, aber wegen

¹¹ EuGH, Urteil vom 16.09.2008 – C-288/07, Isle of Wight Council, Slg. 2008, I-7203

¹² EuGH, Urteil vom 16.09.2008, a. a. O.

¹³ BFH, Urteil vom 03.07.2008 – V R 40/04, BStBl II 2009 S. 208

¹⁴ Rz. 28 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

der fehlenden Abnahmeverpflichtung auch die Inanspruchnahme privater Anbieter in anderen Bundesländern möglich ist.¹⁵

§ 2b Abs. 2 UStG enthält eine (nicht abschließende) Aufzählung von Fällen, in denen nach dem Willen des Gesetzgebers auch bei einer an sich wirtschaftlichen Betätigung einer jPdÖR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vorliegen.

5.2 Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 €

Zum einen erachtet der Gesetzgeber Wettbewerbsverzerrungen für unbedeutend, sofern mit gleichartigen Tätigkeiten bloß ein Jahresumsatz bis zu 17.500 € erwirtschaftet wird (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG). Bei einem Unterschreiten jener Wettbewerbsgrenze wird **unwiderlegbar** eine nichtunternehmerische Tätigkeit unterstellt. Es besteht **kein Wahlrecht der jPdÖR** (Rz. 33 des BMF-Schreibens).

Abzustellen ist für die Ermittlung der Wettbewerbsgrenze auf den **voraussichtlichen Umsatz** der einzelnen gleichartigen Tätigkeiten im Kalenderjahr. War nach den Verhältnissen zu Beginn eines Jahres ein voraussichtlicher Umsatz von nicht mehr als 17.500 € zu erwarten, ist dieser Betrag sogar maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 17.500 € überschreitet. Bei neu im Kalenderjahr aufgenommenen Tätigkeiten unterbleibt – im Gegensatz zur Kleinunternehmerregelung (§ 19 Abs. 3 UStG) – eine Umrechnung auf einen fiktiven Jahresumsatz (Rz. 34).

Beispiel:¹⁶

Eine Gemeinde, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Stellplätze für Pkw in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, erzielt mit dieser Tätigkeit voraussichtlich 13.500 € jährlich. Obwohl die Gemeinde wirtschaftlich im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig ist, gilt sie insoweit nicht als Unternehmer, weil die Grenze von 17.500 € nicht überschritten wird und damit keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Hinweis: Mangels Unternehmereigenschaft steht ihr insbesondere aus der Investition in die Tiefgarage kein Vorsteuerabzug zu. Die Gemeinde kann sich nicht freiwillig als Unternehmer behandeln lassen.

Für die Ermittlung der 17.500 €-Grenze sind **gleichartige Tätigkeiten der jPdÖR zusammenzufassen**, die aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen (Rz. 36 des BMF-Schreibens).

Beispiel:¹⁷

Die Gemeinde erzielt aus der Stellplatzüberlassung auf einem Parkplatz und in einem Parkhaus voraussichtlich einen Umsatz von 3.500 € und 12.000 €. Daneben nimmt sie aus der Überlassung von unselbstständigen Parkbuchten auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen, die dem allgemeinen Verkehr dienen, voraussichtlich 20.000 € pro Jahr ein.

¹⁵ BFH, Urteil vom 05.10.2006 – VII R 24/03, BStBl II 2007 S. 243

¹⁶ Rz. 35 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

¹⁷ vgl. Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

Die Umsätze aus der Stellplatzüberlassung auf einem Parkplatz und in einem Parkhaus sind gleichartig und zusammenzufassen. Die Überlassung der unselbstständigen Parkbuchten dient der Ordnung des ruhenden Verkehrs und ist deshalb – auch aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers – nicht als gleichartig mit der Stellplatzüberlassung auf einem Parkplatz und in einem Parkhaus anzusehen. Der Umsatz von 20.000 € bleibt bei der Betrachtung der Wertgrenze unberücksichtigt. Da der mit der Stellplatzüberlassung auf einem Parkplatz und in einem Parkhaus erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € nicht übersteigt, liegt insoweit keine größere Wettbewerbsverzerrung vor. Die Gemeinde handelt nichtunternehmerisch.

5.3 Vergleichbare steuerfreie Tätigkeiten privater Unternehmer

Zum anderen entstehen durch die Nichtbesteuerung von Leistungen der jPdöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen, wenn vergleichbare Leistungen privater Unternehmer aufgrund einer Steuerbefreiung ebenfalls nicht mit Umsatzsteuer belastet werden (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG). Insofern wird die jPdöR mit diesen Leistungen grundsätzlich nicht unternehmerisch tätig.

Dies gilt **nicht** für die in § 9 Abs. 1 UStG genannten Leistungen einer jPdöR, bei denen ein **Verzicht auf die Steuerbefreiung** grundsätzlich möglich ist (Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12 oder 13 UStG). Beispielsweise könnte die Nichtbesteuerung von Vermietungsumsätzen oder Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der jPdöR führen. Ein (privater) Unternehmer kann nämlich unter den Voraussetzungen des § 9 UStG diese Umsätze als steuerpflichtig behandeln, falls der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Ihm bliebe daraufhin der Vorsteuerabzug erhalten (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Aus diesem Grund sind von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen mit Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung nicht erfasst. Dies gilt unabhängig davon, ob die jPdöR tatsächlich auf die Steuerbefreiung verzichtet oder ein Verzicht aufgrund der in § 9 UStG genannten Voraussetzungen in dem konkreten Einzelfall ausgeschlossen ist (Rz. 38 des BMF-Schreibens).

6 Besteuerung von Beistandsleistungen bzw. bei der Zusammenarbeit von jPdöR

§ 2b Abs. 3 UStG nimmt unter gewissen Voraussetzungen, die teilweise dem Vergaberecht (Art. 12 Abs. 4 der Vergaberichtlinie 2014/24/EU) entstammen, Fälle der vertikalen und horizontalen Zusammenarbeit von jPdöR bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben von der Umsatzbesteuerung aus. Dabei ist § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG maßgeblich, wonach jPdöR nicht als Unternehmer gelten. Größere Wettbewerbsverzerrungen sind etwa nicht ersichtlich, wenn die betroffenen Leistungen zwischen jPdöR ausgetauscht werden und dabei

- die Leistungen entweder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPdöR erbracht werden dürfen oder
- die Zusammenarbeit der jPdöR durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

6.1 Den jPdöR vorbehaltene Leistungen

Bei Leistungen, die aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen allein von jPdöR erbracht werden dürfen, kann sich **keine Wettbewerbssituation** ergeben. Private Wirtschaftsteilnehmer sind von der Erbringung ausgeschlossen. Konsequenterweise liegen in diesen Fällen nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor. Erfasst sind einerseits Leistungen, die den jPdöR gesetzlich vorbehalten sind bzw. deren Erbringung privaten Wirtschaftsteilnehmern gesetzlich verwehrt ist, andererseits Leistungen, die eine jPdöR aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen ausschließlich bei einer anderen jPdöR nachfragen darf (Rz. 41 des BMF-Schreibens).

Der Begriff der „**gesetzlichen Bestimmungen**“ bezeichnet alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes- oder Landesrechts und ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG (Rz. 42 des BMF-Schreibens). Bestimmungen einer Satzung der jPdöR reichen nicht aus, einen Vorbehalt zugunsten der jPdöR zu begründen.

Schließlich macht die Verwaltung deutlich, dass Leistungen, die eine jPdöR mangels einer entgegenstehenden gesetzlichen Bestimmung auf dem freien Markt beschaffen kann und darf (z. B. Gehaltsabrechnungen, Fuhrparkmanagement), von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG nicht erfasst werden (Rz. 44).

6.2 Gemeinsame spezifische öffentliche Interessen

Eine Zusammenarbeit zwischen jPdöR ruft keine größeren Beeinträchtigungen des Wettbewerbs hervor, wenn die Durchführung dieser Zusammenarbeit durch „gemeinsame spezifische öffentliche Interessen“ bestimmt wird (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

- die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPdöR erbringt.

Diese Kriterien müssen **kumulativ** vorliegen. Ausschließlich haushalterische Zielsetzungen (z. B. Kosteneinsparungen, Synergien) liegen zwar im öffentlichen Interesse, sind jedoch kein spezifisches Kennzeichen öffentlich-rechtlichen Handelns (Rz. 45 des BMF-Schreibens).

6.2.1 Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung

Zunächst müssen die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG). Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen in diesem Sinne sind insbesondere der **öffentlich-rechtliche Vertrag**, Verwaltungsabkommen und -vereinbarungen sowie Staatsverträge (Rz. 46 des BMF-Schreibens). Eine Aufgabenübernahme auf Grundlage einer **Satzung** genügt den Anforderungen nicht.

Ein Vertrag, der der Sicherstellung der Erreichung gemeinsamer Ziele dient, ist nach Einschätzung des BMF qualitativ auf **Langfristigkeit** ausgerichtet. Jedenfalls ist bei auf unbestimmte Zeit geschlossenen Vereinbarungen das Kriterium der Langfristigkeit erfüllt. Befristete Vereinbarungen sind regelmäßig als langfristig anzusehen, wenn sie für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren geschlossen werden. Wenn dies nach der Art der Tätigkeit üblich ist, sind auch kürzere Zeiträume möglich (Rz. 47).

6.2.2 Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe

Zum Zweiten müssen die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen, damit die Zusammenarbeit der jPdöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen hervorruft (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG).

Unter den Begriff „**Erhalt der öffentlichen Infrastruktur**“ fällt auch deren Förderung, Ausbau und Errichtung. Die öffentliche Infrastruktur umfasst alle Einrichtungen, die für die Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des § 2b Abs. 1 UStG notwendig sind (z. B. Verkehrswegenetz, Entsorgung von Wasser). Nicht zur öffentlichen Infrastruktur im Sinne des § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b UStG gehören die Bereiche, die der Ausübung einer in § 2b Abs. 4 UStG genannten Tätigkeit dienen (Rz. 48 des BMF-Schreibens). Das sind hauptsächlich die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe von jPdöR.

Zudem hat die Leistung der Wahrnehmung einer **allen Beteiligten obliegenden Aufgabe** zu dienen. Die jPdöR arbeiten zusammen, um ein gemeinsames Ziel im Interesse der Allgemeinheit zu erreichen. So liegt eine gemeinsame Aufgabenerfüllung vor, wenn die betreffende Aufgabe in Gänze auf die leistende jPdöR übertragen wird (z. B. von einer Kommune auf einen Zweckverband). Sind lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z. B. Gebäudereinigung) Gegenstand der Vereinbarung, ist regelmäßig davon auszugehen, dass diese nicht der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen (Rz. 49 des BMF-Schreibens).

Beispiel:¹⁸

„Gemeinde A übernimmt auf Grundlage einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung in Gänze die Aufgaben, die bisher vom Bauhof der Gemeinde B wahrgenommen wurden. Der Erhalt der Funktionsfähigkeit aller gemeindlichen Anlagen ist eine beiden Gemeinden obliegende öffentliche Aufgabe. Die Übernahme der Aufgaben des Bauhofs als Ganzes dient deren Wahrnehmung sowie dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur.“

Abwandlung: Beschränkt sich die Zusammenarbeit auf die Übernahme einzelner Arbeiten im Bereich von Grünpflegearbeiten oder von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden, wie sie auch von privaten Unternehmern angeboten wird, dienen die Leistungen nicht der Aufgabenerfüllung im Ganzen.

Zu diesem Beispiel des BMF mit seiner Abwandlung sind allerdings zwei Bemerkungen veranlasst.

¹⁸ Rz. 50 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

Zum einen ist der Erhalt der Funktionsfähigkeit aller gemeindlichen Anlagen bei strenger Betrachtung gerade keine beiden Gemeinden (gemeinsam) obliegende Aufgabe. Vielmehr ist eine gemeindliche Aufgabe jeweils nur der Erhalt der Funktionsfähigkeit der eigenen Anlagen, nicht aber der Erhalt der Anlagen der anderen Gemeinde. Die Formulierung „allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe“ wird man daher so verstehen, dass es genügt, dass eine bestimmte Aufgabe nach ihrer Art jedem der Beteiligten für seinen (räumlichen) Zuständigkeitsbereich obliegt, ohne dass es sich um eine übergeordnete, allen gemeinsam obliegende Aufgabe handeln muss.

Zum anderen ist der Aufgabenbegriff weder vorgegeben noch trennscharf. Es ließe sich im obigen Beispiel etwa die Auffassung vertreten, bei der Pflege der Grünanlagen handle es sich um eine eigenständige Aufgabe, die eben für sich zur Gänze übertragen werden könne. Das mag naheliegen, wenn hierfür etwa ein eigenes Amt und nicht der Bauhof zuständig ist. In der Praxis wird es damit darauf ankommen, wie sich eine Aufgabe „im Ganzen“ in Abgrenzung zu ihren Teilen definieren lässt.

6.2.3 Ausschließliche Kostenerstattung

Die Zusammenarbeit zwischen den jPdöR darf nicht zu Finanztransfers zwischen den beteiligten jPdöR führen, die über eine (gegebenenfalls anteilige) Kostenerstattung hinausgehen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG). Das bedeutet, dass die leistungserbringende jPdöR nur **kostendeckend kalkulieren** darf. Würde die jPdöR mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, handeln, unterschieden sich ihre Leistungen nicht mehr von denen privater Unternehmer.

Im Geschäftsbericht 2015 sprachen wir uns hier dafür aus, den Kostenbegriff der Kommunalabgabengesetze der Länder heranzuziehen, womit angemessene kalkulatorische Abschreibungen sowie eine angemessene Verzinsung des Anlagekapitals mit berücksichtigt werden sollten. Die Finanzverwaltung konnte sich diesem Vorschlag nicht ganz anschließen: Anzuerkennen ist jede sachgerechte Ermittlung der Kosten, gegebenenfalls auch durch Ansatz von Pauschalkostensätzen (wie z. B. für Personal). In die Berechnung der Kostenerstattung können die fixen und variablen Kosten einschließlich der Mieten oder Abschreibungen des Anlagevermögens einbezogen werden. Nicht einzubeziehen sind allerdings die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Rücklagen (Rz. 51).

6.2.4 Leistungserbringung im Wesentlichen an andere jPdöR

Die leistende jPdöR darf gleichartige Leistungen im Wesentlichen nur an andere jPdöR erbringen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG).¹⁹ Der Begriff der Gleichartigkeit ist dabei aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu prüfen (Rz. 53 des BMF-Schreibens). Das Wesentlichkeitsmerkmal wird von der Verwaltung – analog Art. 12 Abs. 4 Buchst. c RL 2014/24/EU – dahingehend ausgelegt, dass die leistende jPdöR in dem fraglichen Tätigkeitsbereich **mehr als 80 % der Leistungen an andere jPdöR** erbringen muss, damit § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG greifen kann. Beteiligt sich die leistende jPdöR dagegen in einem Umfang von mehr als 20 % am freien Markt, besteht die reale und nicht nur hypothetische Möglichkeit des Auftretens größerer Wettbewerbsverzerrungen. Maßgeblich für die Bestimmung des prozentualen Anteils ist der durchschnittliche Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeiten der letzten drei Jahre, wobei die im eigenen Hoheitsbereich erbrachten (Innen-)Leistungen unberücksichtigt bleiben (Rz. 54 des BMF-Schreibens).

¹⁹ Rz. 52 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

7 Widerrufsmöglichkeit der Optionserklärung während des Übergangszeitraums

Die Neuregelung des § 2b UStG trat am 01.01.2017 in Kraft. Nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG konnte die jPdöR dem Finanzamt gegenüber jedoch – bis zum 31.12.2016 – einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin, gegebenenfalls unter Heranziehung der von der Verwaltungsmeinung abweichenden, da richtlinienkonformen Rechtsprechung des BFH, anwendet.²⁰ Die Abgabe einer Optionserklärung war grundsätzlich jeder jPdöR anzuraten.

Das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 widmet sich nun unter anderem dem Widerruf einer abgegebenen Optionserklärung. Diese kann mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe der Optionserklärung folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Dabei ist – und das eröffnet jPdöR Gestaltungsmöglichkeiten – auch ein rückwirkender Widerruf zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahres möglich, falls für den jeweiligen Veranlagungszeitraum die Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung noch änderbar ist, d. h. für den noch keine materielle Bestandskraft eingetreten ist (Rz. 59).

Beispiel:²¹

„Eine wirksame Optionserklärung wird im Kalenderjahr 2016 abgegeben; ein Widerruf im Juni 2019 mit Wirkung zum 01.01.2018 ist zulässig, sofern die Umsatzsteuerfestsetzung für 2018 noch nicht materiell bestandskräftig ist“, d. h. noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

8 Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung (§§ 15, 15a UStG)

Soweit eine jPdöR Leistungen für ihren nichtunternehmerischen (u. a. hoheitlichen) Bereich bezieht, scheidet ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG aus (Rz. 61).

Bezieht eine jPdöR im Optionszeitraum 2017 bis 2020 Leistungen und erfolgt die erstmalige Verwendung der Leistung während des Optionszeitraums nichtunternehmerisch, ist ein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ausgeschlossen. Jedoch kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 15a UStG der Vorsteuerabzug aus dieser Leistung später berichtigt werden (Rz. 63 des BMF-Schreibens).

Beispiel:²²

Eine Stadt macht bis zum 31.12.2020 von der Option nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG Gebrauch. Ab dem 01.08.2018 vermietet sie ein Gebäude (Fertigstellung am 31.07.2018) im Rahmen einer nichtunternehmerischen Vermögensverwaltung. Die Stadt verzichtet ab dem 01.01.2021 nach § 9 UStG auf die Steuerfreiheit dieser Vermietungsumsätze.

²⁰ zu Einzelheiten der Optionserklärung vgl. das BMF-Schreiben vom 19.04.2016, BStBl I 2016 S. 481

²¹ Rz. 59 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

²² Rz. 64 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016

Im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, jedoch ist ab dem 01.01.2021 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 31.07.2028 pro rata temporis eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Maßgabe des § 15a UStG vorzunehmen. Kann hingegen die Stadt die Option rückwirkend zum 01.01.2017 widerrufen und verzichtet sie unter den weiteren Voraussetzungen des § 9 UStG rückwirkend auf die Steuerbefreiung, steht ihr der Vorsteuerabzug bereits bei Leistungsbezug zu.

Erfolgt die erstmalige Verwendung der während des Optionszeitraums bezogenen Leistung nach Ablauf des Optionszeitraums unternehmerisch, ist ein Vorsteuerabzug schon im Zeitpunkt des Leistungsbezugs unter Berücksichtigung der beabsichtigten Verwendung zulässig (Rz. 65 des BMF-Schreibens).

Beispiel:²³

Eine Stadt beansprucht bis zum 31.12.2020 die Option nach § 27 Abs. 2 Satz 3 UStG. Sie beabsichtigt, im Jahr 2022 ein bisher vermietetes Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) steuerpflichtig zu veräußern. Hierzu bezieht sie im Optionszeitraum eine darauf gerichtete Beratungsleistung.

Unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG ist ein Recht auf Vorsteuerabzug aus der Beratungsleistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs gegeben.

Die vorstehenden Grundsätze für Leistungsbezüge im Optionszeitraum nach § 27 Abs. 2 UStG gelten für Leistungsbezüge vor dem 01.01.2017 entsprechend. Erfolgte die erstmalige Verwendung einer solchen Leistung bereits vor dem 01.01.2017, ist auch bei diesen Leistungen eine spätere Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 15a UStG möglich (Rz. 67 des BMF-Schreibens).

²³ Rz. 66 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016