

§ 2b UStG – drängende Fragen, aber keine Antworten

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Fragestellungen	116
2 § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG – Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe	116
3 § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG – Erbringung solcher Leistungen überwiegend an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts	118
4 Fazit	121

1 Fragestellungen

Auch der längste Übergangszeitraum geht einmal zu Ende. Somit sind es nur noch knapp zwei Jahre, die die Körperschaften des öffentlichen Rechts Zeit haben, um sich auf die neue Rechtslage bei der Umsatzbesteuerung gemäß § 2b UStG einzustellen. Abgesehen von der mühsamen Suche nach allen noch so kleinen Einnahmen, die zukünftig der Umsatzsteuer unterliegen könnten, bereitet derzeit allen Beteiligten das größte Problem das Fehlen weiterer Äußerungen der Finanzverwaltung zu wichtigen Detailfragen:

- Wann stellen die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (im Folgenden jPöR) untereinander erbrachten Leistungen mehr als eine verwaltungsunterstützende („punktuelle“) Hilfstätigkeit dar (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG; Rn. 50 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016)?
- Welche Leistungen sind bei der Prüfung, ob gleichartige Leistungen im Wesentlichen nur an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, heranzuziehen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG; Rn. 54 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016)?

Gerade auf die Frage, in welchen Fällen „mehr als eine punktuelle Hilfstätigkeit“ vorliegt, erhält man von der Finanzverwaltung derzeit keine Aussage, selbst wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts (im Folgenden KdöR) bereit wäre, hierfür zu bezahlen (gebührenpflichtiger Antrag auf verbindliche Auskunft).

Nachfolgend soll der Versuch unternommen werden, diesen Fragen näher nachzugehen und Handlungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

2 § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG – Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe

Im ersten Absatz der Rn. 49 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016 (GZ III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl I 2016 S. 1451) gibt die Finanzverwaltung folgende Hinweise hierzu:

„Neben dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur muss die Leistung der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. Die Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe beschreibt die Zusammenarbeit mehrerer jPöR, um ein gemeinsames Ziel zu erreichen, nämlich eine oder mehrere gemeinsame Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit zu erfüllen. Eine gemeinsame Aufgabenerfüllung liegt auch dann vor, wenn die Aufgabe in Gänze auf die leistende jPöR übertragen wird (z.B. von einer Kommune auf einen Zweckverband, von einer kreisangehörigen Gemeinde auf den Kreis). Es kommt nicht darauf an, ob der Zusammenarbeit eine delegierende oder eine mandatierende Vereinbarung zugrunde liegt oder ob es sich um eine vertikale oder horizontale Kooperation handelt.“

Beim Studium dieser Zeilen gewinnt man zunächst den Eindruck, dass es ausreicht, wenn durch das Zusammenwirken der beteiligten KdöR (der leistenden KdöR und der leistungsempfangenden KdöR) das gemeinsame Ziel „eine oder mehrere gemeinsame Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit zu erfüllen“ erreicht wird, und zwar unabhängig davon, welche Anteile an der jeweiligen Aufgabe die eine oder die andere KdöR dabei übernimmt.

Die Finanzverwaltung erkennt dabei eine Zusammenarbeit sowohl in delegierender als auch in mandatierender Form an (Übertragung der Aufgabe mit allen Rechten und Pflichten oder lediglich Übertragung der Durchführung der Aufgabe). Ebenso ist eine vertikale oder eine horizontale Kooperation zulässig. Und zuletzt liegt eine „gemeinsame Aufgabenerfüllung ... auch dann vor, wenn die Aufgabe in Gänze auf die leistende jPöR übertragen wird“, obwohl bei einer Übertragung in Gänze nur noch die beauftragte KdöR tätig wird. Diese Aussage könnte den Umkehrschluss zulassen, dass auch die Übertragung von (lediglich) Teilaufgaben (also eben nicht in Gänze) zulässig und damit unschädlich für die Nichtsteuerbarkeit des Leistungsaustausches sei. Aber bei der Übertragung von lediglich Teilaufgaben fordert die Finanzverwaltung in Rn. 49 letzter Satz:

„Bei Leistungsvereinbarungen über lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z.B. Gebäudereinigung) ist regelmäßig anzunehmen, dass diese nicht der Wahrnehmung einer allein Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen.“

Widerspricht sich die Finanzverwaltung in Rn. 49 hier selbst? Diesen Eindruck könnte man zunächst gewinnen. Betrachten wir nochmals Satz 1 dieser Rn. 49:

„Neben dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur muss die Leistung der Wahrnehmung einer allein Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen.“

Dabei reicht es offensichtlich nicht aus, dass diese (den Beteiligten obliegende öffentliche) Aufgabe durch das Zusammenwirken zweier oder mehrerer KdöR gemeinsam wahrgenommen bzw. erfüllt wird. Vielmehr muss allein bereits das Tätigwerden der leistungserbringenden KdöR so „umfangreich“ oder „qualitativ hochwertig“ sein, dass auf dieser Ebene bereits von der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe gesprochen werden kann. Lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten können dieses „Niveau“ nicht erreichen.

In der Praxis wird in den Fällen der Übertragung von Teilaufgaben (nicht in Gänze) die Fragestellung lauten:

Wird die Grenze von der verwaltungsunterstützenden/punktuellen Hilfstätigkeit hin zur Wahrnehmung einer Aufgabe überschritten oder nicht?

Je näher das Datum 01.01.2020 heranrückt, umso mehr offene Fragen bietet also § 2b Abs. 3 UStG.

Klar ist nur, dass die Privatwirtschaft, die ein großes Interesse daran hat, dass die Finanzverwaltung die interkommunale Zusammenarbeit vermehrt der Umsatzsteuer unterwirft, mit Nachdruck darauf drängt, die Frage „wann liegt die Wahrnehmung einer Aufgabe vor“ so streng wie möglich auszulegen. Nach aktuellem Kenntnisstand sind bereits verschiedene Interessenvereinigungen diesbezüglich massiv in Brüssel vorstellig geworden, so dass bereits einzelne Stimmen die Streichung von § 2b Abs. 3 UStG bis zum 01.01.2021 prognostizieren.

Sollte dieses „Horrorszenario“ tatsächlich eintreten, könnte man § 2b UStG dann insgesamt aus dem Gesetz streichen und stattdessen in § 19 Abs. 1 UStG ergänzend regeln, dass die Grenze von 17.500 € bei KdöR je gleichartiger Tätigkeit gilt. Denn § 2b UStG würde durch Wegfall von Absatz 3 so abgespeckt, dass er nur noch regelt, dass im Gegensatz zu Privaten zwingend steuerfreie Umsätze bei KdöR als nicht steuerbar behandelt werden. Und § 2b Abs.1 UStG könnte den „alten § 2b Abs. 3 UStG“ ersetzen und somit wieder in § 2 UStG integriert werden.

Für diesen Fall könnten Gesetzgeber und Finanzverwaltung darüber nachdenken, ob das Tätigwerden der KdöR im Interesse der Allgemeinheit es nicht rechtfertigen könnte, diese wie gemeinnützige Einrichtungen zu behandeln und deren Leistungen dem ermäßigten Steuersatz (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG) zu unterwerfen, ausgenommen selbstverständlich Leistungen wie Strom-, Gas- und Wärmelieferungen oder Telekommunikations- sowie weitere Leistungen im Sinne des § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG.

3 § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG – Erbringung solcher Leistungen überwiegend an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts

Sind die weiteren Hürden langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Wahrnehmung einer Aufgabe gegen „lediglich“ Kostenerstattung (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a und c UStG) erfolgreich genommen, gilt es noch die letzte Voraussetzung zu erfüllen, nämlich die Forderung, dass der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

Im BMF-Schreiben vom 16.12.2016 gibt die Finanzverwaltung hierzu in Rn. 53 f. folgende Erläuterungen:

„aa) Gleichartige Leistungen

Der Begriff der Gleichartigkeit ist wie bei § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu prüfen.

bb) Wesentlichkeitsmerkmal

Die leistende jPöR muss in dem von der Zusammenarbeit erfassten Tätigkeitsbereich im Wesentlichen Leistungen für andere jPöR erbringen. Davon ist auszugehen, wenn die leistende jPöR in dem fraglichen Tätigkeitsbereich mehr als 80 % der Leistungen an andere jPöR erbringt. Beteiligt sich die leistende jPöR dagegen in einem Umfang von mehr als 20 % am freien Markt, besteht die reale und nicht nur hypothetische Möglichkeit des Auftretens größerer Wettbewerbsverzerrungen. Maßgeblich ist die Höhe der Umsätze. Zur Bestimmung des prozentualen Anteils ist der durchschnittliche Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeiten der letzten drei Jahre heranzuziehen. Im eigenen Hoheitsbereich erbrachte (Innen-)Leistungen sind dabei nicht einzubeziehen.“

Unmissverständlich erscheint die Forderung, dass mindestens 80 % der in Rede stehenden Leistungen (in dem fraglichen Tätigkeitsbereich) an andere jPöR erbracht werden müssen, sowie der Hinweis, dass die im eigenen Hoheitsbereich erbrachten Leistungen bei der Ermittlung des Prozentsatzes außen vor bleiben. Jedoch ergeben sich auch hier verschiedene Fragestellungen:

Umfasst der Hoheitsbereich eines Zweckverbandes nur „direktes“ hoheitliches Handeln gegenüber den Bürgern (Gebührendzahlern) oder liegt auch in den Fällen ein eigener Hoheitsbereich bei einem Zweckverband vor, der nicht einzubeziehen ist, wenn die an einem Zweckverband beteiligten jPöR die Aufgabe der Müllverbrennung auf den Zweckverband übertragen haben und der Zweckverband im Rahmen der übertragenen Aufgaben Leistungen an die Mitglieder des Zweckverbandes und nicht direkt gegenüber den Bürgern erbringt?

Fraglich ist auch, was unter „gleichartigen Leistungen“ bzw. dem „von der Zusammenarbeit erfassten Tätigkeitsbereich“ zu verstehen ist.

Diese Fragen sollen anhand der folgenden Beispiele erörtert werden:

Beispiel 1

Der Landkreis A betreibt eine Müllverbrennungsanlage, in der zu 70 % Abfall zur Beseitigung (aus Haushaltungen und haushaltsähnlicher Gewerbemüll), der dem Anschluss- und Benutzungszwang unterliegt, sowie zu 30 % Gewerbemüll zur Verwertung, der keinem Anschluss- und Benutzungszwang unterliegt, verbrannt werden. Der verbrannte Abfall zur Beseitigung stammt zu 40 % aus dem Landkreis A und zu 60 % aus anderen (benachbarten oder auch weiter entfernt liegenden) Landkreisen. Insgesamt ergibt sich folgende Verteilung:

- 28 % Abfall zur Beseitigung aus dem eigenen Landkreis
- 42 % Abfall zur Beseitigung von anderen Landkreisen
- 30 % Gewerbemüll zur Verwertung

Lösung A

Zunächst ist über die Frage zu entscheiden, ob es sich bei der Verbrennung von Gewerbemüll zur Verwertung und Hausmüll zur Beseitigung um gleichartige Tätigkeiten handelt. Gemäß Rn. 53 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016 ist der Begriff der Gleichartigkeit aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu prüfen.

Unseres Erachtens handelt es sich um keine gleichartige Tätigkeit, weil die Beseitigung (Ver-nichtung) von Abfällen und die Verwertung von Abfällen (thermische Verwertung durch Erzeugung von Strom und Wärme) zu unterschiedlichen Zwecken erfolgt.

Die einzige Gemeinsamkeit der beiden Vorgänge ist, dass beide in ein und demselben Heizkessel ablaufen. Bei einem Restaurant unterliegen die Speisen, die im selben Topf zubereitet werden, auch einmal dem Steuersatz von 7 %, wenn sie mitgenommen werden, und 19 %, wenn sie vor Ort verzehrt werden.

Damit erbringt der Landkreis A unseres Erachtens seine Beistandsleistungen (Verbrennung von Abfall zur Beseitigung) für andere Landkreise zu 100 % an andere KdöR, da die Verbrennung von Abfall zur Beseitigung aus dem eigenen Hoheitsbereich außen vor bleibt und die Verwertung von Abfällen nicht in den von der Zusammenarbeit erfassten Tätigkeitsbereich (Verbrennung von Abfällen zur Beseitigung aus anderen Landkreisen) fällt.

Lösung B

Geht man hingegen davon aus, dass der Durchschnittsbürger keinen Unterschied zwischen Abfallverwertung und Abfallbeseitigung sieht und diese Tätigkeiten für ihn gleichartig sind, ergibt sich folgendes Ergebnis:

Die Müllmengen aus dem Landkreis A bleiben außen vor (28 %). Die von anderen Landkreisen angelieferten Müllmengen (42 %) betragen rd. 58,33 % ($42/72$) der gesamten von Dritten (von KdöR und vom freien Markt) angelieferten Menge ($42 \% + 30 \% = 72 \%$). Damit wird die Grenze von 80 % unterschritten.

Beispiel 2

Die Landkreise B, C und D haben gemäß Art. 3 Abs. 3 des Bayerischen Abfallwirtschaftsgesetzes (BayAbfG) die Aufgabe, Abfälle aus Haushaltungen einzusammeln, zu befördern und umweltverträglich zu entsorgen. Hierzu haben sie gemäß Art. 3 Abs. 6 BayAbfG Anlagen zur Verwertung und zur Beseitigung von Abfällen nach dem Stand der Technik zu errichten, zu betreiben und entsprechend zu überwachen. Hierzu können sich die entsorgungspflichtigen Körperschaften gemäß Art. 8 Abs. 1 BayAbfG zu Zweckverbänden zusammenschließen, sofern dies aus zwingenden Gründen des öffentlichen Wohls geboten ist, insbesondere wenn dadurch

- die Erfüllung der Entsorgungspflicht durch die Verpflichteten erst möglich wird,
- die Entsorgung insgesamt wesentlich wirtschaftlicher gestaltet werden kann.

Da aufgrund der Größe der einzelnen Landkreise und der damit verbundenen geringen Abfallmengen der Betrieb eigener Müllverbrennungsanlagen in den drei Landkreisen wirtschaftlich unrentabel ist, haben die drei Landkreise B, C und D beschlossen, einen Zweckverband zu gründen und diesem die Aufgabe der Müllverbrennung zu übertragen. Da in allen Landkreisen mit einem Bevölkerungszuwachs gerechnet wird, wird eine größere Anlage errichtet, als zunächst notwendig wäre. Um die freie Kapazität nutzen zu können, nimmt der Zweckverband neben dem Hausmüll aus den Landkreisen B, C und D Gewerbemüll zur Verwertung von privaten Firmen an. Insgesamt verteilen sich die Müllmengen wie folgt:

Landkreise B, C und D	70 %
Gewerbemüll zur Verwertung	30 %

Lösung A

Da die Landkreise B, C und D gemäß Art. 3 Abs. 6 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 BayAbfG aus wirtschaftlichen Gründen „gezwungen“ waren, die Ihnen obliegende Aufgabe der Müllverbrennung auf den Zweckverband zu übertragen, erbringt der Zweckverband mit der Verbrennung des Hausmülls aus seinen Trägerlandkreisen Leistungen im eigenen Hoheitsbereich. Unbeachtlich ist aus unserer Sicht, dass der Zweckverband seine Leistungen gegenüber den Landkreisen erbringt und keine Gebührenbescheide gegenüber den Bürgern erlässt. Das 80 %-Kriterium ist in diesen Fällen nicht zu erfüllen. Die Verbrennung von Hausmüll aus den Trägerkörperschaften eines Zweckverbandes fällt unseres Erachtens unter § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG, da die Trägerkörperschaften diese Leistungen nur bei „ihrem“ Zweckverband in Anspruch nehmen können.

Es ist nicht zu prüfen, ob die Kriterien des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erfüllt sind.

Lösung B

Der Zweckverband ist eine rechtlich selbstständige Körperschaft des öffentlichen Rechts. Abfall aus dem eigenen Hoheitsbereich des Zweckverbandes ist nicht gegeben. Er ist zu 100 % für Dritte tätig, davon aber nur zu 70 % für KdöR. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG ist nicht erfüllt. Die Verbrennungsleistungen unterliegen ab 2021 der Umsatzsteuer. Läge der Anteil des Gewerbemülls zur Verwertung bei max. 20 %, wäre das Kriterium des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG erfüllt.

Variante

Eine Müllverbrennungsanlage wird von einem Zweckverband betrieben. Trägerkörperschaften des Zweckverbandes sind die drei Landkreise A, B und C.

Es werden folgende Müllmengen angeliefert bzw. verbrannt:

- 40 % aus den Landkreisen A, B und C
- 45 % aus anderen Landkreisen
- 15 % vom freien Markt (Gewerbemüll zur Verwertung)

Lösung A

Der Zweckverband ist eine rechtlich selbstständige Körperschaft des öffentlichen Rechts. Abfall aus dem eigenen Hoheitsbereich des Zweckverbandes ist nicht gegeben. Er ist zu 100 % für Dritte tätig, davon aber zu 85 % für KdöR. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG ist erfüllt.

Lösung B

Der Müll der Landkreise A, B und C ist dem „eigenen“ Hoheitsbereich des Zweckverbandes zuzurechnen, da es sich hierbei um die Trägerkörperschaften des Zweckverbandes handelt. Damit ergibt sich für die übrigen Anlieferungen folgendes Ergebnis.

Die von anderen Landkreisen angelieferten Müllmengen betragen nur 75 % (45/60) der von Dritten angelieferten Müllmengen. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG ist nicht erfüllt. Die Voraussetzung könnte dadurch erfüllt werden, dass die anderen Landkreise dem Zweckverband beitreten.

4 Fazit

Leider ist derzeit nicht erkennbar, welchen Lösungsweg die Finanzverwaltung mitträgt. Wir werden weiter versuchen, im Interesse unserer Mitglieder rechtzeitig klare Aussagen zu erhalten.