

§ 2b UStG – Handlungsbedarf bis Ende 2020

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einführung	139
2 Alte bzw. bis zum 31.12.2020 geltende Rechtslage	139
3 Neuregelung der Unternehmereigenschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts	140
3.1 Allgemeine Änderungen	140
3.2 Grundsatz Erweiterung der Unternehmereigenschaft	141
3.3 Ausnahme Einschränkung der Unternehmereigenschaft	141
3.4 Ausweitung der Unternehmereigenschaft aufgrund privatrechtlicher Grundlage	142
3.5 Vermögensverwaltung als unternehmerische Tätigkeit	143
4 Interkommunale Zusammenarbeit	144
4.1 Keine größere Wettbewerbsverzerrung im Rahmen der Zusammenarbeit bei einer Vorbehaltsaufgabe (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG)	145
4.2 Keine Wettbewerbsverzerrung, wenn die IKZ durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG)	145
4.3 Einfluss der so genannten „Piepenbrock“-Entscheidung auf das Steuerrecht	149
5 Vorbereitung auf das Jahr 2021 – Haushaltsscreening	149

1 Einführung

Im Geschäftsbericht 2016 haben wir bereits zur Anwendung des § 2b UStG nach dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016¹ Stellung genommen. Der zum 01.01.2016 ins Gesetz eingefügte § 2b UStG zur „Neuregelung der Umsatzbesteuerung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ trat am 01.01.2017 in Kraft. Auch wenn der Großteil der Körperschaften des öffentlichen Rechts die Übergangsregelung bis 31.12.2020 und damit zunächst die Fortführung des alten Rechts in Anspruch nimmt, rückt der Ablauf der Übergangsfrist immer näher und die offenen Fragen werden oftmals mehr als weniger. Dieser Beitrag unternimmt daher den Versuch, die eine oder andere Hilfestellung auf dem Weg ins Jahr 2021 zu geben.

2 Alte bzw. bis zum 31.12.2020 geltende Rechtslage

Schon die bisherige Regelung nimmt juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) nicht von der Besteuerung aus, sondern begrenzt diese grundsätzlich auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten. Die Umsatzsteuer knüpft an den Begriff des Unternehmers im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG an.

Die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts beschränkt(e) sich gemäß § 2 Abs. 3 UStG a. F. auf die Erzielung von Einnahmen im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) nach dem Körperschaftsteuergesetz und auf land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten; hinzu kamen noch bestimmte in § 2 Abs. 4 UStG aufgezählte Tätigkeiten (u. a. Leistungen von Notaren und Vermessungsämtern), die bei Kommunen und ihren Einrichtungen von untergeordneter Bedeutung sind und auf die an dieser Stelle nicht näher eingegangen wird.

Ein BgA liegt gemäß § 4 Abs. 1 KStG – auch zukünftig – immer dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- es handelt sich um eine Einrichtung,
- die nachhaltig tätig ist,
- eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt,
- nicht unter die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit fällt,
- hierbei Einnahmen erzielt,
- sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt und
- keine hoheitliche Tätigkeit darstellt.

Verzichtet die juristische Person des öffentlichen Rechts auf Einnahmen, dann liegt weder nach der alten noch nach der neuen Rechtslage ein BgA und damit auch keine unternehmerische Tätigkeit vor. Die unentgeltliche Überlassung z. B. von Sportanlagen an Vereine wird daher niemals eine Unternehmereigenschaft begründen und damit umgekehrt jegliche Möglichkeit des Vorsteuerabzugs ausschließen. An dieser Stelle soll nicht näher auf die Frage eingegangen werden, ob eine entgeltliche Überlassung einer Sporthalle vorliegt, wenn der Verein

¹ BStBl I 2016 S.1451

einerseits Hallengebühren zu entrichten hat und andererseits Zuschüsse erhält, die die Einnahmen aus der Hallennutzung übersteigen.

3 Neuregelung der Unternehmereigenschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

3.1 Allgemeine Änderungen

Die Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit stets als eigene Einrichtung zu beurteilen ist oder sich erst durch Überschreiten der („großen“) Grenze von 130.000 € (vgl. R 4.1 Abs. 4 KStR) aus dem Hoheitsbereich herauslöst und zur eigenen Einrichtung wird, ist zukünftig umsatzsteuerrechtlich ebenso wenig von Bedeutung wie die Frage, ob sich die Tätigkeit aus der Gesamttätigkeit der juristischen Person durch Überschreiten der („kleinen“) Grenze von 35.000 € (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR) wirtschaftlich heraushebt.

Umgekehrt musste man bisher nicht die Frage stellen, ob die Erhebung z. B. des Badeintritts auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt. Diese Frage wird zukünftig von Bedeutung sein, um § 2b UStG anwenden zu können. Ist eine jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig, dann scheidet die Anwendung von § 2b UStG aus und es „verbleibt“ bei der „allgemeinen“ Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG.

Bisher galt als Rechtsvorschrift, die die Unternehmereigenschaft einer jPdöR regelte, ausschließlich die Sondernorm des § 2 Abs. 3 UStG a. F. Für natürliche Personen und Körperschaften des privaten Rechts galt hingegen § 2 Abs. 1 UStG. § 2 Abs. 3 UStG war bis zur Änderung der Rechtsprechung durch den BFH nicht als Ausnahmetatbestand zu § 2 Abs. 1 UStG, sondern als (eigene) Sonderrechtsnorm betrachtet worden.

Zukünftig gilt auch für jPdöR der Grundsatz des § 2 Abs. 1 UStG, d. h. der allgemeine Unternehmerbegriff. Erzielt eine juristische Person des öffentlichen Rechts nachhaltig Einnahmen und erbringt sie dafür eine Gegenleistung („do ut des“), dann gilt sie als Unternehmerin.

Nur bei Erfüllung der besonderen Voraussetzungen des § 2b UStG soll ausnahmsweise entgegen § 2 Abs. 1 UStG keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen, wenn es sich um eine Tätigkeit handelt, die der jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhebt (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG).

Diese Ausnahme von der Unternehmereigenschaft soll allerdings nicht gelten, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (sog. Rückausnahme). Unter welchen Voraussetzungen eine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt oder nicht, regeln die weiteren Absätze des § 2b UStG.

Zu erinnern ist an folgende zwei Punkte:

- Einnahmen ohne jegliche Gegenleistung begründen keine Unternehmereigenschaft (z. B. Erhebung von Grund- und Gewerbesteuer).
- Tätigkeiten ohne Entgelt führen – ebenso wie in der Privatwirtschaft – zu keiner Unternehmereigenschaft.

Sicherlich erscheint das den meisten Lesern als selbstverständlich, soll aber dennoch angemerkt werden.

3.2 Grundsatz Erweiterung der Unternehmereigenschaft

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass es durch die Einführung von § 2b UStG zu einer Ausweitung des Unternehmensbereichs der jPdÖR kommen wird, insbesondere durch zusätzliche Steuerpflichten im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit (IKZ). Bereits unter dem Anwendungsbereich von § 2 Abs. 3 UStG bestehende Steuerpflichten bestehen regelmäßig fort. Ausnahmen sind aber möglich.

3.3 Ausnahme Einschränkung der Unternehmereigenschaft

Kommt es im Einzelfall aufgrund der Neuregelung zum Wegfall der Unternehmereigenschaft (z. B. bei Nichterreichen der Umsatzgrenze von 17.500 €), entfällt auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs.

Beispiel:

Eine Gemeinde betreibt eine Sporthalle, die zu 60 % von gemeindlichen Schulen und zu 40 % vom örtlichen Sportverein genutzt wird. Der Sportverein entrichtet gemäß der gültigen Gebührensatzung jährlich Hallengebühren in Höhe von 15.000 €. Die Gemeinde führt hieraus jährlich 2.395 € Umsatzsteuer an das Finanzamt ab, kann aber im Gegenzug 40 % der Vorsteuern aus den Betriebskosten abziehen. Auch aus den Baukosten der Halle machte die Gemeinde einen Vorsteuerabzug in Höhe von 40 % geltend.

Die Gemeinde erfüllt mit dem Betrieb der Halle bzw. der Überlassung der Halle an den Sportverein die Voraussetzungen von § 4 Abs. 1 KStG mit Ausnahme der Forderung, dass sich die Tätigkeit aus der Gesamttätigkeit der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. Denn die Umsatzgrenze von 35.000 € gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR wird nicht erreicht. Die Gemeinde hat jedoch im vorliegenden Fall auf R 4.1 Abs. 5 Sätze 4 und 5 KStR verwiesen. Hiernach gilt:

„Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 35 000 Euro im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die jPöR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.“

Das Finanzamt behandelt die Überlassung der Sporthalle daher seit Jahren zulässigerweise als Betrieb gewerblicher Art und gewährt der Gemeinde die auf die Vereinsnutzung entfallenden Vorsteuerabzüge.

Wie ist der Sachverhalt nun unter der Anwendung von § 2b UStG zu behandeln?

Erfolgt die Erhebung der Hallengebühren ab 2021 weiterhin im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Gebührenordnung, ergibt sich folgende Lösung:

Die Gemeinde übt mit der Vermietung der Halle eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus und ist damit Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Da die Erhebung der Gebühren aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Gebührenordnung erfolgt, sind die Voraussetzungen von § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG erfüllt, wonach die Gemeinde als Nichtunternehmerin zu behandeln ist; es sei denn, die Behandlung als Nichtunternehmerin führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen (vgl. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG).

Da die Umsätze die Grenze von 17.500 € gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht übersteigen, ist die Gemeinde **zwingend** als Nichtunternehmerin zu behandeln (keine Rückausnahme). Die Gemeinde hat ab 2021 die Umsätze nicht mehr der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Sie kann aber im Gegenzug keine Vorsteuern mehr geltend machen.

Eine Unternehmereigenschaft liegt unter der Anwendung von § 2b UStG nur noch dann vor,

- wenn die Einnahmen ab 2021 auf privatrechtlicher Grundlage (Preisblatt) erhoben werden oder
- die Gebühren angehoben werden und ab 2021 über 17.500 € liegen.

Es besteht also Handlungsbedarf für die Gemeinde. Unternimmt die Gemeinde nichts, kann sie ab 2021 keinen Vorsteuerüberhang mehr beim Finanzamt geltend machen.

Hinweis: Mehrere Hallen sind insgesamt zu betrachten.

3.4 Ausweitung der Unternehmereigenschaft aufgrund privatrechtlicher Grundlage

Von Fällen bestehender Betriebe gewerblicher Art mit Umsätzen von nicht mehr als 17.500 € Umsatz abgesehen führt die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von jPdöR regelmäßig zur Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht. Jeder „noch so kleine“ Umsatz auf **privatrechtlicher** Grundlage unterliegt zukünftig der Umsatzsteuer (soweit keine Befreiung gemäß § 4 UStG greift). Dies gilt auch, wenn eine jPdöR die Leistung an eine andere jPdöR erbringt.

Beispiele:

- Verkauf von Stammbüchern durch das Standesamt
- Verkauf von Streumaterial durch den Bauhof
- Verkauf von Gießkannen durch das Friedhofsamt
- Verkauf eines Abwasserrohres durch den Entwässerungsbetrieb (auch wenn die Tätigkeit der Abwasserentsorgung unverändert hoheitlicher Natur ist)
- Anfertigung von Kopien, z. B. an Schulen usw.

Dies gilt unabhängig davon, ob der anfallenden Umsatzsteuer Vorsteuern in gleicher oder größerer Höhe gegenüberstehen. Nicht immer führt die Umsatzsteuerbarkeit solcher Tätigkeiten zu einer Erhöhung der Umsatzsteuerzahllast, mit Sicherheit aber zu mehr Verwaltungsaufwand. Die Umsatzsteuer gilt nachweislich auch dann als verkürzt, wenn ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe (oder größer) möglich wäre. Es gilt daher, auch diese Vorgänge zukünftig lückenlos zu erfassen (Stichwort Tax Compliance).

Nicht der Umsatzsteuer unterliegen Verkäufe von ausschließlich hoheitlich genutzten Fahrzeugen oder anderem gebrauchten Inventar. Bei diesen Verkäufen fehlt es an der Nachhaltigkeit der Tätigkeit (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016² Rz. 20). Dementsprechend konnte die jPdöR beim Erwerb dieser Gegenstände auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Der gelegentlich geäußerten Kritik an dieser Regelung muss daher widersprochen werden.

3.5 Vermögensverwaltung als unternehmerische Tätigkeit

Aufgrund der Regelung in § 2 Abs. 3 UStG a. F. mit der Beschränkung auf Betriebe gewerblicher Art und land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten war der Bereich der Vermögensverwaltung dem Hoheitsbereich zuzuordnen („hoheitliche Vermögensverwaltung“). Von Vermögensverwaltung spricht man in der Regel dann, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet oder Kapitalvermögen verzinslich angelegt wird (vgl. § 14 Satz 3 AO).

Vorsteuern aus dem Erwerb oder dem Unterhalt von Immobilien, die zu gewerblichen Zwecken vermietet oder verpachtet wurden, konnten nicht geltend gemacht werden. Dies führte zu einem Wettbewerbsnachteil der jPdöR, da sich aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs höhere Nettomieten gegenüber einem privaten Anbieter von Gewerberäumen ergaben.

Mit Urteil vom 04.06.2009 sprach sich der EuGH gegen diese Ungleichbehandlung aus und stellte fest, dass sich auch eine jPdöR auf eine zu ihren Lasten bestehende Wettbewerbsverzerrung berufen kann und nicht nur private Wirtschaftsteilnehmer bei einer vermeintlichen Wettbewerbsverzerrung zu deren Lasten.³

Die Umsetzung der Entscheidung des EuGH vom 04.06.2009 erfolgte erst mit der Einführung von § 2b UStG.

Beispiel:

Eine Gemeinde erwirbt von der Deutschen Bahn AG das örtliche Bahnhofsgebäude und saniert dieses aufwendig. Die renovierten Räume sollen später zu 60 % an umsatzsteuerpflichtige Unternehmer (Kiosk, Café, Blumenladen, Rechtsanwalt, Steuerberater u. Ä.) und zu 40 % an umsatzsteuerfreie Unternehmer (Ärzte, Künstler u. Ä.) verpachtet werden. Die Vermietung/Verpachtung erfolgt ohne Einrichtung; diese beschafft der jeweilige Mieter/Pächter selbst.

Nach der alten Rechtslage lag eine hoheitliche Vermögensverwaltung vor, da die Vermietung/Verpachtung ohne Inventar erfolgt und die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung nicht erfüllt sind. Nach der neuen Rechtslage stellt auch die Vermietung und Verpachtung von Leeräumen durch jPdöR eine unternehmerische Tätigkeit dar.

² BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a. a. O.

³ EuGH, Urteil vom 04.06.2009 – C-102/08, DB 2009, 2132

Die Vermietung/Verpachtung ist zwar gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei, so dass die Gemeinde zunächst – wie nach der alten Rechtslage – nicht zum Vorsteuerabzug kommt.

Soweit die Überlassung aber an einen Mieter/Pächter erfolgt, der ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielt, kann die Gemeinde auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 9 Abs. 1 und 2 UStG) und kommt ihrerseits zum Vorsteuerabzug. Da die Überlassung zu 40 % auch an Mieter erfolgt, die umsatzsteuerfreie Umsätze tätigen, ist die Option insoweit nicht möglich. Die Gemeinde kann nur 60 % der Vorsteuern geltend machen.

Nach wie vor umsatzsteuerfrei bleibt die Vermietung von Wohnungen. Eine Option zur Steuerpflicht scheidet – wie bei privatrechtlich organisierten Unternehmern – aus, da die Vermietung nicht an einen Unternehmer erfolgt (vgl. § 9 Abs. 1 UStG).

4 Interkommunale Zusammenarbeit

Der größte Teil der Fragestellungen zu § 2b UStG bzw. den finanziellen Auswirkungen daraus betrifft das Thema Interkommunale Zusammenarbeit, kurz IKZ, wobei der Begriff selbstverständlich auch die „interländermäßige“ Zusammenarbeit umfasst. Jedoch hat sich für diese Thematik der Begriff IKZ mittlerweile fest etabliert. Die interländermäßigen Beistandsleistungen sollen auch nicht Thema dieses Beitrags sein.

Die interkommunale Zusammenarbeit führt nicht zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung und damit nicht zu einem umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Umsatz, wenn die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 UStG erfüllt sind. Die Vorschrift lautet:

„(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*
- 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.“*

4.1 Keine größere Wettbewerbsverzerrung im Rahmen der Zusammenarbeit bei einer Vorbehaltsaufgabe (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG)

Betrieb einer Verbandskläranlage

Mehrere Mitgliedsgemeinden haben die Aufgabe der Abwasserentsorgung auf einen Abwasserzweckverband (AZV) übertragen, der auch eine Kläranlage betreibt. Neben den Abwässern der Bürger der Mitgliedsgemeinden nimmt der AZV auch Abwässer von Gemeinden an, die nicht Mitglied im Zweckverband sind, eigene Kanalnetze unterhalten und im eigenen Namen Gebührenbescheide gegenüber ihren Bürgern erlassen.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen dürfen Einrichtungen der Abwasserentsorgung nur von Körperschaften des öffentlichen Rechts betrieben werden. Hinsichtlich der Annahme von Abwässern aus den Mitgliedsgemeinden übt der AZV selbst unmittelbar eine hoheitliche Tätigkeit aus, die nicht der Umsatzsteuer unterliegt, da der AZV selbst Träger der Hoheitsaufgabe ist.

Die Entsorgung von Abwässern aus Gemeinden, die ihre Aufgabe nicht auf den AZV übertragen haben, stellt eine Beistandsleistung gegenüber den Nichtmitgliedsgemeinden dar, die gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegt, da diese Leistungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen.

4.2 Keine Wettbewerbsverzerrung, wenn die IKZ durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG)

Unter welchen Voraussetzungen eine IKZ durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird, ist dem § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a bis d UStG zu entnehmen, wobei diese vier Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt werden müssen. Im Einzelnen erfordert die Vorschrift, dass

- „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.“*

Zu a) Langfristigkeit – öffentlich-rechtliche Vereinbarung

Wie sich dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016⁴ unter Rz. 47 entnehmen lässt, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass eine Vereinbarung mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren das Kriterium der Langfristigkeit erfüllt. Begründete Ausnahmen sind aber möglich.

⁴ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a. a. O.

Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung liegt stets dann vor, wenn entweder ein öffentlich-rechtlicher Vertrag, ein Verwaltungsabkommen, eine Verwaltungsvereinbarung oder ein Staatsvertrag vorliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016⁵ Rz. 46).

Zu b) Öffentliche Infrastruktur – Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe

Was unter den Begriff „öffentliche Infrastruktur“ fällt, erläutert Rz. 48 des BMF-Schreibens näher. Das BMF legt den Begriff weit aus und versteht darunter die materielle (bzw. technische und digitale) Infrastruktur, wie Verkehrsnetz und Wasserentsorgung, die immaterielle bzw. soziale Infrastruktur, wozu Bildungswesen, innere Sicherheit und öffentlich-rechtlicher Rundfunk zählen, sowie die institutionelle Infrastruktur (Rechts-, Wirtschafts- und Sozialordnung). Das BMF sieht hierin Einrichtungen, die für die Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des § 2b Abs. 1 UStG notwendig sind. Die unter § 2b Abs. 4 UStG zu fassenden Bereiche sind hingegen von einer eventuellen Begünstigung durch § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ausgenommen (z. B. Wasserversorgung, Personenverkehr). Die bisher in der Praxis anzutreffenden Fallgestaltungen sollten sich auch zukünftig hier subsumieren lassen.

Die größte derzeit bestehende Unsicherheit betrifft die Frage, wann die IKZ der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dient (siehe hierzu unter e).

Zu c) „lediglich“ Kostenerstattung⁶

Der Ansatz kalkulatorischer Kosten insbesondere einer kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung ist nicht gestattet, sofern die IKZ von der Umsatzbesteuerung ausgenommen bleiben soll. Stellt eine jPdÖR einer anderen jPdÖR im Rahmen einer IKZ mehr als die tatsächlichen Kosten in Rechnung und „verdient damit Geld wie ein Privatunternehmer“, dann unterliegt die Leistung auch der Umsatzsteuer. Die Privilegierung von Beistandsleistungen wäre schließlich nicht gerechtfertigt, wenn sie seitens der leistenden jPdÖR mit Gewinnerzielungsabsicht – gleich einem Privaten – erbracht wird. Nicht hinderlich ist es, wenn bestimmte Kosten – insbesondere Verwaltungskosten – pauschal berücksichtigt werden. Die jPdÖR muss eine sachgerechte Kalkulation mit dem Ziel der „bloßen Kostendeckung“ vorlegen können.

Zu d) Tätigwerden im Wesentlichen nur für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts⁷

Die jPdÖR darf „gleichartige“ Leistungen „im Wesentlichen“ nur an andere jPdÖR erbringen. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn die leistende jPdÖR mehr als 80 % ihrer Leistungen an andere jPdÖR erbringt. Bei der Prüfung dieses Merkmals sind nur die Einnahmen zu berücksichtigen, die Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG darstellen. Die Einnahmen aus im eigenen Hoheitsbereich erbrachten Leistungen sind dabei nicht einzubeziehen.

Das BMF will für die Prüfung den durchschnittlichen Gesamtumsatz der letzten drei Jahre unterteilen in Leistungen an andere jPdÖR und an Private.

⁵ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a. a. O.

⁶ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a. a. O., Rz. 51

⁷ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a. a. O., Rz. 52 bis 54

e) Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe

Die größte Unsicherheit im Bereich der zukünftigen Besteuerung der IKZ stellt die Voraussetzung dar, dass die dabei erbrachte Leistung der **Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe** dienen muss. Wie sich zeigen wird, reicht es nicht aus, dass eine jPdöR „nur“ eine Teilaufgabe übernimmt, die die andere jPdöR ansonsten selbst hätte ausüben müssen.

Im BMF-Schreiben vom 16.12.2016⁸ sind unter Rz. 50 zunächst zwei Beispiele enthalten, in denen eine „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ bejaht wird:

Beispiel 1 – Aufgabenwahrnehmung

„Eine Versorgungskasse in der Rechtsform einer KdöR übernimmt für Gemeinden aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung in Gänze die Aufgaben der Bezüge- und Entgeltfestsetzung. Die Übernahme dieser Tätigkeiten als Ganzes dient dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe.“

Beispiel 2 – Aufgabenwahrnehmung

*„Gemeinde A übernimmt auf Grundlage einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung **in Gänze** (Hervorhebung durch Verfasser) 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.“*

Anschließend enthält das BMF-Schreiben ein Beispiel, in dem die Voraussetzung nicht als erfüllt angesehen wird:

Beispiel 3 – keine Aufgabenwahrnehmung

*„Die Zusammenarbeit beschränkt sich auf die **Übernahme einzelner Arbeiten** im Bereich von Grünpflegearbeiten oder von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden, wie sie auch von privaten Unternehmen angeboten wird. Die Leistungen dienen nicht der Aufgabenerfüllung im Ganzen, sondern lediglich einer **punktuellen Hilfstätigkeit** und stellen daher nicht die Aufgabenwahrnehmung als solche sicher.“* (Hervorhebungen durch Verfasser)

Es reicht also nicht aus, dass die erbrachte einzelne Leistung generell/allgemein dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dient. Vielmehr muss die Aufgabe in Gänze übernommen werden.

Umgekehrt liegt eine Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe nicht vor, wenn die von der (leistenden) jPdöR erbrachten Leistungen sich auf „punktuelle Hilfstätigkeiten“ beschränken.

⁸ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a. a. O.

Die gesetzliche Regelung lautet:

„...die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen, ...“

Die in Rede stehenden Leistungen müssen also

- dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur dienen (in der Praxis unproblematisch) und
- der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen.

Die leistungserbringende jPdÖR muss somit mit der erbrachten Leistung eine (grundsätzlich beiden Vertragspartnern) obliegende öffentliche Aufgabe des Leistungsempfängers wahrnehmen. Das erfordert nach Auffassung des BMF die Wahrnehmung in Gänze. Eine Aufgabe des Leistungsempfängers nimmt der Leistungserbringer also nur wahr, wenn er sie komplett übernimmt, also wie eine eigene Aufgabe wahrnimmt.

Ob das vom Gesetzgeber tatsächlich so gewollt war, ist fraglich. Die amtliche Begründung (BT-Drs. 18/6094, S. 95 ff.) geht hierauf nicht näher ein. In der Gesetzesbegründung heißt es lediglich:

„Eine allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Nummer 2 Buchstabe b liegt auch dann vor, wenn die Aufgabe auf die leistende jPdÖR (z. B. einen Zweckverband) übertragen wurde (sog. „vertikale Zusammenarbeit“).“

Hiernach liegt eine Zusammenarbeit im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG **auch** vor, wenn die Aufgabe in Gänze übertragen wird. Das schließt unseres Erachtens aber nicht aus, dass diese Aufgabe nur teilweise übertragen wird. Streng genommen liegt im Falle einer Übertragung im Ganzen keine Zusammenarbeit mehr vor, zumindest wenn man den Begriff „Zusammenarbeit“ als gemeinsames Tätigwerden begreift.

Um in der Praxis die bestehende Unsicherheit zu vermeiden, sollte man sich wohl der Auffassung der Finanzverwaltung anschließen.

Fraglich ist auch, ob sich die beauftragende jPdÖR punktuelle Hilfstätigkeiten zurückbehalten darf und gegebenenfalls nur die Kernaufgabe übertragen wird.

Gerade bei einer Einrichtung wie dem Bauhof wird diese Frage virulent. Stellen der Winterdienst und die Reinigung von Straßen und Plätzen im Sommer zwei getrennt zu beurteilende (Kern-)Aufgaben dar, die von Dritten separat wahrgenommen werden könnten? Generell lässt sich das Aufgabenfeld des Bauhofs schwerer abgrenzen als z. B. bei einer Abwasserentsorgung. Erkennt das Finanzamt die Übertragung der Pflege von kommunalen Sportanlagen auf die Nachbargemeinde als Aufgabenwahrnehmung in Gänze an, wenn bisher das Sportamt und nicht der Bauhof hierfür zuständig war?

Wenn der Bauhof in Gänze übertragen und damit die Nachbargemeinde B die Straßenreinigung in der Gemeinde A übernimmt, darf dann die Gemeinde A die Erhebung der Straßenreinigungsgebühren noch selbst durchführen?

Bis 31.12.2020 verbleibt noch ein wenig Zeit. Das Abklären einzelner Fallkonstellationen mit der Finanzverwaltung, mit der auch wir im Gespräch sind, sollte helfen.

4.3 Einfluss der so genannten „Piepenbrock“-Entscheidung auf das Steuerrecht

Der Sinn und Zweck dieser zunächst auf den ersten Blick über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden Forderung nach einer Übertragung der Aufgabe im Ganzen erschließt sich möglicherweise aus dem Gesetzgebungsverfahren zu § 2b UStG.

Der Grundgedanke von § 2b UStG ist, dass jPdöR mit ihren Leistungen zukünftig vermehrt der Umsatzsteuer unterliegen sollen, wenn eine Nichtbesteuerung zu mehr als unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Hierbei hat man sich im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens an das Vergaberecht angelehnt. Unterliegt eine jPdöR mit einer Leistung, die sie in Anspruch nehmen möchte, nicht dem Vergaberecht, soll für den Fall, dass diese Leistung von einer anderen jPdöR erbracht wird, diese nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Anders ausgedrückt:

Unterliegt eine jPdöR, die eine Leistung in Anspruch nehmen möchte, dem Vergaberecht, soll die Leistung – sofern sie von einer anderen jPdöR erbracht wird – der Umsatzsteuer unterliegen. Bei den vom BMF in Rz. 50 im Beispiel 3 aufgezählten punktuellen Hilfstätigkeiten handelt es sich durchweg um solche Tätigkeiten, die vergleichbar sind mit der Tätigkeit in der Vergaberechtsentscheidung „Piepenbrock“. In dieser Rechtssache hatte der EuGH mit Urteil vom 13.06.2013⁹ entschieden, dass der Landkreis D die Vergabe der Reinigungsleistungen für seine Landkreisschulen nicht ohne Ausschreibung an die Stadt D hätte vergeben dürfen.

Über § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG hat somit die „Piepenbrock“-Entscheidung ihren Weg ins Steuerrecht gefunden, so dass ab 2021 alle „Piepenbrock“ ähnlichen Leistungen im Rahmen der IKZ der Umsatzsteuer unterliegen werden.

5 Vorbereitung auf das Jahr 2021 – Haushaltsscreening

Auf Basis der vorstehenden Erläuterungen sollten die bayerischen Kommunen, Landkreise, Zweckverbände und Kommunalunternehmen sämtliche bisher nicht der Umsatzsteuer unterliegende Einnahmen dahingehend überprüfen, inwieweit diese ab 2021 Umsatzsteuer auslösen (könnten). Hierzu sollten alle Einnahmen-Haushaltsstellen einem so genannten Haushaltsscreening unterworfen werden. Dies kann durch eigene Fachkräfte oder auch externe Berater erfolgen.

Im Rahmen des Haushaltsscreenings ist jede einzelne Haushaltsstelle bzw. Einnahme zu durchleuchten.

– Als erstes stellt sich stets die Frage:

Erbringt die jPdöR für die erzielte Einnahme eine Leistung gegenüber einem Dritten (interne Leistungsverrechnungen kommen nicht in Frage)?

Den Einnahmen aus z. B. Gewerbe- und Grundsteuer oder Einkommensteuerbeteiligung steht keine Leistung der jPdöR gegenüber.

⁹ C-386/11, NVwZ 2013, 931, NZBau 2013, 522

- Die zweite Frage lautet: Handelt es sich um Einnahmen aus einer hoheitlichen Tätigkeit?

Einnahmen aus Abwasser- und Müllgebühren, Baugenehmigungen, Parkgebühren für das Parken am Straßenrand usw. sind hoheitliche Einnahmen und unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Somit verbleiben als potenziell umsatzsteuerpflichtig die Einnahmen, die mit einer Leistung der jPdöR zusammenhängen, die regelmäßig auch ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringen könnte und zu denen die jPdöR somit in einen mehr als unbedeutenden Wettbewerb treten könnte.

- Als nächster Schritt ist zu prüfen, ob die Einnahmen auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage erzielt werden. Handelt es sich um Einnahmen auf privatrechtlicher Grundlage, besteht Umsatzsteuerpflicht ab dem ersten €, soweit keine Steuerbefreiung gemäß § 4 UStG greift.

Handelt es sich um Einnahmen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, besteht Umsatzsteuerpflicht, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu einer mehr als unbedeutenden Wettbewerbsverzerrung führen würde. Dies ist nicht der Fall, wenn die Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten nicht die Grenze von 17.500 € überschreiten oder es sich um Umsätze handelt, die zwingend umsatzsteuerfrei sind (z. B. Kindergartengebühren), oder die Einnahmen im Rahmen einer IKZ erzielt werden und dabei die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 UStG erfüllt sind.

Zu beachten ist auch, dass die jPdöR stets unternehmerisch tätig ist, wenn es sich um eine der in Anhang I der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie aufgeführten Tätigkeiten (Katalogtätigkeiten) handelt (vgl. § 2b Abs. 4 UStG), sofern deren Umfang „nicht unbedeutend“ (Umsätze bis maximal 17.500 €) ist. Dies gilt auch, wenn Anschluss- und Benutzungszwang besteht (z. B. Lieferung von Wasser auf öffentlich-rechtlicher Grundlage).

Erst nach Abschluss des kompletten Haushaltsscreenings kann abgeschätzt werden, welche arbeitsmäßigen und finanziellen Zusatzbelastungen mit Anwendung des § 2b UStG sich für die Kommune ergeben und welche Möglichkeiten bestehen, hier „gegenzusteuern“.

Gegenmaßnahmen könnten beispielsweise sein:

- Umstellung von privatrechtlicher auf öffentlich-rechtliche Grundlage (Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten bis 17.500 € gelten als nichtunternehmerisch)
- Absenken der Einnahmen (durch Einnahmenverzicht) aus gleichartigen Tätigkeiten, um die 17.500 € nicht mehr zu überschreiten (dabei muss allerdings der kommunalrechtlich zulässige Rahmen beachtet werden)
- Erhöhung der Einnahmen um die geschuldete Umsatzsteuer (Erhöhung der Preise um 19 %)

Es gibt also viel zu tun bis Ende 2020. In einigen Fällen kann auch ein vorzeitiger Widerruf der Option vorteilhaft sein.