



**Informationsveranstaltung zu
§ 2b UStG – Herbst 2016**

Gerhard Himmelstoß, Steuerberater
Bayerischer Kommunalen Prüfungsverband

Die steuerliche Behandlung von interkommunalen Beistandsleistungen und andere Anwendungsgebiete

Neuregelung durch § 2b UStG

Inhaltsübersicht

- ▶ 1. Gründe der Neuregelung - § 2 Abs. 3 UStG ./ Art. 13 MwStSystRL
 - 1.1 Art. 9 und 13 MWStSystRL
 - 1.2 § 2 Abs. 1 und Abs. 3 UStG
 - 1.3 Betriebe gewerblicher Art gem. § 4 Abs. 1 KStG

- ▶ 2. Bisherige Rechtslage bei Beistandsleistungen
 - 2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011
 - 2.2 Beanstandungen durch den Bundesrechnungshof
 - 2.3 Entscheidung des BFH
 - 2.4 Reaktion der Finanzverwaltung
 - 2.5 Reaktion der Innenministerkonferenz

Inhaltsübersicht

- ▶ 3. Neue Rechtslage
 - 3.1 Tatbestände des § 2b UStG
 - 3.2 Erläuterungen
 - 3.3 Problemfälle
 - 3.4 Übergangsregelung
- 4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug
- ▶ 5. Handlungsempfehlungen

1. Gründe für die Neuregelung

1. Gründe für die Neuregelung

▶ Überblick:

▶ § 2 Abs. 3 UStG wird formell zum 01.01.2016 aufgehoben. Die Regelung bleibt aber im Kalenderjahr 2016 weiterhin anwendbar (§ 27 Abs. 22 Satz 1 UStG).

▶ Ab 01.01.2017: Neuregelung § 2b UStG

1. Gründe für die Neuregelung

▶ Gründe für die Neuregelung:

▶ Diskrepanz zwischen EU-Recht (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) und deutschem Umsatzsteuerrecht:

Die MWStSystRL hat eine eigenständige Definition der Unternehmereigenschaft.

▶ Rechtsprechung legte Vorschriften des deutschen UStG im Sinne der „europarechtlichen Vorschriften“ aus (z.B. *Markplatzurteil*, BFH vom 03.03.2011, V R 23/10 bzw. *Sporthalle als Beistandsleistung*, BFH vom 10.11.2011, V R 41/10).

Der BFH stellte fest: § 2 Abs. 3 UStG verstößt nicht gegen EU-Recht; er muss nur „richtig“ ausgelegt werden.

1.1 Gründe für die Neuregelung – Art. 9 und 13 MwStSystRL



▶ Regelung MWSystRL:

- ▶ Art. 9 Abs. 1: Als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.
- ▶ Art. 13 Abs. 1 Satz **1**: Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten **nicht** als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

9

1.1 Gründe für die Neuregelung – Art. 9 und 13 MwStSystRL



▶ Regelung MWSystRL:

- ▶ Art. 13 Abs. 1 Satz **2**: Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde.

Art. 13 Abs. 1 Satz **3**: Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in **Anhang I** genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der **Umfang** dieser Tätigkeiten **nicht unbedeutend** ist."

10

1.1 Gründe für die Neuregelung – Art. 9 und 13 MwStSystRL



▶ Regelung MWSystRL – Anhang I:

1. Telekommunikationswesen
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie
3. Güterbeförderung
4. Hafen- und Flughafendienstleistungen
5. Personenbeförderung
6. Lieferung neuer Gegenstände zum Zwecke ihres Verkaufs
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter
9. Lagerhaltung
- 10./11. Tätigkeiten gewerblicher Werbe- und Reisebüros
12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen...

11

1.2 Gründe für die Neuregelung – nationale Regelung § 2 Abs. 1 und Abs. 3 UStG



▶ Bisherige Regelung im deutschen UStG:

- ▶ § 2 Abs. 1 UStG: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. ² Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. ³ Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.
- ▶ § 2 Abs. 3 UStG. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

12

1.3 Gründe für die Neuregelung – Betrieb gewerblicher Art gem. § 4 Abs. 1 KStG



- ▶ Regelung § 4 KStG:
- ▶ (1) ¹ Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. ² Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.
- ▶ (2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

13

1.3 Gründe für die Neuregelung – Betrieb gewerblicher Art gem. § 4 Abs. 1 KStG



- ▶ § 4 KStG:
- ▶ (3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.
- ▶ (4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.
- ▶ (5) ¹ Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). ² Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

14

1.3 Gründe für die Neuregelung - Betrieb gewerblicher Art gem. § 4 Abs. 1 KStG



▶ Tatbestandsmerkmale eines BgA

1. wirtschaftliche Tätigkeit
2. Erzielung von Einnahmen
3. Nachhaltigkeit
4. Einrichtung
5. Gewichtigkeit
6. keine L+F-tätigkeit
7. keine bloße Vermögensverwaltung

15

2. Bisherige Behandlung von Beistandsleistungen



16

2. Bisherige Rechtslage bei Beistandsleistungen



- 2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011
- 2.2 Beanstandungen durch den Bundesrechnungshof
- 2.3 Entscheidung des BFH
- 2.4 Reaktion der Finanzverwaltung
- 2.5 Reaktion der Verbände

17

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.1 OFD Rostock, Verfügung vom 21.11.2002

1. Beistandsleistung als hoheitliche Tätigkeit

Die Wahrnehmung der hoheitlichen Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts (im Folgenden auch: jPöR) durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Wege der Beistandsleistung ist bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts als **hoheitliche Tätigkeit** anzusehen; diese Beistandsleistung begründet keinen BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG. Dies gilt insbesondere, wenn die beteiligten jPöR die Ausführung der hoheitlichen Aufgaben in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen (z.B. Zweckverbandssatzung oder Staatsvertrag) entsprechend regeln.

Beispiel:

Ein Abwasser-Zweckverband, dem die angeschlossenen Kommunen die ihnen obliegenden Aufgaben der Abwasserbeseitigung übertragen, wird hoheitlich tätig; die Übernahme der Aufgaben der Kommunen begründet keinen BgA.

18

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.1 OFD Rostock, Verfügung vom 21.11.2002

Unschädlich ist insoweit, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern auf **Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte** bezieht, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter hätten. Wird eine solche Teilaufgabe oder ein solches Hilfsgeschäft, die/das - bei einer Abwicklung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst - originär als hoheitlich zu qualifizieren ist, im Wege der Beistandsleistung von einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts wahrgenommen, bleibt der hoheitliche Charakter erhalten; es ist keine isolierte Betrachtung vorzunehmen.

Beispiel:

Ein Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung, der für die angeschlossenen Kommunen diejenigen Aufgaben der Datenverarbeitung erledigt, die dort im hoheitlichen Bereich anfallen, ist als Hoheitsbetrieb, nicht als BgA zu behandeln.

19

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.1 OFD Rostock, Verfügung vom 21.11.2002

2. Beistandsleistung als wirtschaftliche Tätigkeit

Die Wahrnehmung von **wirtschaftlichen Aufgaben einer anderen** juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Wege der Beistandsleistung ist bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen; die Beistandsleistung begründet einen BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, soweit die Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind.

Beispiel:

Ein Wasserversorgungs-Zweckverband, dem die angeschlossenen Kommunen die ihnen obliegenden Aufgaben der Wasserversorgung übertragen, wird wirtschaftlich tätig; die Übernahme der wirtschaftlichen Aufgaben der Kommunen begründet unter den weiteren Voraussetzungen von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen BgA.

20

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.1 OFD Rostock, Verfügung vom 21.11.2002

Die Begriffe „wirtschaftlich“ und „hoheitlich“ sind jeweils ausschließlich (Abschnitt 5 KStR 1995) **nach steuerlichen Kriterien** auszulegen. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts leistet einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts Beistand, wenn die Aufgaben **im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung** (z.B. im Wege der Amtshilfe) bzw. Vereinbarung (z.B. Zweckverbandssatzung, Staatsvertrag) übernommen werden.

Erbringt die juristische Person die Leistungen aufgrund einer **privatrechtlichen** (schuldrechtlichen) **Vereinbarung, spricht dies für** das Vorliegen einer **wirtschaftlichen Tätigkeit**.

21

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.2 Hessisches Ministerium der Finanzen am 13.12.2006, S 7106 A - 096 - II 51

- ▶ Die Finanzverwaltung vertritt bei der Frage, ob die Erfüllung hoheitlicher Tätigkeiten durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts gegen Entgelt einen Betrieb gewerblicher Art begründet, folgende Auffassung:
- ▶ Entscheidend für die steuerliche Beurteilung ist der Charakter der jeweiligen Tätigkeit. Es ist darauf abzustellen, **ob die Tätigkeit, würde sie von der juristischen Person des öffentlichen Rechts selbst ausgeübt, als hoheitliche Tätigkeit oder zumindest als hoheitliche Teilaufgabe oder hoheitliches Hilfsgeschäft zu behandeln wäre**. Eine isolierte Betrachtung der übertragenen Tätigkeit darauf, ob sie hoheitlich ist, darf nicht vorgenommen werden. Dies bedeutet:

22

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.2 Hessisches Ministerium der Finanzen am 13.12.2006, S 7106 A - 096 - II 51

Die Beistandsleistung **einer juristischen Person** des öffentlichen Rechts **bei der Erfüllung von hoheitlichen Tätigkeiten für eine andere juristische Person** des öffentlichen Rechts begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. Der **hoheitliche Charakter** der Tätigkeit **bleibt** auch bei der **übernehmenden** (Beistand leistenden) **juristischen Person** des öffentlichen Rechts erhalten.

Dasselbe gilt, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Tätigkeit insgesamt, sondern auf **hoheitliche Teilaufgaben** (z. B. Datenverarbeitung) **oder Hilfsgeschäfte** bezieht, die **für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter** haben, aber bei Abwicklung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst als hoheitliche Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte zu qualifizieren wären. Auch insoweit bleibt der hoheitliche Charakter erhalten, wenn die Beistandsleistung für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht wird.

23

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



2.1.3 Ergebnis/bisherige Praxis:

Jegliche Tätigkeit einer jPöR für eine andere jPöR (ebensolche) gilt als hoheitliche (nicht steuerbare) Beistandsleistung, wenn

- der **Leistungsempfänger hoheitlich tätig** war und
- der **Leistungserbringer nicht aus einem BgA heraus** tätig wurde
- z.B. USt-Pflicht: BgA Wasserversorgung erledigt die Buchhaltung der Abwasserentsorgung der Nachbargemeinde
- Ob eine privatrechtliche oder eine öffentlich-rechtliche **Vereinbarung** zugrunde lag wurde **in der Praxis nicht näher geprüft**.

24

2.1 Rechtslage bis zur BFH-Entscheidung vom 10.11.2011



- ▶ Weitere bisherige Anwendungsfälle
- ▶ Erstellung von Lohnabrechnungen, Gewerbe- und Grundsteuerbescheiden oder Abwassergebührenbescheiden durch AKDB: kein BgA, keine Umsatzsteuerpflicht
- ▶ Überlassung Sporthalle zum Zwecke des Schulsport an Nachbargemeinde/Schulzweckverband/Landkreis: kein BgA, keine Umsatzsteuerpflicht
- ▶ Erstellung von Wassergebührenbescheiden durch AKDB: BgA, Umsatzsteuerpflicht
- ▶ Personalgestellung an das Altenheim einer gemeinnützigen Stiftung des öffentlichen Rechts: BgA und Umsatzsteuerpflicht, da ein Altenheim einen BgA (beim Leistungsempfänger) begründet

25

2.2 Beanstandungen durch den Bundesrechnungshof



In seinem Bericht vom 02.11.2004 zum Thema

Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand - Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts –

- ▶ hält es der Bundesrechnungshof für dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuregelung, zu überdenken, um künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Denkbar wären:
 - ▶ - generelle Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art
 - ▶ - Anpassung des Körperschaftsteuerrechts an europäische Vorgaben
 - ▶ - Teilweise Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art

26

2.3 Entscheidung des BFH

Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10 „Beistandsleistungen“

1. Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder **auf zivilrechtlicher Grundlage oder - im Wettbewerb zu Privaten - auf öffentlich-rechtlicher Grundlage** erbringt.
2. Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. **Beistandsleistung**, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, **ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig**.

27

2.3 Entscheidung des BFH



- ▶ Auszug aus dem Urteil:
- ▶ „Denn zum einen **überschreitet die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des § 4 KStG** im Rahmen der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG insbesondere im Hinblick auf den Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG) **nicht** die bei der Auslegung dieser Vorschriften zu beachtende **Wortlautgrenze**.
- ▶ Zum anderen **führt erst** die Anwendung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG **dazu, dass** umsatzsteuerrechtlich die **hoheitlichen** und damit die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübten **Tätigkeiten** der juristischen Personen des öffentlichen Rechts **nicht als unternehmerisch anzusehen sind**, sofern es hierdurch zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. **Ohne § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG wären demgegenüber alle nachhaltig und gegen Entgelt und somit auch die auf hoheitlicher Grundlage ausgeübten Tätigkeiten steuerbar - sowie bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände – steuerpflichtig.**“

28

2.3 Entscheidung des BFH

Ergebnis:

Der BFH stellt fest, dass eine jPöR gem. § 2 Abs. 1 UStG in Verb. mit § 4 Abs. 1 KStG in vollem Umfang unternehmerisch tätig wird, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Nur „reine“ hoheitliche Tätigkeiten unterliegen gem. § 2 Abs. 3 UStG in Verb. mit § 4 Abs. 5 KStG nicht der Umsatzsteuer. Ohne die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG **wäre eine jPöR auch mit ihren hoheitlichen Tätigkeiten umsatzsteuerpflichtig.**

Auf eine **Umsatzgrenze** (35 TEUR ab 2015) **kommt es nicht an.**

§ 2 Abs. 3 UStG begründet nicht die Unternehmereigenschaft einer jPöR, sondern schränkt sie nur gegenüber § 2 Abs. 1 UStG ein. (vgl. auch: Sächsisches FG 07.03.2013 – 6 K 221/12 – anteiliger VorSt-Abzug; nicht für eigene hoheitliche Nutzung)

2.3 Entscheidung des BFH

► Pressemitteilung des BFH

- Der Bundesfinanzhof (BFH) hat durch Urteil vom 10. November 2011 V R 41/10 entschieden, dass nachhaltig und gegen Entgelt erbrachte Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer unterliegen, wenn diese Tätigkeiten auf zivilrechtlicher Grundlage oder - im Wettbewerb zu Privaten - auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeführt werden. Dabei reicht es aus, wenn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand zu einer nicht nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrung führen würde.
- Diese, auf einem EuGH-Urteil von 2008 beruhende, geänderte Sichtweise **führt zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht für die öffentliche Hand im Vergleich zur gegenwärtigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung**; sie kann sich bei Investitionsmaßnahmen aber auch zugunsten der öffentlichen Hand auswirken.

2.3 Entscheidung des BFH

▶ Pressemitteilung des BFH

- ▶ Im Streitfall beehrte eine Gemeinde den Vorsteuerabzug für die Errichtung einer Sport- und Freizeithalle. Die Gemeinde nutzte die Halle für den Schulsport ihrer Schulen, überließ die Halle aber auch gegen Entgelt an private Nutzer sowie an eine Nachbargemeinde für den dortigen Schulunterricht. Der BFH hat die Umsatzsteuerpflicht der Tätigkeiten mit Ausnahme der Nutzung für den eigenen Schulsport bejaht. Die Gemeinde ist deshalb zum anteiligen Abzug der Vorsteuer entsprechend der Verwendungsabsicht bei Errichtung der Halle berechtigt.

2.3 Entscheidung des BFH

▶ Pressemitteilung des BFH

- ▶ Von **allgemeinem Interesse ist** die Klarstellung, dass auch sog. Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts wie z.B. Gemeinden erbracht werden, steuerpflichtig sind, sofern es sich um Leistungen handelt, die auch von Privat Anbietern erbracht werden können. **Entgegen der derzeitigen Besteuerungspraxis können danach z.B. auch die Leistungen kommunaler Rechenzentren umsatzsteuerpflichtig sein.**
- ▶ Mit dem Urteil setzt der BFH seine jüngere Rechtsprechung fort, nach der auch die privatrechtlich erteilte Erlaubnis zum Aufstellen von Automaten in Universitäten (BFH v. 15.04.2010 V R 10/09) oder die Überlassung von Pkw-Stellplätzen in Tiefgaragen durch eine Gemeinde auf hoheitlicher Grundlage als entgeltliche Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen (BFH v. 01.12.2011 V R 1/11).

2.4 Reaktion der Finanzverwaltung

▶ 1. (vorübergehender) Nichtanwendungserlass April 2012

- ▶ Der Europäische Gerichtshof und der BFH haben in mehreren Entscheidungen zur Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand Recht gesprochen. Zur Prüfung der Konsequenzen aller Urteile wurde eine **Arbeitsgruppe** aus Vertretern von Bund und Ländern eingesetzt, die aus fachlicher Sicht Vorschläge zum weiteren Umgang mit der Rechtsprechung ausgearbeitet hat. Diese Vorschläge werden nunmehr von den übergeordneten Fachgremien auch unter Berücksichtigung der Interessen der Betroffenen bewertet. Ich gehe davon aus, dass sich die Abteilungsleiter (Steuer) nach der Sommerpause mit den Ergebnissen der Arbeitsgruppe befassen werden. Bis zum Ergehen neuer Regelungen zur Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand gilt die hierzu bestehende Verwaltungsauffassung weiter. Daher wird auch das BFH-Urteil vom 10. November 2011 – V R 41/10 von der Finanzverwaltung bis auf weiteres nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewandt.

2.4 Reaktion der Finanzverwaltung

▶ 2. Arbeitsauftrag an die (seit längerer Zeit bestehende) Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Neuregelung der Besteuerung der öffentlichen Hand

- ▶ Ergebnis der Arbeitsgruppe:

Die derzeit geltende Verwaltungsauffassung zur Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand wird unionsrechtlichen Vorgaben nicht gerecht.

Empfehlung der Bund-Länder-Arbeitsgruppe:

- Vollständige Umsetzung der Rechtsprechung (Übergangsfrist 5 Jahre).
- Einer Gesetzesänderung bedarf es nicht.
- Wenn sich eine jPöR vor Veröffentlichung der Urteile hierauf beruft, kann sie das nur insgesamt (für den gesamten Unternehmensbereich einschl. Vermögensverwaltung und Beistandsleistungen).

2.5 Reaktion der Innenministerkonferenz

- ▶ Die Vorschlag der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „vollständige Umsetzung“ führte zu massiven Einwendungen der KdöR.
- ▶ Die Innenministerkonferenz (IMK) wandte sich an die Finanzministerkonferenz (FMK) mit der Bitte um eine „sozialverträgliche“ Umsetzung für die KdöR.
- ▶ Im Herbst 2012 Bildung einer Arbeitsgruppe aus Finanzstaatssekretären des Bundes und der Länder
- ▶ Die IMK erarbeitete anschließend einen Gesetzesvorschlag „§2b UStG“.
- ▶ Die FMK stimmte diesem Vorschlag zu und leitete diesen an das BMF weiter mit der Bitte, das Gesetzgebungsverfahren einzuleiten.
- ▶ Die Idee war: Anlehnung an das Vergaberecht
- ▶ EuGH vom 18.11.1999 - C-107/98 Teckal
- ▶ EuGH vom 09.11.2009 - C-480/06 Hamburger Stadtreinigung

3. Neue Rechtslage

3.1 Tatbestände des § 2b UStG

- ▶ § 2b UStG Juristische Personen des öffentlichen Rechts
- ▶ **(1)** ¹Vorbehaltlich des Absatzes 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.

²Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

3.1 Tatbestände des § 2b UStG

- ▶ **(2)** Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn
- ▶ (a) der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder
- ▶ (b) vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

3.1 Tatbestände des § 2b UStG

- ▶ **(3)** Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts
- ▶ ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn
- ▶ 1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder
- ▶ 2. die Zusammenarbeit durch **gemeinsame** spezifische öffentliche **Interessen** bestimmt wird.

3.1 Tatbestände des § 2b UStG

- ▶ 2. ... 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 im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird.“

3.2 1. Erläuterungen zu § 2b Abs. 1 UStG

▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache

- ▶ Absatz 1 der neuen Vorschrift entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des **Artikels 13 MwStSystRL**.

Danach werden Tätigkeiten einer jPöR, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht unternehmerisch ausgeübt. Die entsprechenden Umsätze unterliegen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer.

Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z. B. aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrages oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen).

3.2 1. Erläuterungen zu § 2b Abs. 1 UStG

▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache

- ▶ „Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren **Wettbewerbsverzerrungen**, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen.

Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen auf **privatrechtlicher Grundlage** und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst;“

- ▶ → diese Leistungen **unterliegen stets der Umsatzsteuer**.

3.2 Erläuterungen § 2b Abs. 1 UStG

- ▶ Zwischenergebnis:
- ▶ Bei Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, erfolgt keine Änderung
- ▶ - Abfallentsorgung (von Hausmüll und hausmüllähnlichem Gewerbemüll)
- ▶ - Abwasserentsorgung
- ▶ - Gebühren für die Kfz-Zulassung

3.2 1. Erläuterungen zu § 2b Abs. 1 UStG

- ▶ Privatrechtliche Tätigkeiten sind z.B.
 - Vermögensverwaltung
(z.B. Vermietung/Verpachtung von Grundstücken)
 - Konzessionsverträge mit Energieversorgern
KA ist steuerfrei nach § 4 Nr. 12 a UStG (BFH vom 14.03.2012)
 - Werbeverträge/Sponsoring (Werbemobil)
 - Hoheitliche Hilfsgeschäfte:
 - Energie aus Klär- oder Deponiegas (Strom- u. Wärme)
 - Verkauf von Betriebsausstattung (z.B. Dienst-Kfz, Büromöbel, ...)
aber: ggf. nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei
- ▶ Über eine ggf. gegebene Steuerbefreiung, z.B. § 4 Nr. 12 UStG ist damit noch nicht entschieden.
- ▶ Problematisch: Abgrenzung von öffentlich-rechtlichem zu privatrechtlichem Handeln (inwieweit ist ein öffentlich-rechtlicher Vertrag möglich?).

3.2 1. Erläuterungen zu § 2b Abs. 1 UStG

▶ Parkgebühren

BFH-Urteil vom 01.12.2011

„**Unselbständige Parkplatzflächen** sind „in den Straßenkörper einer Straße derart einbezogen, dass sie mit ihm eine Einheit bilden“; **selbständige Parkplatzflächen** besitzen „gegenüber der Straße, mit der sie durch eine Zufahrt verbunden sind, selbständige Bedeutung und haben den Charakter einer eigenen öffentlichen Wegeanlage“.

Parkplätze, die unmittelbar an die Fahrbahn einer Straße anschließen, sind regelmäßig Teil der Straße und somit unselbständige Parkplatzfläche.

Selbständige Parkplatzflächen können auch von Privaten angeboten werden → Wettbewerbsverzerrung

3.2.2 Erläuterungen zu § 2b Abs. 2 UStG

▶ §§§

▶ „(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

▶ (a) der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder ...“

Keine Wettbewerbsverzerrung bei Umsätzen aus gleichartigen Tätigkeiten unterhalb der Kleinunternehmergrenze (aber keine „Atomisierung“)

▶ Bei vollständiger Übernahme der Regelung aus dem Vergaberecht wären erheblich höhere Grenzen möglich gewesen.

▶ Beachte stets § 2b UStG: Gilt nur für Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Basis (z.B. Benutzungs-/Gebührensatzung)

▶ Fraglich ist, ob die Gleichartigkeit analog zu den Zusammenfassungskriterien nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG angenommen wird.

3.2.2 Erläuterungen zu § 2b Abs. 2 UStG

- ▶ §§§
- ▶ „(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn
- ▶ (a) ...
- ▶ (b) vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.“

- ▶ Damit wird die Rechtsprechung „Salix“ (EuGH vom 04.06.2009 - C-102/08) umgesetzt. Steuerfreie Tätigkeiten, für die keine Optionsmöglichkeit besteht, werden weiterhin dem Hoheitsbereich zugeordnet. Nichtsteuerbar oder zwingend steuerfrei führt zum gleichen Ergebnis.

3.2.2 Erläuterungen zu § 2b Abs. 2 UStG

- ▶ **Amtliche Begründung BT-Drucksache**
- ▶ § 2b Abs. 2 UStG enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Fällen, in denen auch bei einer an sich wirtschaftlichen Betätigung einer jPöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Übersteigt der voraussichtliche Jahresumsatz der jPöR aus gleichartigen Tätigkeiten den Betrag von 17.500 Euro nicht, wird unwiderlegbar unterstellt, dass durch die Nichtbesteuerung der Tätigkeit der jPöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen eintreten.

3.2.2 Erläuterungen zu § 2b Abs. 2 UStG



▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache

- ▶ Daneben werden größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen, wenn vergleichbare Leistungen privater Unternehmer aufgrund einer Steuerbefreiung nicht mit Umsatzsteuer belastet werden.

Ausgenommen von dieser Regelung sind Leistungen, die ihrer Art nach zwar grundsätzlich steuerfrei sind, bei denen jedoch ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG grundsätzlich möglich ist. So soll vermieden werden, dass die Nichtbesteuerung derartiger Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der öffentlichen Hand führt.

Weitere Fälle, in denen größeren Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen, sind in § 2b Abs. 3 UStG genannt.

3.2.2 Erläuterungen zu § 2b Abs. 2 UStG



▶ Beispiele für Steuerbefreiungen ohne Option

- ▶ Betrieb von Altenheimen und Krankenhäusern (§ 4 Nr. 16 UStG)
- ▶ Betrieb von Theatern, Museen, Büchereien (§ 4 Nr. 20 UStG)
- ▶ Volkshochschulen (§ 4 Nr. 22 UStG)
- ▶ Beherbergung/Beköstigung von Jugendlichen (z.B. in Schulen, § 4 Nr. 23 UStG)
- ▶ Jugend- und Kinderbetreuung (z.B. Kindergärten, § 4 Nr. 25 UStG)

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG



- ▶ §§§
- ▶ „(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts
- ▶ ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn
- ▶ 1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder...“
- ▶ Beispiel: Zwei Kommunen bilden gemeinsame Standes- und Ordnungsamtsbezirke oder zentralisieren die Einwohnermeldeämter.

51

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG



- ▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache
- ▶ Aufgrund des demografischen Wandels und der bestehenden Notwendigkeit von Einsparungen sind jPöR in immer größerem Umfang zur Zusammenarbeit gezwungen. Diese Zusammenarbeit erfolgt nicht marktorientiert, sondern allein im öffentlichen Interesse bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge. Diese werden zum Beispiel durch die Erzielung von Synergieeffekten und die Auslastung der im öffentlichen Bereich bereits vorhandenen sachlichen und personellen Ressourcen gefördert. Insoweit steht die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen nicht im Wettbewerb mit Leistungen, die auf dem freien Markt angeboten werden.

52

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG



▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache

- ▶ Eine Besteuerung der Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen bei hoheitlichen Tätigkeiten kann zu einer Verteuerung öffentlicher Leistungen und zu unerwünschten Belastungen der Bürgerinnen und Bürger führen. Vor diesem Hintergrund enthält § 2b Abs. 3 UStG Regelungen, nach denen die Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht mit Umsatzsteuer belastet wird.

53

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG



- ▶ Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschriften ist, dass die Leistung **zwischen zwei juristischen Personen des öffentlichen Rechts** ausgetauscht wird. Unter die Regelungen können daher insbesondere Leistungen der interkommunalen Zusammenarbeit sowie auf dem Gebiet der Zusammenarbeit der Kirchen oder der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten fallen.
- ▶ Bezieht sich die Zusammenarbeit von jPöR auf Leistungen, die **aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer jPöR** erbracht werden dürfen, liegen nach der Regelung in § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG keine wettbewerbsrelevanten und damit keine unternehmerischen Tätigkeiten vor.
Dies ist z. B. dann der Fall, wenn zwei Kommunen gemeinsame Standes- und Ordnungsamtsbezirke bilden oder die Tätigkeiten der Einwohnermeldeämter zentralisieren. Solche – schon gegenständlich marktfernen – Tätigkeiten sind aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen den jPöR vorbehalten.

54

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG

§§§

„(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn: 1... 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 im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird.“

55

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG

▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache

- ▶ Daneben legt **§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG** fest, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn die Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

Sind **alle** in den Buchstaben **a bis d** des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG genannten Kriterien erfüllt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch solche Interessen bestimmt wird und die entsprechenden Tätigkeiten der leistenden jPöR nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen.

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

56

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG



▶ Amtliche Begründung BT-Drucksache

- ▶ Die Regelungen in § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gehen auf die **Rechtsprechung** des Gerichtshofs der Europäischen Union zum Wettbewerbsbegriff im Bereich des **Vergaberechts** zurück. Die Grundsätze dieser Rechtsprechung werden für den Bereich der Umsatzsteuer übernommen. Sofern mit den verbindlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vereinbar, orientiert sich die Anwendung von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG an vergaberechtlichen Regelungen.

57

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG



Exkurs: Die Formulierungen des § 2b UStG entstammen größtenteils dem Vergaberecht

Art 12 (der RL 2014/24/EU vom 26. Februar 2014) hierzu lautet:

- ▶ ... (4) Ein ausschließlich zwischen zwei oder mehr **öffentlichen Auftraggebern geschlossener Vertrag** fällt **nicht in den Anwendungsbereich** dieser Richtlinie, wenn **alle** nachfolgend genannten Bedingungen erfüllt sind:
 - ▶ **a)** Der Vertrag begründet oder erfüllt eine Zusammenarbeit zwischen den beteiligten öffentlichen Auftraggebern **mit dem Ziel** sicherzustellen, dass von ihnen zu erbringende öffentliche Dienstleistungen **im Hinblick auf die Erreichung gemeinsamer Ziele** ausgeführt werden;
 - ▶ **b)** die Durchführung dieser Zusammenarbeit wird ausschließlich durch **Überlegungen im Zusammenhang mit dem öffentlichen Interesse** bestimmt und
 - ▶ **c)** die beteiligten öffentlichen Auftraggeber erbringen auf dem offenen Markt weniger als 20 % der durch die Zusammenarbeit erfassten Tätigkeiten.

58

3.2.3 Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 UStG

Mitteilung des Deutschen Landkreistages

In Anknüpfung an eine zwischen den kommunalen Spitzenverbänden und dem **Zentralverband des Deutschen Handwerks** **abgestimmten Formulierung** erklären sie weiter, dass die Zusammenarbeit regelmäßig nur dann durch spezifisch öffentliche Interessen bestimmt werde, wenn die in den Buchstaben a bis d aufgestellten Kriterien erfüllt seien. Die **Grundsätze des EuGH-Urteils vom 13.06.2013 – C-386/11 Rs. Piepenbrock seien zu beachten**, so dass bei Leistungsvereinbarungen über derartige **verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z.B. Gebäudereinigung) regelmäßig anzunehmen sei, dass diese nicht durch spezifisch öffentliche Interessen bestimmt seien**. Entsprechendes gelte für Vereinbarungen, deren Gegenstand im Wesentlichen auf die Ausführung von Grünpflegearbeiten sowie von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden beschränkt sei.

* EuGH-Urteil vom 13.06.2013 zur Vereinbarung zwischen zwei Gebietskörperschaften zur Übertragung der Aufgabe der Reinigung durch eine Körperschaft auf eine andere gegen finanzielle Entschädigung.

3.3 Problemfälle § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst a - d

Die Voraussetzungen sind kumulativ zu erfüllen!

Selbst wenn alle vier Voraussetzungen erfüllt sind ist immer noch prüfen, ob ein „Verstoß“ gegen die Entscheidung Piepenbrock vorliegt.

„Ein Vertrag ..., mit dem, ohne eine Zusammenarbeit **zwischen** den vertragschließenden **öffentlichen Einrichtungen** zur Wahrnehmung einer **gemeinsamen Gemeinwohlaufgabe** vorzusehen, eine öffentliche Einrichtung eine andere öffentliche Einrichtung mit der Aufgabe betraut, gegen eine **finanzielle Entschädigung**, die den bei der Durchführung dieser Aufgabe entstehenden Kosten entsprechen soll, bestimmte **Büro-, Verwaltungs- und Schulgebäude zu reinigen**, wobei die erstgenannte Einrichtung sich die Befugnis vorbehält, die ordnungsgemäße Erfüllung der fraglichen Aufgabe zu kontrollieren, und die **letztgenannte Einrichtung sich zur Erfüllung der ihr übertragenen Aufgabe Dritter bedienen darf**, die unter Umständen in der Lage sind, zur Durchführung dieser Aufgabe auf dem Markt tätig zu werden, ist ein öffentlicher Dienstleistungsauftrag im Sinne ... der Richtlinie 2004/18/EG ... über die Koordinierung der Verfahren zur Vergabe öffentlicher Bauaufträge, Lieferaufträge und Dienstleistungsaufträge.“

3.3 Problemfälle § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a)



„a) die Leistungen auf langfristigen **öffentlich-rechtlichen** Vereinbarungen beruhen“

öffentlich-rechtliche Vereinbarungen können sein:

- Zweckvereinbarung
- öffentlich-rechtlicher Vertrag gem. Art 54 BayVwVfG

Das KommZG sieht darüber hinaus vor:
Arbeitsgemeinschaft, Zweckvereinbarung, Zweckverband, gemeinsames Kommunalunternehmen

61

3.3 Problemfälle § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst b)



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

Problem:

Den Gemeinden obliegt die Aufgabe, Gewerbe- und Grundsteuerbescheide zu erlassen. Der AKDB obliegt diese Aufgabe nicht.

Leistungen von Verwaltungsgemeinschaften (VG) an Mitgliedsgemeinden fallen u.E. unter § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG

Verwaltungsleistungen für Schulzweckverbände (dem SchulZV und den einzelnen Gemeinden obliegt diese Aufgaben) aber die Kommune erbringt nur Teilleistungen

62

3.3 Problemfälle § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst b)



c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden

In der Praxis das geringste Problem

63

3.3 Problemfälle § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst b)



d) der Leistende im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird

Beispiel:

Ein Müll-Zweckverband verbrennt

a) zu 70 % den Hausmüll und Gewerbemüll zur Beseitigung seiner Mitgliedsgemeinden

b) zu 20 % Gewerbemüll zur Verwertung

c) zu 10 % Hausmüll und Gewerbemüll zur Beseitigung aus Nichtmitgliedsgemeinden

Variante 1

Lässt man a) weg, werden 1/3 der Leistungen an Nichtmitgliedsgemeinden erbracht → nicht „wesentlich“.

Variante 2

Leistung b) ist ohnehin BgA und keine gleichartige Tätigkeit zur Annahme von Hausmüll und Gewerbemüll zur Beseitigung aus Nichtmitgliedsgemeinden

64

3.3 Problemfälle



Verkauf von Energie aus der Abfallentsorgung/-verbrennung

Verkauf von Abfällen: Ist dies noch Teil der hoheitlichen Tätigkeit oder eine selbständige private Tätigkeit?

Verkauf der durch die Abfallentsorgung entstehenden Energie (Dampf, Strom, Wärme):

Verkauf erfolgt regelmäßig durch privatrechtliche Vereinbarung; Steuerpflicht entsteht u.E. unabhängig davon, ob der Abfall aus hoheitlichem oder anderen Quellen stammt.

Vorsteuerabzug: Ab welchem Zeitpunkt der Entsorgungskette kann ein Vorsteuer geltend gemacht werden (anteilig bereits beim Verbrennungsprozess oder erst ab der Turbine)?

Die Übernahme von Hausmüll anderer Gemeinden fällt u.E. unter § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG (hoheitliche Tätigkeit), während die Übernahme von Gewerbemüll im Wettbewerb erfolgt.

65

66

3.4 Übergangsregelung

3.4 Übergangsregelung

§ 27 Abs. 22 UStG lautet:

¹ **§ 2 Absatz 3** in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung ist auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem **1. Januar 2017** ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden.

² § 2b in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden.

³ Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dem Finanzamt gegenüber einmalig **erklären**, dass sie § 2 Absatz 3 in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen **weiterhin** anwendet.

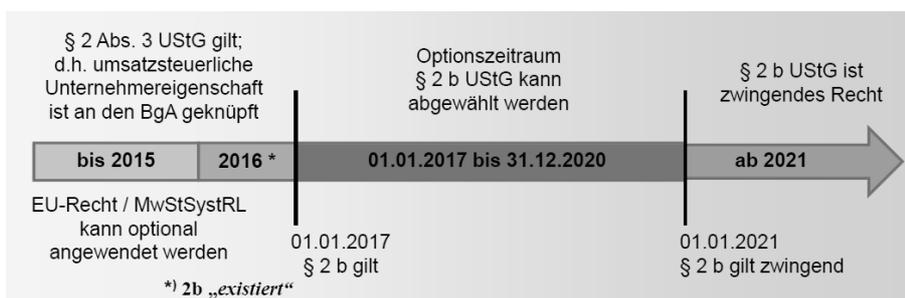
3.4 Übergangsregelung

§ 27 Abs. 22 UStG lautet:

- ⁴ Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig.
- ⁵ Die Erklärung ist bis zum **31. Dezember 2016** abzugeben.
- ⁶ Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.

3.4 Übergangsregelung

► Phasen der Übergangsregelung



3.4 Übergangsregelung

BMF-Schreiben vom 19.04.2016:

„Die Erklärung nach § 27 Absatz 22 Satz 3 UStG (im Folgenden „Optionserklärung“) ist durch die juristische Person des öffentlichen Rechts **für sämtliche** von ihr ausgeübte **Tätigkeiten** einheitlich abzugeben. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig. Die Abgabe einer Optionserklärung durch eine einzelne Organisationseinheit oder Einrichtung der juristischen Person des öffentlichen Rechts (z. B. Behörde, Dienststelle, Betrieb gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) nur für ihren Bereich ist nicht zulässig.

Die Optionserklärung ist durch den **gesetzlichen Vertreter** oder einen **Bevollmächtigten** abzugeben und grundsätzlich an das nach § 21 AO zuständige Finanzamt zu richten. Eine ggf. abweichende Zuständigkeit nach den Vorschriften der Abgabenordnung bleibt hiervon unberührt.

3.4 Übergangsregelung

BMF-Schreiben vom 19.04.2016:

Das Umsatzsteuergesetz sieht für die Optionserklärung **keine spezielle Form** vor. Zur besseren Nachvollziehbarkeit sollen die Finanzämter die **Schriftform** anregen.

Aus der Erklärung muss sich hinreichend deutlich ergeben, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts § 2 Absatz 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet.

Hat sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts **bisher** auf die **neuere Rechtsprechung** des Bundesfinanzhofs zur Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts berufen, kann sie **dennoch** eine **Optionserklärung** mit der Wirkung abgeben, dass für sie ab dem 1. Januar 2017 § 2 Absatz 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung anzuwenden ist.

3.4 Übergangsregelung

BMF-Schreiben vom 19.04.2016:

Die Optionserklärung ist spätestens bis zum 31. Dezember 2016 abzugeben. Es handelt sich um eine **nicht verlängerbare Ausschlussfrist**.

Die **Optionserklärung** kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe **folgenden Kalenderjahres** an widerrufen werden. Der Widerruf muss sich hinreichend deutlich auf die ursprünglich abgegebene Optionserklärung beziehen.

Nach einem Widerruf ist die Abgabe einer erneuten Optionserklärung ausgeschlossen.

3.4 Übergangsregelung

BMF-Schreiben vom 19.04.2016:

Eine nach dem 31. Dezember 2016 **neu errichtete juristische Person des öffentlichen Rechts** kann wegen des Ablaufs der gesetzlichen Ausschlussfrist **keine** wirksame **Optionserklärung** abgeben.

Im Fall der **Gesamtrechtsnachfolge** wirkt die Optionserklärung auch für den Rechtsnachfolger.

Im Fall des **Zusammenschlusses** mehrerer bestehender Körperschaften, von denen nicht alle die Option wirksam ausgeübt haben, hat die daraus entstandene Körperschaft **einheitlich zu entscheiden**, ob die Rechtsfolgen der Option gelten sollen. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeiten ist auch in diesem Fall nicht möglich.“

3.4 Übergangsregelung



Tatbestände der Optionsregelung (Zusammenfassung):

- Einheitlich für das gesamte Unternehmen (keine Beschränkung auf einzelne BgA möglich)
- Abgabe durch den gesetzlichen Vertreter oder Bevollmächtigten
- An keine Form gebunden (Schriftform - Zugangsnachweis)
- Späterer Widerruf nur mit Wirkung für die Zukunft (Beginn des Folgejahres) wurde die Option zum 31.12.2016 ausgeübt, kann sie mit Wirkung ab 2017 widerrufen werden.
- Bei Widerruf ist keine neue Optionserklärung möglich.
- Gilt nicht für neu gegründete jur. Personen d.ö.R.
- 31.12.2016 = Ausschlussfrist (nicht verlängerbar)

75

3.4 Übergangsregelung



Handlungsempfehlung:

- ▶ Akuter Handlungsbedarf zur Prüfung, ob die Altregelung weiterhin angewendet werden soll, da 31.12.2016 = Ausschlussfrist
- ▶ Bei vorgezogener Anwendung der Neuregelung (z.B. wegen größerer Investitionen):
 - Auswirkungen auf den Rest-Haushalt prüfen!
- ▶ In der Regel werden die jPöR einen Antrag auf weitere Anwendung der Altregelung stellen.

76

3.4 Übergangsregelung

Prüfung des Haushalts auf mögliche Steuertatbestände:

- ▶ Überprüfung der Einnahmehaushaltsstellen auf mögliche Steuerpflicht (privatrechtlich ./.. öffentlich-rechtlich)
- ▶ Aufteilung auf interne Verrechnungen ./.. Leistungen gegenüber Externen (wer ist Leistungsempfänger?)
- ▶ Bei öffentlich-rechtlichen Einnahmen: Liegt ein potenzieller Wettbewerb vor (17.500 EUR-Grenze; begünstigte interkommunale Zusammenarbeit)?
- ▶ Bestehen Vorsteueransprüche bei optionalen Einnahmen (Option zur Steuerpflicht)?
- ▶ Anpassung bestehender Verträge (Steuerklausel: Neuverhandlung von Verträgen → zusätzliche Inrechnungstellung der Umsatzsteuer möglich)?

3.4 Übergangsregelung § 2b UStG

Muster

- ▶ **Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Umsatzsteuergesetz (UStG)**

Hiermit erklärt *die juristische Person des öffentlichen Rechts* (Name, z. B. Gemeinde Musterstadt), dass sie – vorbehaltlich eines etwaigen Widerrufs – für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 01. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung anwendet.

Ort, Datum
Unterschrift des Bevollmächtigten“

* Quelle: Formulierungshilfe des Landesamts für Steuern Rheinland-Pfalz
abrufbar unter: <https://www.fst-rlp.de/home/vordrucke/umsatzsteuer/sonstige/index.html>

4. Auswirkung auf den Vorsteuerabzug

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

Voraussetzungen:

▶ Unternehmerische Tätigkeit

- bisher: Tätigkeiten im Rahmen eines BgA (§ 2 Abs. 3 UStG)
- Land- und Forstwirtschaft (bei Anwendung der Regelbesteuerung)
- NEU: § 2b UStG

▶ Leistungsbezug für das Unternehmen

- wirtschaftliche / nichtwirtschaftliche Verwendung
(Aufteilung: Vorsteuerabzug nur für wirtschaftlichen Anteil)
- keine Zuordnungsentscheidung möglich/notwendig
- Sonderregelung für Gegenstände, die < 10% unternehmerisch genutzt werden (*aber: Vorlage EuGH, BFH v. 16.6.2015 XI R 15/13*)

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug



Voraussetzungen:

- ▶ Zusammenhang mit eigenen umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen
 - § 15 Abs. 2 UStG: Ausschluss vom Vorsteuerabzug, soweit Zusammenhang mit steuerfreien (Ausgangs-)Umsätzen
 - Option zur Steuerpflicht prüfen gemäß § 9 UStG (z.B. bei Vermietung an anderen Unternehmer)
- ▶ Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis
 - erforderliche Angaben nach §§ 14, 14a UStG müssen enthalten sein
 - Hinweis auf Reverse-Charge (Übergang der Steuerschuldnerschaft, § 13b UStG)
- ▶

81

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug



Voraussetzungen:

- ▶ Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs
 - Leistung = ausgeführt + Rechnung
 - Abschlagszahlungen: Zahlung + Rechnung
- Zu **diesem Zeitpunkt** ist über die Höhe des Vorsteuerabzugs zu entscheiden.

82

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug



Beispiel

Verpachtung einer Gaststätte nach vorher notwendiger Sanierung

1. Verpachtung mit Einrichtung → BgA § 4 KStG
Vorsteuerabzug bereits nach „altem“ Recht, da BgA § 2 Abs. 3 UStG;
Anwendung neue Rechtslage nicht notwendig

2. Verpachtung ohne Einrichtung → Vermögensverwaltung → **§ 2b UStG**

Voraussetzung in beiden Varianten:
Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12a UStG (§ 9 UStG)

83

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug



Beispiel

Verpachtung einer Gaststätte nach vorher notwendiger Sanierung

2a) Fertigstellung 2015 (vor Geltung § 2b UStG)
Gemeinde wählt Übergangsregelung; ab 2021 steuerpflichtige
Vermietung

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor, da
Verpachtung ohne Einrichtung = Vermögensverwaltung (*Ausnahme:*
Bezug auf EU-Recht – aber nur einheitlich für gesamte Kommune!).

Sanierung fällt in den nicht unternehmerischen Bereich → kein VSt-Abzug

Ab 2021:

- keine Nachholung des VSt-Abzugs, da Leistung nicht für das Unternehmen bezogen wurde
- § 15a UStG (10 Jahres-Zeitraum läuft 2021 noch) ebenfalls nicht möglich
- Vorsteuerabzug nur aus laufenden Kosten

84

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug



Beispiel

Verpachtung einer Gaststätte nach vorher notwendiger Sanierung

2b) Fertigstellung 2021 (nach Ende der Übergangsregelung)
Gemeinde wählt Übergangsregelung; ab 2021 steuerpflichtige Vermietung

Erstmalige Verwendung 2021 = unternehmerisch

VSt.-Abzug u.E. bereits für Leistungen vor 2021 (trotz Übergangsregelung), da erstmalige Verwendung entscheidend.

85

4. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug



Beispiel

Verpachtung einer Gaststätte nach vorher notwendiger Sanierung

2c) Fertigstellung 2017 (während der Übergangsregelung)
Gemeinde wählt NICHT Übergangsregelung; ab 2017 steuerpflichtige Vermietung

→ Voller VST-Abzug (wie 2b)

Würde die Kommune die Übergangsregelung wählen stünde ihr kein Vorsteuerabzug zu (vgl. 2a).

86

5. Handlungsempfehlungen



Handlungsbedarf:

1. Ermittlung umsatzsteuerrelevanter Tätigkeiten
 - Dokumentation aller an externe Dritte entgeltlich erbrachte Leistungen
 - Aufteilung in privatrechtlich und öffentlich-rechtlich
 - öffentlich-rechtlich: Welche Leistungen führen zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen (§ 2b Abs. 2, 3 UStG)?
2. Praktische Umsetzung
 - Anpassung der IT
 - Schulung der Mitarbeiter

87

5. Handlungsempfehlungen



Handlungsbedarf:

3. Anpassung von Verträgen
 - Kann die evtl. anfallende Umsatzsteuer zusätzlich zum bisherigen Entgelt in Rechnung gestellt werden?
 - Aufnahme von Umsatzsteuer-Klauseln in Verträgen:
„Das Entgelt beträgt EUR zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer“
 - Neukalkulation von Beiträgen in Gebührensatzungen wegen zusätzlich anfallender Umsatzsteuer (z.B. für Bauhofleistungen für Dritte)

88

5. Handlungsempfehlungen

Handlungsbedarf:

4. Negativabgrenzung (nicht betroffene Tätigkeiten)
 - Tätigkeiten ohne Einnahmen
 - Zahlungen ohne konkrete Leistungen (Zuschüsse, Spenden, ...)
 - Tätigkeiten für andere Bereiche der selben Kommune (sog. Innenumsatz)

- Für bereits bisher im Rahmen von BgA ausgeführte Tätigkeiten besteht kein Handlungsbedarf, da diese Tätigkeiten bereits erfasst sind.

5. Handlungsempfehlungen

Handlungsbedarf:

5. öffentlich-rechtliche Handlungsform als Alternative?
 - z.B.
 - Verwaltungsakt
 - Benutzungssatzung (für Benutzung öffentlicher Einrichtungen)
 - Gebührensatzung
 - Zweckvereinbarung
 - öffentlich-rechtlicher Vertrag

5. Handlungsempfehlungen



Handlungsbedarf:

5. öffentlich-rechtliche Handlungsform als Alternative?

Abgrenzung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vertrag
(BFH vom 10.02.2016, DStR 2016, 805):

Entscheidend ist, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist (Rz. 36).

Für die Abgrenzung von öffentlich-rechtlichem und privatrechtlichem Vertrag kommt es daher auf dessen **Gegenstand** und **Zweck** an. Die Rechtsnatur des Vertrages bestimmt sich danach, ob der Vertragsgegenstand dem öffentlichen oder dem bürgerlichen Recht zuzurechnen ist (Rz. 43).

91

5. Handlungsempfehlungen



Handlungsbedarf:

5. öffentlich-rechtliche Handlungsform als Alternative?

Abgrenzung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vertrag
(BFH vom 10.02.2016, DStR 2016, 805):

Das FG hat dazu ausgeführt, dass ein privater Wirtschaftsteilnehmer im Streitfall keine reale Möglichkeit hätte, in den relevanten Markt (gemeint: für den Bereich „externe Qualitätssicherung Krankenhaus“) einzutreten.

92

5. Handlungsempfehlungen



Handlungsbedarf:

6. öffentlich-rechtliche Kooperationen

§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG (Leistungen die aufgrund gesetzlicher Bestimmung nur von jur.Pers.d.ö.R. erbracht werden dürfen)

→ Gründung von Verwaltungsgemeinschaften?

(Art. 2 Abs. 3 BayVGemO: „Verwaltungsgemeinschaften werden durch Gesetz gebildet oder erweitert.“)

93

Informationsveranstaltung zu § 2b UStG



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Für weitere Fragen stehen Ihnen unsere Beraterinnen und Berater gerne zur Verfügung.

Bitte kontaktieren Sie uns unter 089 – 12 72-271 bzw. per Mail: abt3@bkpv.de

94

