

## Gemeinden zwischen zwei Systemen

### Die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand

**Georg Große Verspohl,**  
Bayerischer Gemeindetag

### Funktionsweise der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer zählt neben der Einkommensteuer zu den bekanntesten und ertragreichsten Steuern Deutschlands. Der Zusatz „MwSt 19 %“ auf Rechnungen oder Kassenbons ist je-

Die Anwendung des Umsatzsteuerrechts auf Leistungen der Gemeinden hat in der kommunalen Praxis lange Zeit keine besondere Beachtung gefunden. Seit einigen Jahren hat jedoch der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinen Entscheidungen<sup>1</sup> die seit Jahrzehnten geltenden Grundregeln zur Besteuerung der öffentlichen Hand ins Wanken gebracht. Mit dem „Sporthallen-Urteil“ ist auch im kommunalen Bereich die Bedeutung der Rechtsprechungsänderung erkannt worden.<sup>2</sup>

*Der Entscheidung lag die Klage einer Gemeinde zugrunde, die beim Finanzamt Vorsteuerabzug für den Bau einer Sporthalle geltend gemacht hatte. Begründet wurde dies damit, dass die Halle auch an die Nachbargemeinde zu Zwecken des Schulsports vermietet wurde. Die Finanzverwaltung lehnte den Vorsteuerabzug ab, da die Vermietung eine sogenannte Beistandsleistung zwischen Körperschaften des öf-*

*fentlichen Rechts darstelle, die nicht der Umsatzsteuer unterliege. Der BFH hat der Gemeinde dem Grunde nach Recht gegeben und den Vorsteuerabzug zugelassen.*

Spätestens das Inkrafttreten zum 1. Januar 2016 des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG), der eine vollständige Neuregelung der Besteuerung der Körperschaften des öffentlichen Rechts enthält, hat die Thematik auf die Agenda der Bürgermeister und Kämmerer gebracht. Es ist eine Herausforderung für jede Gemeinde, den Übergang zum neuen System erfolgreich zu bewältigen. Anlass zur Verzweiflung besteht durch das neue Gesetz indes nicht: Denn die Neuregelung des § 2b UStG ist zwar zum 1. Januar 2016 in Kraft getreten, jedoch erst auf solche Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 22 UStG). Der Gesetzgeber räumt zudem den Körperschaften des öffentlichen Rechts die Option ein, den Übergangszeitraum bis Ende des Jahres 2020 hinauszuschieben und gewährt ihnen so insgesamt fünf Jahre, um den Wechsel in das neue System zu gestalten.

Der folgende Aufsatz soll den Praktikern in den Gemeinden die Funktionsweise der Umsatzsteuer veranschaulichen, ihnen das „alte“, am Körperschaftssteuerrecht orientierte System erläutern und das „neue“ System des § 2b UStG vorstellen. Abschließend werden noch einige Hinweise bezüglich der Ausübung der Option und zum weiteren Vorgehen gegeben.

dem Kind geläufig. Die Funktionsweise der Umsatzsteuer, die in Deutschland als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer ausgestaltet ist, ist allerdings nur Wenigen bekannt.

Eine einfache Form der Umsatzsteuer, die sogenannte Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer, galt in Deutschland bis Ende der 1960er Jahre. Bei dieser Steuer wurde der Umsatz bei jeder Produktions- oder Handelsstufe mit einem bestimmten (relativ niedrigen) Steuersatz belastet. Dies führte dazu, dass die Steuerbelastung abhängig von der Länge der Lieferanten- bzw. Händlerkette anstieg. Hierdurch waren kleinere Unternehmen und Händler gegenüber Unternehmen mit großer Fertigungstiefe benachteiligt, weil bei den internen Produktionsschritten keine Umsatzsteuer anfiel. Eine solche Benachteiligung stößt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf verfassungsrechtliche Bedenken.<sup>3</sup> Zur Umsetzung dieser Rechtsprechung und der ersten Harmonisierungsbestrebungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Bereich der Mehrwertsteuer wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1968 das System der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in Kraft gesetzt, das bis heute Gültigkeit besitzt.

Das entscheidende Korrektiv ist hier der Vorsteuerabzug. Er ermöglicht es einem Unternehmer, sich die von ihm für Lieferungen und Leistungen an sein Unternehmen gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzuholen.



Georg Große Verspohl, Verwaltungsdirektor,  
Bayerischer Gemeindetag © BayGT

**Beispiel:** Ein Weingut verkauft 100 Flaschen Wein an einen Getränkehändler zum Preis von 1.000 € + 190 € MwSt. Der Getränkehändler zahlt damit 1.190 €, von denen das Weingut 190 € an das Finanzamt als Umsatzsteuer abführt. Der Getränkehändler hat aber im Wege des Vorsteuerabzugs die Möglichkeit, sich die gezahlten 190 € Umsatzsteuer vom Finanzamt erstatten zu lassen. Der Weinhandeler verkauft den Wein für 2.000 € + 380 € MwSt an ein Hotel weiter. Hier greift der gleiche Mechanismus: Der Weinhandeler führt die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab, das Hotel erhält im Wege des Vorsteuerabzugs die 380 € vom Finanzamt zurück. Der Hotelier schließlich schenkt die 100 Flaschen Wein im Rahmen einer Hochzeit aus und stellt dem Hochzeitspaar hierfür 5.000 € + 950 € MwSt in Rechnung. Ein Vorsteuerabzug ist den Brautleuten nicht möglich (s. Abb. 1).

An diesem Beispiel lassen sich die wichtigsten Grundsätze der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer leicht erläutern:

1. Wirtschaftlich belastet wird durch die Umsatzsteuer allein der nicht-unternehmerische Verbraucher, der am Ende der Produktions- und Handelskette steht. Die in der Kette stehenden Unternehmer werden aufgrund des Vorsteuerabzugs nicht wirtschaftlich belastet.
2. Die Zahllast liegt hingegen allein bei den Unternehmern. Nur sie sind verpflichtet, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der wirtschaftlich belastete Endverbraucher

hat keine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt.

3. Die saldierte Zahllast ist auf jeder Stufe so hoch, wie die hier generierte Wertschöpfung. So hat das Weingut in dem Beispiel eine Zahllast von 190 €, weil hier eine Wertschöpfung von 1.000 € geschaffen wurde. Das Hotel führt 950 € Umsatzsteuer an das Finanzamt ab und bekommt im Wege des Vorsteuerabzugs 380 € zurück, so dass eine Zahllast von 570 € verbleibt. Dies sind genau 19 % der vom Hotel erzielten Wertschöpfung von 3.000 €.

Für die Gemeinden stellt sich damit, sobald sie Umsätze erlösen, die entscheidende Frage: „An welcher Stelle der Kette stehen wir?“ Oder anders ausgedrückt: „Wann sind wir als Gemeinde Unternehmerin?“ Nur wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmerin ist, unterliegen ihre Lieferungen und sonstigen Leistungen nämlich der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Ziffer 1 UStG). Zugleich ist aber nur dann der Vorsteuerabzug möglich, wenn Leistungen für den unternehmerischen Bereich bezogen werden (§ 15 UStG).

### Der Betrieb gewerblicher Art – „altes Recht“

Nach dem bis zum Ende des Jahres 2015 geltenden § 2 Abs. 3 UStG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts – außerhalb der Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft – nur dann als Unternehmer im Sinne des Um-

satzsteuerrechts zu betrachten, wenn sie einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 Abs. 3 UStG a. F.). Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) entsteht dann, wenn die folgenden Voraussetzungen des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfüllt sind. Die Steuerbarkeit ist damit nach alter Rechtslage im Körperschaftsteuergesetz und Umsatzsteuergesetz deckungsgleich:

### Einrichtung

Als Einrichtung ist jede nachhaltige und selbständige Tätigkeit anzusehen, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgrenzen lässt.<sup>4</sup> Das Bestehen einer Einrichtung setzt jedoch keine organisatorische Eigenständigkeit voraus. Es reicht aus, wenn bestimmte Merkmale vorliegen, die für eine wirtschaftliche Selbstständigkeit sprechen, wie z. B. eine gesonderte Geschäftsleitung, getrennte Buchführung oder ein gesondert geführter Haushalt.

### Wirtschaftliche Tätigkeit

Die wirtschaftliche Tätigkeit „gewerblicher Art“ erfasst im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben. Hieran sind zwar keine allzu großen Anforderungen zu stellen, nicht erfasst ist aber die reine Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand.<sup>5</sup> Hierzu zählt z. B. die bloße Vermietung und Verpachtung des Grundvermögens oder die Einräumung von Nutzungsrechten.

### Kein Hoheitsbetrieb

Ausgenommen sind solche Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, also hoheitliche Aufgaben erfüllen. Dies ist allerdings ausschließlich bei der Erfüllung solcher Aufgaben anzunehmen, die sich aus der Staatsgewalt ableiten, staatlichen Zwecken dienen und der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten sind.<sup>6</sup> Im Ergebnis sind damit nur solche Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren, die bei bundesweiter Betrachtung ausschließlich von der

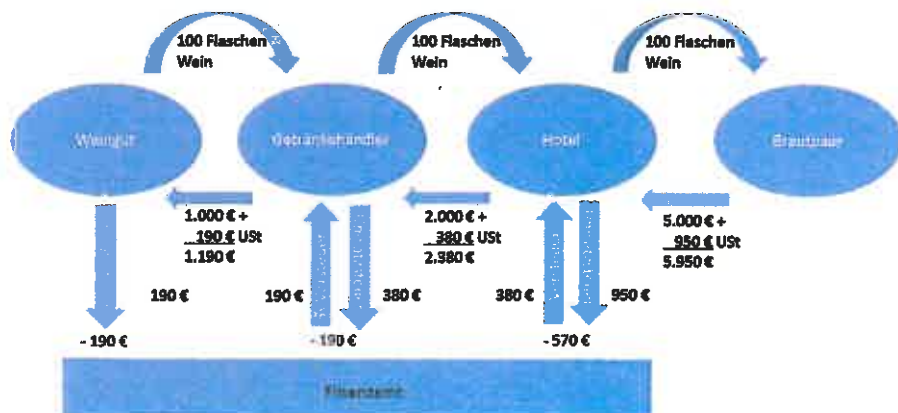


Abb. 1: System der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer

© Georg Große Verspohl

öffentlichen Hand wahrgenommen werden können. So ist beispielsweise die Wasserversorgung nicht als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren, auch wenn sie öffentlich-rechtlich organisiert ist. Die Abwasserentsorgung hingegen ist als hoheitliche Aufgabe anerkannt und unterliegt damit nicht der Umsatzsteuer.

### Einnahmeerzielungsabsicht und Nachhaltigkeit

Erforderlich ist ferner eine Einnahmeerzielungsabsicht, nicht aber eine Gewinnerzielungsabsicht. Es kann also auch dann schon ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen, wenn keine Kostendeckung beabsichtigt ist. Außerdem muss die Tätigkeit nachhaltig sein, also Wiederholungsabsicht bestehen.

### Wirtschaftliche Bedeutsamkeit

Ein wichtiges Abgrenzungskriterium ist schließlich die wirtschaftliche Bedeutsamkeit der Tätigkeit. Das heißt, dass sich die Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben muss. Die Finanzverwaltung geht bei einem Jahresumsatz von bis zu 35.000 Euro grundsätzlich davon aus, dass die wirtschaftliche Bedeutsamkeit nicht gegeben ist (R 4.1 Abs. 5 KStR 2015<sup>7</sup>). Dies führt in der Praxis bisher dazu, dass viele vermeintliche BgAs an diesem Kriterium scheitern.

### Keine Beistandsleistungen

Kein Betrieb gewerblicher Art wird im Übrigen durch sog. Beistandsleistungen begründet. Beistandsleistungen sind Leistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts, die als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren sind. Beistandsleistungen sind also insbesondere denkbar bei der interkommunalen Zusammenarbeit zwischen Gemeinden, aber auch bei der Zusammenarbeit mit Schul- oder Zweckverbänden.

### Das „neue Recht“ der Besteuerung der öffentlichen Hand

Die Regelungen zur Umsatzsteuerpflicht der juristischen Person des

öffentlichen Rechts standen seit längerem in der Kritik. Insbesondere wurde eingewandt, dass sie nicht mit dem System des Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU zu vereinbaren wären. Der BFH hat diesen Konflikt gelöst, indem er bereits seit einigen Jahren eine Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. im Lichte des Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgenommen hat. Im Rahmen dieser Rechtsprechung lehnte der BFH insbesondere das System der Beistandsleistung und die nicht steuerbare Vermögensverwaltung ab. Die Finanzverwaltung blieb – von der Rechtsprechung des BFH weitgehend unbeeindruckt – bei ihrer hergebrachten Rechtsauffassung. Sie erkannte allerdings die Anwendung der BFH-Rechtsprechung dann an, wenn sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts hierauf berief. In diesem Fall war jedoch die BFH-Rechtsprechung für das gesamte „Unternehmen“ anzuwenden; eine Beschränkung auf einzelne Bereiche wurde nicht zugelassen.<sup>8</sup>

Der Bundesgesetzgeber hat nun mit der Streichung des § 2 Abs. 3 UStG und der Aufnahme des neuen § 2b UStG eine Neuregelung geschaffen, die sich an Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie orientiert. Die bisherige Systematik, die auf das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art abstellt, wird damit in Zukunft umsatzsteuerrechtlich keine Rolle mehr spielen. Dies führt systematisch dazu, dass die bisherige Deckungsgleichheit zwischen dem Körperschaftsteuergesetz und dem Umsatzsteuergesetz aufgegeben wird. Der Betrieb gewerblicher Art ist damit jedoch nicht Geschichte geworden, sondern weiterhin Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach dem Körperschaftsteuergesetz und dem Gewerbesteuerrecht.

### Grundsatz: Gemeinde ist Unternehmerin

Nach § 2b Abs. 1 UStG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts grundsätzlich als Unternehmer zu behandeln. Dies ist im Vergleich zur alten Rechtssituation schon systematisch ein erheblicher Unterschied. Während das alte Recht davon ausging, dass

Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht Unternehmer waren und nur im Ausnahmefall (Betrieb gewerblicher Art bzw. Land- und Forstwirtschaft) die Unternehmereigenschaft vorlag, wird das Verhältnis von Regel und Ausnahme nun umgekehrt: Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wird grundsätzlich als Unternehmerin behandelt, es sei denn, es greift die im Gesetz geregelte Ausnahme.

„Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wird grundsätzlich als Unternehmerin behandelt, es sei denn, es greift die im Gesetz geregelte Ausnahme“, § 2b Abs. 1 UStG.

### Ausnahme: Hoheitliche Tätigkeit

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausübt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG) und ferner eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Schematisch wird die neue Rechtslage in Abb. 2 (siehe nächste Seite) dargestellt.<sup>9</sup>

Aus Absatz 1 des § 2b UStG lassen sich bereits im Vergleich zum bisherigen System drei wichtige Erkenntnisse ableiten:

1. Privatrechtliches Tätigwerden einer Gemeinde ist in Zukunft stets umsatzsteuerbar!
2. Die Vermögensverwaltung schließt die Steuerbarkeit nicht mehr aus!<sup>10</sup>
3. Die bisherige Umsatzgrenze von 35.000 Euro ist nicht mehr relevant!

*Beispiel: Eine Gemeinde bietet ihren Bürgern bei der Ausgabe des neuen Personalausweises Lesegeräte zur Nutzung der Online-Ausweisfunktion zum Kauf an. Der Jahresumsatz hieraus beträgt 850 €. Nach altem Recht wäre diese Tätigkeit nicht als BgA zu qualifizieren gewesen, weil die Umsatzgrenze von 35.000 € nicht erreicht wurde und es damit am Merkmal der „wirtschaftlichen Bedeutsamkeit“ gefehlt hat. Nach neuem Recht sind die Umsätze jedoch steuerbar, weil auf zivilrechtlicher Grundlage gehandelt wurde. Auf Umsatzgrenzen kommt es nicht mehr an.*

Nicht steuerbar sind nach neuem Recht also ausschließlich solche Umsätze, die im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Tätigwerdens ausgeführt werden. Hieran anknüpfend lässt sich die in Zukunft wichtigste umsatzsteuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeit identifizieren: Will eine Gemeinde einen Tätigkeitsbereich im Hinblick auf den Vorsteuerabzug der Umsatzsteuer unterwerfen, kann sie diese Wirkung durch Handeln in privatrechtlicher Form herbeiführen. Möchte sie die Umsatzsteuer vermeiden, muss sie zwingend öffentlich-rechtlich handeln. Gerade bei der Regelung der Benutzungsverhältnisse ihrer öffentlichen Einrichtungen haben die Gemeinden grundsätzlich Formenwahlfreiheit. Sie können diese privatrechtlich – also durch privatrechtliche Vertrags- und Entgeltregelungen – ausgestalten, wenn dies nicht durch rechtliche Vorschriften ausdrücklich ausgeschlossen ist.<sup>11</sup> Sie haben jedoch auch die Möglichkeit auf öffentlich-rechtliche Handlungsformen zurückzugreifen, etwa durch den Erlass von Benutzungssatzungen und die Festsetzung von Benutzungsgebühren. Entscheidet sich die Gemeinde für privatrechtliches Tätigwerden, sind die damit erlösten Umsätze in Zukunft automatisch steuerbar.

### Größere Wettbewerbsverzerrungen

Bei der Entscheidung für eine öffentlich-rechtliche Handlungsform wird zunächst der Weg offengehalten, nicht der Umsatzsteuer zu unterfallen. Allerdings ist nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG

zudem erforderlich, dass eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Nicht steuerbar bleiben damit weiterhin insbesondere solche Umsätze, bei denen aus rechtlichen Gründen kein Wettbewerb mit Privaten denkbar ist. Dies ist bei der klassischen hoheitlichen Verwaltung, wie etwa im Bereich des Standesamtes, des Einwohnermeldeamtes oder des Pass- und Personalausweiswesens der Fall. Es gilt aber auch für sonstige Tätigkeiten, die aus rechtlichen Gründen der öffentlichen Hand exklusiv vorbehalten sind, wie beispielsweise die Abwasserbeseitigung, die Friedhofsverwaltung oder die Straßenreinigung.

Daneben nennt das Gesetz in § 2b Abs. 2 UStG zwei weitere Fallgruppen, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen unwiderlegbar nicht vorliegen. Dies ist zum einen der Fall, wenn der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro im Jahr nicht übersteigen wird:

*Beispiel: Eine Gemeinde überlässt Veranstaltungsräume auf öffentlich-rechtlicher Grundlage an Dritte und erhebt hierfür Benutzungsgebühren. Das jährliche Gebührenaufkommen beträgt 9.000 €. Die Umsätze sind nach § 2b Abs. 2 Ziff. 1 UStG nicht steuerbar. Das gilt selbst dann, wenn die Gemeinde hierdurch tatsächlich einen Wettbewerbsvorteil, z.B. gegenüber einem Gastwirt, erhält.*

Als zweite Fallgruppe nennt der Gesetzgeber die Fälle, in denen vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen einer Steuerbefreiung (§ 4 UStG) ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) unterliegen. In diesen Fällen kann eine Wettbewerbsverzerrung nicht entstehen, weil durch die Steuerbefreiung auch Private keine Belastung durch die Umsatzsteuer erfahren.

*Beispiel: Eine Gemeinde betreibt einen öffentlich-rechtlich organisierten Kindergarten. Die dort erhobenen Kindergartengebühren sind in Zukunft nach § 2b Abs. 2 Ziff. 2 UStG nicht steuerbar, da die Leistungen der Kinderbetreuung gemäß § 4 Ziffer 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.*

### Interkommunale Zusammenarbeit

Besonders praxisrelevant ist die Umsatzsteuerpflicht im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit. Hier besteht die Gefahr, dass sich das politisch gewünschte und zur Steigerung der Effizienz vielfach sinnvolle Zusammenwirken der Gemeinden allein durch die Umsatzbesteuerung so verteuert, dass es nicht mehr wirtschaftlich ist. Diese Risiken hat auch der Gesetzgeber gesehen und anerkannt, dass die interkommunale Zusammenarbeit gerade nicht marktorientiert, sondern allein im öffentlichen Interesse bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge erfolgt.<sup>12</sup> Er hat deshalb in das Gesetz mit § 2b Abs. 3 UStG einen eigenen Absatz aufgenommen, der regelt, unter welchen Voraussetzungen die Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht mit der Umsatzsteuer belastet wird.

Vorausgeschickt sei, dass § 2b Abs. 3 UStG im systematischen Gesamtzusammenhang des § 2b UStG zu sehen ist. Dies bedeutet zum einen, dass zivilrechtliche Regelungen zwischen Gemeinden automatisch zur Unternehmereigenschaft und damit zur Umsatzsteuer führen. Nur die öffentlich-rechtliche Zusammenarbeit – in der Regel mit den Mitteln des KommZG – bietet überhaupt die Möglichkeit, die Steuerbarkeit zu vermeiden. Zum anderen sind die Voraussetzungen



Abb. 2: Prüfungsschema zu § 2b UStG (vereinfacht)

© Georg Große Verspohl

des § 2b Abs. 3 UStG dann nicht mehr zu prüfen, wenn schon aufgrund des § 2b Abs. 2 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Absatz 3 die Möglichkeiten, bei der interkommunalen Zusammenarbeit nicht mit der Umsatzsteuer belastet zu werden, erweitern und nicht beschränken.

*Beispiel: Gemeinde A übernimmt im Wege einer Zweckvereinbarung den Winterdienst auf der Gemeindeverbindungsstraße der Gemeinde B. Hierfür wird eine jährliche Zahlung von pauschal 15.000 € vereinbart. Der Umsatz ist schon gemäß § 2b Abs. 2 Ziff. 1 UStG nicht steuerbar, so dass es nicht mehr darauf ankommt, ob die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 UStG vorliegen.*

§ 2b Abs. 3 UStG enthält damit in Ergänzung von § 2b Abs. 2 UStG eine weitere nicht widerlegbare gesetzliche Vermutung, dass in zwei Konstellationen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen:

Die erste Fallgruppe betrifft die Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen. Hier sind Wettbewerbsverzerrungen per se ausgeschlossen, weil ein privater Dritter die Aufgabe gar nicht übernehmen könnte.

*Beispiel: Eine Gemeinde überträgt ihr Standesamtswesens gegen Kostenerstattung auf eine Nachbargemeinde.*

Die zweite Fallgruppe verneint das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen, wenn sämtliche der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a. Die Leistungen müssen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen. Was unter langfristig zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht geregelt. Es kann aber zumindest davon ausgegangen werden, dass die nur punktuelle Zusammenarbeit hiervon nicht erfasst ist. Gerade in diesen Fällen dürften aber häufig die Umsätze unter 17.500 € liegen. Damit wären größere Wettbewerbsverzerrungen schon durch § 2b Abs. 2 Ziff. 1 UStG ausgeschlossen.

b. Die Leistungen müssen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. Interessant ist hier, was unter „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ zu verstehen ist. Infrastruktur ist laut Duden der notwendige wirtschaftliche und organisatorische Unterbau als Voraussetzung für die Versorgung und die Nutzung eines bestimmten Gebiets, für die gesamte Wirtschaft eines Landes.<sup>13</sup> Der Begriff der Infrastruktur darf damit nicht zu eng rein technisch (z.B. Straßen, Wasserversorgung, Abwasserentsorgung) verstanden werden. Zur Infrastruktur zählen vielmehr auch andere Einrichtungen der Daseinsvorsorge, wie etwa Kindergärten oder Krankenhäuser, und Einrichtungen der Verwaltung (z.B. die IT-Infrastruktur, vgl. Art. 9 BayEGovG). Damit kann beispielsweise auch die Zusammenarbeit im Bereich der IT-Dienstleistungen unter diese Aufgaben fallen.<sup>14</sup>

c. Die Leistungen dürfen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden. Gewinnaufschläge sind damit unzulässig. Es muss aber weiterhin zulässig sein, eine Gesamtkostenkalkulation vorzunehmen, also insbesondere auch sogenannte Gemeinkosten bei der Erstattung zu berücksichtigen. Zur Sicherheit empfiehlt sich in der Praxis, in den Vereinbarungen explizit zu regeln, dass die Leistung lediglich gegen Kostenerstattung erfolgt sowie auch die Grundlagen der Berechnung anzugeben. Damit lassen sich etwaige Kalkulationsfehler vermeiden bzw. im Vollzug der Vereinbarung ausgleichen.

d. Der Leistende muss ferner gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere Personen des öffentlichen Rechts erbringen. Diese Formulierung im Gesetz wirft einige Fragen auf. Ihrem Wortlaut nach könnte sie so verstanden werden, dass die interkommunale Zusammenarbeit nur in den Fällen nicht steuerbar ist, in denen der Hauptzweck der leistenden Körperschaft darin besteht, Leis-

tungen an andere öffentlich-rechtliche Körperschaften zu erbringen. Hiervon erfasst wäre also z. B. ein Zweckverband, der Leistungen für seine Mitglieder erbringt. Ausgeschlossen wäre bei einem solchen engen Verständnis jedoch insbesondere die praxisrelevante Konstellation, in der eine Gemeinde Tätigkeiten, die sie auch im Rahmen ihrer eigenen Zuständigkeit vornimmt, ebenfalls für die Nachbargemeinde übernimmt.

*Beispiel: Gemeinde A überträgt Gemeinde B gegen Kostenerstattung den Straßenunterhalt für die Gemeindestraßen durch Zweckvereinbarung.*

Auch dieser Fall ist nach systematischer Auslegung von § 2b Abs. 3 Ziff. 2d UStG erfasst. Zu den „gleichartigen Leistungen“ können nur solche zählen, die gegenüber anderen erbracht werden. Die Tätigkeiten im eigenen Zuständigkeitsbereich fallen nicht unter den Begriff des Leistungsaustausches im Sinne des § 1 UStG und sind damit umsatzsteuerrechtlich irrelevant. Es wäre auch nicht nachvollziehbar, warum beispielsweise die Übertragung des Straßenunterhalts auf einen Zweckverband, der diese Tätigkeiten für mehrere Gemeinden ausführt, weniger wettbewerbsrelevant sein soll als die Übertragung dieser Aufgabe von einer Gemeinde auf eine andere.

Das Kriterium soll lediglich dazu dienen, die Nichtannahme von größeren Wettbewerbsverzerrungen dann auszuschließen, wenn die leistende Körperschaft gleichartige Leistungen in nennenswertem Umfang auch an private Dritte erbringt.

*Beispiel<sup>15</sup>: Die Gemeinde betreibt ein Schwimmbad, das zu gleichen Teilen zum Schulschwimmen der eigenen Grund- und Mittelschule, zum privat-rechtlich organisierten öffentlichen Badebetrieb gegen Entgelt und zum Schulschwimmen der Nachbargemeinde gegen Kostenerstattung genutzt wird. Die Nutzung durch die eigene Schule ist eine hoheitliche, nichtunternehmerische Nutzung. Der öffentliche Badebetrieb ist unternehmerische Nutzung, weil er*



**Badebetrieb: Wann liegt eine nichtunternehmerische, wann eine unternehmerische Nutzung vor?**

© SWM/Robert Götzfried

*privatrechtlich organisiert ist. Auch die Leistung an die Nachbargemeinde wäre als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren, weil die Gemeinde im Bereich des Schwimmbads durch den öffentlichen Badebetrieb, nicht nur im Wesentlichen Leistungen an andere Personen des öffentlichen Rechts, sondern auch an Privatpersonen erbringt (§ 2b Abs. 3 Ziff. 2d UStG) (siehe Abb. 3).*

### Was ist für eine Gemeinde jetzt zu tun?

Wie bereits oben gezeigt, ist die Neuregelung des § 2b UStG zwar am 1. Januar 2016 in Kraft getreten, aber erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden (vgl. § 27 Abs. 22 UStG). Die Gemeinde hat die Möglichkeit, diese Übergangsfrist mit Erklärung gegenüber dem Finanzamt für alle Umsätze bis zum Ende des Jahres 2020 hinauszuschieben.

### Entscheidung über die Option

Um eine Entscheidungsgrundlage für die Ausübung der Option zu schaffen, empfiehlt es sich, zunächst einen Überblick über die Tätigkeitsbereiche zu gewinnen, die dem Anwendungsbereich des § 2b UStG unterfallen. Dies geschieht am besten anhand der kameralen Unterabschnitte bzw. dopplischen Produktbereiche.<sup>16</sup> In einem

ersten Schritt sollten dabei alle Umsätze identifiziert werden, die auf privatrechtlicher Grundlage erzielt werden. Diese sind nach der neuen Regelung in jedem Fall steuerbar. In einem zweiten Schritt sind die Umsätze, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erwirtschaftet werden und die die Grenze von 17.500 € überschreiten bzw. in Zukunft überschreiten könnten, daraufhin zu untersuchen, ob hier größere Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Sind so die Bereiche festgestellt, in denen die Gemeinde umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer gilt, ist für jeden Tätigkeitsbereich zu überlegen, ob und inwieweit die Steuerbarkeit im Hinblick auf die Steuerbelastung der Leistungsempfänger einerseits und die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs andererseits wirtschaftlich wünschenswert ist. Fallen in einzelnen Bereichen hohe investive Maßnahmen an oder sind solche geplant, können sich aus der Steuerpflicht durchaus Vorteile ergeben. Kommt man in einem Tätigkeitsbereich zu dem Ergebnis, dass die Nachteile der Steuerbarkeit überwiegen, sollte überlegt werden, ob die Steuerbarkeit durch Gestaltungsmöglichkeiten vermieden werden kann.

In einem weiteren Schritt wären die verbleibenden hoheitlichen Tätigkeits-

bereiche, die nach § 2b UStG nicht steuerbar sind, daraufhin zu überprüfen, ob hier Vorsteuerpotentiale liegen, die durch andere Gestaltung (z.B. privatrechtliche Ausgestaltung der Benutzungsverhältnisse) gehoben werden können.

Im Anschluss hieran kann ein Vergleich mit dem Status quo vorgenommen werden, um eine Grundlage für die Entscheidung über die Ausübung der Option (§ 27 Abs. 22 UStG) zu haben. Vielfach wird die Ausübung der Option für die Gemeinden von Vorteil sein. Zum einen dürfte der § 2b UStG regelmäßig eine Ausweitung der Steuerpflicht mit sich bringen und damit die Belastungen der Leistungsempfänger und der Verwaltungsaufwand in den Rathäusern steigen. Zum anderen kann die durch die Ausübung der Option gewonnene Zeit dazu genutzt werden, die Umstellung auf das neue System reibungs- und fehlerloser zu gestalten. Dies gilt vor allem im Hinblick darauf, dass die genaue Auslegung des § 2b UStG derzeit an vielen Stellen noch nicht geklärt ist. Hier soll ein Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums Licht ins Dunkel bringen, das dem Vernehmen nach noch im Jahr 2016 veröffentlicht werden soll.<sup>17</sup> Es darf jedoch bezweifelt werden, dass in diesem Schreiben alle für die Gemeinden praxisrelevanten Fragen abschließend und rechtssicher geklärt werden.<sup>18</sup> Der Umstieg zum 1. Januar 2017 kann jedoch insbesondere dann von Vorteil sein, wenn das neue Recht es erlaubt, Vorsteuerpotentiale zu heben, die bisher vom Finanzamt nicht akzeptiert wurden.

*Beispiel: Eine Gemeinde baut eine Sporthalle, die sie zu Mietpreisen von 1,50 € je Halleneinheit zzgl. Umsatzsteuer an Sportvereine vermietet. Der Vorsteuerabzug für die Baukosten wurde von der Finanzverwaltung nicht anerkannt, weil es sich um Vermögensverwaltung handelt. Nach § 2b UStG schließt die Vermögensverwaltung die Steuerbarkeit nicht mehr aus. Der Vorsteuerabzug wäre damit möglich.<sup>19</sup>*

### Ausübung der Option

Die Erklärung über die Option ist spätestens bis zum 31. Dezember 2016

gegenüber dem nach § 21 AO zuständigen Finanzamt abzugeben.<sup>20</sup> Sie kann nur einheitlich für das gesamte Tätigwerden der Gemeinde bzw. der juristischen Person erklärt werden. Eine Beschränkung auf wirtschaftliche Teilbereiche (z.B. einen einzelnen Eigenbetrieb) ist nicht möglich. Die Erklärung gilt grundsätzlich für alle Umsätze bis zum 31. Dezember 2020. Sie kann jedoch jederzeit vorzeitig mit Wirkung zum Folgejahr widerrufen werden. Macht eine Gemeinde also im Jahr 2016 von der Optionsmöglichkeit des § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch, ist es ihr unbenommen, beispielsweise auch schon zum Jahr 2019 auf das neue Umsatzsteuersystem umzustellen. Lässt sie allerdings die Frist verstreichen und gibt bis zum 31. Dezember 2016 keine Erklärung ab, kann sie nicht mehr zum „alten Recht“ zurückkehren. Die Entscheidung darüber, ob die Option gezogen werden soll, obliegt dem Gemeinderat, weil es sich nicht um eine laufende Angelegenheit handelt (Art. 29, 37 Abs. 1 Nr. 1 GO).

Für die Ausübung der Option wird folgender Text vorgeschlagen:

*In Anwendung des § 27 Abs. 22 UStG erkläre ich aufgrund des Beschlusses des Gemeinderats vom TT.MM.JJJJ im Namen der Gemeinde Musterdorf, dass für sämtliche Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführt werden, § 2 Abs. 3 UStG in der zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung zur Anwendung kommen soll.*

*Der Gemeinde XXX ist bekannt, dass diese Erklärung für sämtliche Tätigkeiten der Gemeinde gilt und ein Widerruf erst mit Wirkung des auf die Widerrufserklärung folgenden Kalenderjahres möglich ist.*

Unterschrift  
Erste(r) Bürgermeister(in)

## Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Auswirkungen

Neben der Entscheidung über die Option sollte zumindest bei größeren Projekten stets eine umsatzsteuerrechtliche Betrachtung erfolgen. So sind beispielsweise bei langfristigen Überlegungen über Formen der interkommunalen Zusammenarbeit die umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen des § 2b UStG zu berücksichtigen. Es empfiehlt sich ferner bei vertraglichen Regelungen, bei denen die Umsatzsteuerthematik noch nicht sicher beurteilt werden kann, sogenannte Steuerklauseln aufzunehmen. Durch solche Klauseln wird festgelegt, ob es sich bei den im Vertrag festgelegten Preisen um Netto- oder Bruttovereinbarungen handelt. Damit wird geregelt, ob der Leistungsempfänger oder der Leistungserbringer wirtschaftlich das Risiko der Steuerbarkeit trägt.

## Fazit

An der Anwendung des § 2b UStG führt über kurz oder lang – spätestens ab dem Jahr 2021 – kein Weg vorbei. Im Laufe des Jahres 2016 sollte rechtzeitig eine Entscheidung über die Ausübung der Option nach § 27 Abs. 22 UStG getroffen werden. Auch wenn die Option gezogen wird, ist die Umstellung auf die neue Systematik damit für die nächsten Jahre nicht vom Tisch. Es empfiehlt sich vielmehr, die verbleibende Zeit zur intensiven Auseinandersetzung mit der Thematik und zur steuerlichen Optimierung der gemeindlichen Tätigkeiten zu nutzen. Die Gemeinden sollten im Hinblick auf die zu befürchtende Ausweitung der Steuerbarkeit nicht den Kopf in den Sand stecken, sondern sich der bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten bewusst sein und versuchen, die wirtschaftlichen Vorteile zu nutzen, die sich aus dem Vorsteuerabzug ergeben können.

Ihr Ansprechpartner:  
Georg Große Verspohl,  
Verwaltungsdirektor,  
Bayerischer Gemeindetag  
georg.grosse-verspohl@bay-gemeinde-  
tag.de

## Fußnoten

<sup>1</sup> BFH, Urteil v. 17.03.2010, Az.: XI R 17/08; Urteil v. 15.04.2010, Az.: VR 10/09

<sup>2</sup> BFH, Urteil v. 10.11.2011, Kommunalpraxis Bayern 2012, S. 188 ff.

<sup>3</sup> BVerfG, Urteil v. 20.12.1966, BVerfGE 18, 1

<sup>4</sup> vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, Merkblatt über die Grundsätze der Umsatzbesteuerung des Landes Hessen als juristische Person des öffentlichen Rechts v. 20.07.2011

<sup>5</sup> vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, ebenda

<sup>6</sup> vgl. OFD Münster, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Arbeitshilfe, Stand 01.10.2014, S. 26

<sup>7</sup> vgl. BT-Drs. 76/16; für Umsätze vor dem 1. Januar 2015 gilt die alte Grenze von 30.678 €

<sup>8</sup> vgl. OFD Niedersachsen v. 27.07.2012, Az.: S 7106-283-St 171

<sup>9</sup> Für ein ausführliches Schema vgl. Kronawitter, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2b UStG – Auswirkungen in der Praxis dargestellt an Beispielen, Versorgungswirtschaft 2016, S. 5, 6

<sup>10</sup> Häufig dürften aber Steuerbefreiungsnormen (insb. § 4 Ziff. 12 UStG) greifen

<sup>11</sup> BVerwG, Urteil v. 06.04.2005, Az.: 8 CN 1/04

<sup>12</sup> vgl. BT-Drs. 18/6094, S. 75

<sup>13</sup> <http://www.duden.de/rechtschreibung/Infrastruktur>

<sup>14</sup> vgl. Trost, Neue Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Der Gemeindehaushalt 2016, S. 89, 92

<sup>15</sup> Nach Meurer, Steueränderungsgesetz 2015 – Die Änderung im Umsatzsteuergesetz, UStB 2016, S. 14, 21

<sup>16</sup> vgl. Müller, Der neue § 2b UStG – Paradigmenwechsel in der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, BWGZ 2016, S. 382, 384

<sup>17</sup> vgl. [http://www.kmlz.de/de/Newsletter\\_02\\_2016](http://www.kmlz.de/de/Newsletter_02_2016)

<sup>18</sup> vgl. Müller, Fn 8, S. 382, 385

<sup>19</sup> vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13.03.2015, Az.: 9 K 2732/13; allerdings Revision beim BFH anhängig unter Az.: XI R 12/15

<sup>20</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 19.04.2016, Az.: III C 2 – S 7106/07/10012-06; [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2016-04-19-aenderung-im-Bereich-der-unternehmereigenschaft-von-juristischen-personen-des-oeffentlichen-rechts-durch-steueränderungsgesetz-2015-uebergangsregelung.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2016-04-19-aenderung-im-Bereich-der-unternehmereigenschaft-von-juristischen-personen-des-oeffentlichen-rechts-durch-steueränderungsgesetz-2015-uebergangsregelung.pdf?__blob=publicationFile&v=1)