

Aus der Praxis

Neuregelung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand nach § 2b UStG – Checkliste zur Aufgabeninventur

Die umsatzsteuerliche Prüfung von Leistungen der öffentlichen Hand, insbesondere der Kommunen, hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Maßgeblich dafür waren das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) und die zahlreichen, diesem vorausgehenden Entscheidungen der Gerichte zur Steuerpflicht der Leistungserbringung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR).

Ein wichtiger Baustein der umsatzsteuerlichen Prüfung ist dabei die sog. Aufgabeninventur. Alle entgeltlichen Leistungen der öffentlichen Hand, und mögen sie noch so geringfügig im Umfang sein, müssen hinsichtlich ihrer Einordnung in die steuerlichen Sphären des Umsatzsteuergesetzes (UStG) überprüft werden. Steuersubjekt der Umsatzsteuer sind die steuerbaren Umsätze i. S. v. § 1 Abs. 1 UStG¹⁾, welche es zu identifizieren gilt. Abzugsgrenzen sind die steuerbaren Umsätze von den steuerbefreiten Umsätzen (insbesondere nach § 4 UStG) und darüber hinaus von den nicht steuerbaren Umsätzen. Während die Einordnung als nicht steuerbarer Umsatz eine Unterwerfung des Umsatzes unter das UStG ausschließt, sind auf steuerbefreite Umsätze vordergründig zahlreiche formale Vorschriften des UStG anzuwenden (z. B. Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG). Die Unterscheidung zwischen nicht steuerbaren und nicht steuerpflichtigen Umsätzen ist deshalb nicht nur akademischer Natur.²⁾

Die nachfolgende Checkliste soll eine Hilfestellung zur Unterscheidung dieses „Dreiklangs“ bei der Aufgabeninventur bieten.

Neben den gesetzlichen Regelungen in § 2b UStG greift die Checkliste folgende BMF-Schreiben zur Einordnung der Leistungspflicht mit auf:

- BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016; Allgemeine Anwendungsfragen zu § 2b UStG
- BMF-Schreiben vom 14. 11. 2019; Wettbewerbsverzerrung bei interkommunaler Zusammenarbeit
- BMF-Schreiben vom 29. 11. 2019, zum Anschluss- und Benutzungszwang
- BMF-Schreiben vom 20. 2. 2020; Fallbeispiele zur Anwendung von § 2b UStG
- BMF-Schreiben vom 9. 7. 2020; nochmals Fallbeispiele zur Anwendung von § 2b UStG
- BMF-Schreiben vom 5. 8. 2020; zur Konzessionsabgabe
- BMF-Schreiben vom 23. 11. 2020; zum Friedhofs- und Bestattungswesen

Die Checkliste kann Grundlage einer Leistungsprüfung in der Kommune sein und darüber hinaus eine Dokumentation der Ergebnisse und der Ergebnisfindung gewährleisten.

1. Ausschluss von Sondertatbeständen		Hinweise: – enthält sog. Katalogtätigkeiten – Tätigkeiten führen stets zu einer unternehmerischen Tätigkeit
1.1 Liegt ein Sondertatbestand des § 2b Abs. 4 UStG vor?		
Ja	Nein	
steuerbarer Umsatz		
weiter bei 1.2	weiter bei 2.1	

- enthält sog. Katalogtätigkeiten
- Tätigkeiten führen stets zu einer unternehmerischen Tätigkeit

1.2 Ist der Umfang der Tätigkeit lediglich unbedeutend?		Hinweise:
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	weiter bei 2.	

- keine klare Abgrenzung möglich, muss im Einzelfall geprüft werden
- relevant können einmalige, kurzfristige Leistungen sein
- markttypische Handlungsweisen sind nicht gegeben

1) Vgl. u. a. Trost/Menebröcker, Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung, Leitfaden für Kreise, Städte und Gemeinden, 2. Auflage, Rn. 9 ff.

2) Ebd. Rn. 695 ff.

2. Form und Art der Leistungserbringung 2.1 Erbringt die Kommune Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage?		Hinweise: – eine bloße öffentlich-rechtliche Ermächtigungsgrundlage ist nicht hinreichend – Handlungsform gegenüber einem Dritten muss im Einzelfall öffentlich-rechtlich sein (Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlicher Vertrag, Zweckvereinbarung, Satzung)
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
weiter bei 2.3	weiter bei 2.2	

2.2 Handelt es sich um eine reine Hilfstätigkeit?		Hinweise: – Hilfsgeschäfte liegen vor, wenn sie der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs mit sich bringt und eine Nachhaltigkeit fehlt – auf Anzahl und Umfang der Hilfsgeschäfte kommt es nicht allein an – relevant ist das wettbewerbstypische Verhalten eines professionellen Händlers (u. a. Werbung) – vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016 sowie 9. 7. 2020
Ja	Nein	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	weiter bei 11.	

2.3 Ist ausschließlich die Kommune zur Erbringung der Leistung berechtigt (hoheitliches Tätigwerden, Fehlen einer Wettbewerbssituation)?		Hinweise: – privatrechtliche Ausgestaltung der Leistung kann selbst bei Vorliegen eines Anschluss- und Benutzungszwangs zu einer Wettbewerbssituation führen (vgl. BMF-Schreiben vom 29. 11. 2019) – Überlassung unselbstständiger Parkbuchten auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen gegen Gebühr ist eine hoheitliche Tätigkeit zur Ordnung des ruhenden Verkehrs – öffentlich-rechtliche Rahmenbedingungen des § 46 EnWG schließen eine Umsatzsteuerbarkeit der Konzessionsabgabe nicht aus – vgl. BMF-Schreiben vom 9. 7. 2020, 5. 8. 2020 sowie 20. 2. 2020 mit weiteren Fallbeispielen
Ja	Nein	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	weiter bei 3.	

3. Liegen die voraussichtlich zu erzielenden Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten unter 17.500 Euro?		Hinweise: – bei der Beurteilung der Gleichartigkeit ist auf den Durchschnittsverbraucher abzustellen – ein Herunterbrechen der Umsatzgrenze auf einzelne Organisationseinheiten kommt nicht in Betracht – abzustellen ist auf die zu erwartenden Umsätze im Kalenderjahr, auch bei Neuaufnahme einer Tätigkeit – die Ist-Einnahmen sind ohne Bedeutung – vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016
Ja	Nein	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	weiter bei 4.	

4. Gehören die Leistungen zu den steuerbefreiten Umsätzen, bei denen es keine Möglichkeit auf Verzicht (Option nach § 9 UStG) gibt?		Hinweise: – soweit auf die Steuerbefreiung verzichtet werden kann, ist eine Wettbewerbssituation nicht ausgeschlossen – auf den tatsächlichen Verzicht im Einzelfall kommt es nicht an – vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016
Ja	Nein	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	weiter bei 5.	

5. Handelt es sich um eine Leistung im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit?		Hinweise:
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
weiter bei 6.1	weiter bei 11.	

Hinweise:

- § 2b Abs. 3 UStG gilt als lex specialis zu § 2b Abs. 2 UStG
- anwendbar ausschließlich auf die horizontale und vertikale Zusammenarbeit von jPöR
- § 2b Abs. 3 UStG führt zum Ausschluss eines unternehmerischen Handelns
- nicht relevant, soweit das Leistungsverhältnis privatrechtlich ausgestaltet wird (vgl. BMF-Schreiben vom 20. 2. 2020)

6. Form der Aufgabenerfüllung		Hinweise: – bedarf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage hinsichtlich des Sonderrechts der jPÖR – nicht ausreichend ist ein allgemeines Kooperationsgebot der jPÖR – Leistung darf ausdrücklich nur von einer anderen jPÖR erbracht werden – vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016 sowie 9. 7. 2020
6.1 Handelt es sich um eine Leistung, die der öffentlichen Hand vorbehalten ist (sog. marktferne Tätigkeiten)?		
Ja	Nein	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	weiter bei 6.2	

Hinweise:

- bedarf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage hinsichtlich des Sonderrechts der jPöR
- nicht ausreichend ist ein allgemeines Kooperationsgebot der jPöR
- Leistung darf ausdrücklich nur von einer anderen jPöR erbracht werden
- vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016 sowie 9. 7. 2020

6.2 Handelt es sich um eine Leistung, die der gemeinsamen Erfüllung von Aufgaben dient?		Hinweise:
Ja	Nein	
weiter bei 7.1	weiter bei 11.	

Hinweise:

- die beteiligten jPöR müssen gemeinsame, spezifische öffentliche Interessen verfolgen, ohne dass es sich um ein Sonderrecht handelt
- auch wenn die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erfüllt sind (sog. Regelbeispiele) ist eine übergeordnete Wettbewerbsprüfung vorzunehmen
- BMF-Schreiben vom 20. 2. 2020 klärt zahlreiche Fallkonstellationen

7. Ausgestaltung der Leistungserbringung		Hinweise: – Beispiele: öffentlich-rechtliche Verträge, Verwaltungsabkommen, -vereinbarungen oder Staatsverträge – Indiz ist die Eröffnung des Verwaltungsrechtswegs – privatrechtliches Handeln führt zur Steuerbarkeit
7.1 Beruht die Leistungserbringung auf einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung?		
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
weiter bei 7.2	weiter bei 11.	

Hinweise:

- Beispiele: öffentlich-rechtliche Verträge, Verwaltungsabkommen, -vereinbarungen oder Staatsverträge
- Indiz ist die Eröffnung des Verwaltungsrechtswegs
- privatrechtliches Handeln führt zur Steuerbarkeit

7.2 Beruht die Leistungserbringung auf einer langfristigen Vereinbarung oder liegt eine bloße (kurzfristige) Amtshilfe vor?		Hinweise:
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
weiter bei 8.	weiter bei 11.	

Hinweise:

- von einer langfristigen Vereinbarung kann im Allgemeinen ab einer Laufzeit von fünf Jahren ausgegangen werden
- abzugrenzen ist eine bloße Amtshilfe im Rahmen der allgemeinen Anforderungen zur ausschließlich kurzfristigen Unterstützung in Notfällen

8. Handelt es sich um eine Leistung zur Erhaltung der öffentlichen Infrastruktur, die allen Beteiligten obliegt (Leistungsgegenstand)?		Hinweise:
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
weiter bei 9.	weiter bei 11.	

- umfasst die materielle, technische, soziale, digitale und institutionelle Infrastruktur sowie die Bildungsinfrastruktur
- bloße verwaltungsunterstützende (Teil-)Leistungen erfüllen Voraussetzungen regelmäßig nicht
- vgl. BMF-Schreiben vom 14. 11. 2019 mit zahlreichen Fallbeispielen

9. Werden die Leistungen ausschließlich gegen Kosten-erstattung erbracht?		Hinweise:
Ja	Nein	
	steuerbarer Umsatz	
weiter bei 10.	weiter bei 11.	

- Verzinsung des Eigenkapitals bei der Ermittlung des kostendeckenden Entgelts darf nicht berücksichtigt werden
- Kostenpauschalen für Sach- und Personalaufwendungen sind unschädlich
- bloße Kostenerstattung muss sich auch im Haushalt widerspiegeln (Darstellung über die Kosten-Leistungs-Rechnung)
- vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016

10. Erbringt die jPöR im Wesentlichen gleichartige Leistungen an andere jPöR?		Hinweise:
Ja	Nein	
kein steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	steuerbarer Umsatz	
	weiter bei 11.	

- jPöR muss gleichartige Leistungen zu mindestens 80 v. H. an andere jPöR erbringen
- ab einer Betätigung von 20 v. H. am Markt besteht die reale Möglichkeit des Auftretens von Wettbewerbsverzerrungen
- vgl. BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016

11. Sind die Leistungen nach §§ 4 ff. UStG von der Umsatzsteuer befreit?		Hinweise:
Ja	Nein	
weiter bei 12.	steuerpflichtiger und steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung, ggf. 14. relevant	

- steuerbare, aber steuerbefreite Umsätze fallen unter die Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG
- sie sind getrennt aufzuzeichnen
- bei Konzessionsverträgen ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine steuerbefreite Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG vorliegt, in der Regel sind die Voraussetzungen nicht erfüllt (vgl. BMF-Schreiben vom 5. 8. 2020)
- Einräumung von Grabnutzungsrechten, Liegerechten u. Ä. sowie die Nutzung von Feierhallen u. Ä. sind steuerbefreite Leistungen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG
- etwas anderes gilt, wenn keine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle überlassen wird (vgl. BMF-Schreiben vom 23. 11. 2020)

12. Besteht eine Option zum Verzicht auf die Steuerbefreiung?		Hinweise:
Ja	Nein	
weiter bei 13.	kein steuerpflichtiger, aber steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	

- insbesondere bei Vermietungsleistungen relevant
- Einräumung von Grabnutzungsrechten u. Ä. erfolgt stets für nichtunternehmerische Zwecke, sodass ein Optionsrecht ausgeschlossen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 23. 11. 2020)

13. Wurde auf die Steuerbefreiung verzichtet?		Hinweise:
Ja	Nein	
steuerpflichtiger und steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung, ggf. Nr. 14 relevant	kein steuerpflichtiger, aber steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	

- bei Vorliegen eines steuerpflichtigen und steuerbaren Umsatzes ist die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu prüfen

14. Kann sich die Kommune auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG berufen?		Hinweise: – Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerregelung wurde zum 1. 1. 2020 von 17.500 Euro auf 22.000 Euro erhöht – Umsatzgrenze bezieht sich jeweils auf die Summe aller steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze einer Kommune – abgestellt wird auf den Ist-Umsatz im Kalenderjahr – Kleinunternehmer kann zur Regelbesteuerung optieren, Bindungswirkung fünf Jahre – keine Anwendung auf Umsatzgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG
Ja	Nein	
Voraussetzung: Alle steuerpflichtigen Umsätze im vorangegangenen Jahr liegen unter 22.000 Euro und werden im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 Euro nicht übersteigen.		
kein steuerpflichtiger, aber steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	steuerpflichtiger und steuerbarer Umsatz – Ende der Prüfung	

- Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerregelung wurde zum 1. 1. 2020 von 17.500 Euro auf 22.000 Euro erhöht
- Umsatzgrenze bezieht sich jeweils auf die Summe aller steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze einer Kommune
- abgestellt wird auf den Ist-Umsatz im Kalenderjahr
- Kleinunternehmer kann zur Regelbesteuerung optieren, Bindungswirkung fünf Jahre
- keine Anwendung auf Umsatzgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG

Friederike Trommer, Coswig^{*)}

^{*)} Die Autorin ist Bürgermeisterin der Stadt Coswig und leitet als Beigeordnete das Fachgebiet Finanzcontrolling.

