

Aktuelle Nachrichten für
Expertinnen und Experten

Januar 2016

Aktuelles

Energieeffizienzstrategie
Gebäude 2015

Corporate Compliance

Abberufung des Vorstands
einer Aktiengesellschaft

Sonderthema

§ 2b UStG – Umsatz-
besteuerung der öffent-
lichen Hand neu geregelt

Verkehr

Tariftreueverordnung für
den ÖPNV in Nordrhein-
Westfalen nichtig

Recht

Zulässigkeit vergabe-
spezifischer Mindestlöhne

Public Services

§ 2b UStG – Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand neu geregelt

Mit Art. 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) wird das Umsatzsteuerrecht für juristische Personen des öffentlichen Rechts auf eine völlig neue Grundlage gestellt: Durch die Streichung von § 2 Abs. 3 UStG und die Einführung eines neuen § 2b UStG wird die bisherige Verknüpfung der umsatzsteuerlichen mit der ertragsteuerlichen Beurteilung, die sich am Begriff des Betriebs gewerblicher Art (BgA) orientiert, aufgegeben. Grundsätzlich mit Wirkung vom dem 1. Januar 2017 wird dadurch der Umfang der umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts tendenziell erweitert.

Kurzer Abriss der Vorgeschichte

Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 S. 1) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts prinzipiell nicht als Steuerpflichtige im Hinblick auf die Mehrwertsteuer, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang damit Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Sie gelten jedoch für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Bislang setzte § 2 Abs. 3 UStG diese Regeln in deutsches Umsatzsteuerrecht um: Danach sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer BgA (i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG) sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig. Infolge der Anknüpfung an den BgA-Begriff unterlagen Tätigkeiten aus dem Bereich der Vermögensverwaltung (also der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken, der Einräumung von Rechten usw.) durch juristische Personen des öffentlichen Rechts ebensowenig der Umsatzsteuer wie Tätigkeiten unterhalb der ertragsteuerlich für BgA geltenden Bagatellgrenzen beim nachhaltigen Jahresumsatz (bisher: 30.678 Euro, künftig 35.000 Euro) oder Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (auch als Amtshilfe oder interkommunale Zusammenarbeit bezeichnet), die auch nach dem bisherigen Verständnis der Finanzverwaltung als nicht umsatzsteuerbar behandelt wurden.

In einer Reihe von Entscheidungen¹ hatten der EuGH und der BFH in den Jahren 2008 bis 2011 die Notwendigkeit einer richtlinienkonformen Auslegung des deutschen Umsatzsteuerrechts hervorgehoben und festgestellt,

- dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage und zu den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer entgeltliche Leistungen erbringe, insoweit stets unternehmerisch tätig werde, ohne dass es auf weitere Voraussetzungen ankomme, und
- dass an sich keine unternehmerische Tätigkeit vorliege, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts agiere, jedoch zwingend zusätzlich zu prüfen sei, ob eine Nichtbesteuerung mit Umsatzsteuer zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde.

Die Finanzverwaltung hatte die Veröffentlichung der meisten BFH-Urteile im Bundessteuerblatt und somit deren Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus zunächst zurückgestellt. Lediglich auf ausdrücklichen Wunsch des Steuerpflichtigen sollten eine richtlinienkonforme Auslegung und der „europäische Unternehmerbegriff“ bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Anwendung kommen, allerdings nur einheitlich bezogen auf die gesamten Tätigkeiten (also ohne die Möglichkeit eines „Rosinenpickens“, vgl. Verfügung der OFD Niedersachsen vom 27. Juli 2012 – S 7106 - 283 - St 171 -). Im Juni 2014 wurde dann aber unter der Überschrift „Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand – Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ ein erster, von den Finanzstaatssekretären des Bundes und der Länder erarbeiteter Vorschlag für eine Neuregelung in einem neuen § 2b UStG in eine Verbändeanhörung eingebracht. Nach Abschluss der durchaus kontroversen Anhörung wurde der Entwurf des § 2b UStG im Oktober 2014 (gegenüber dem ersten Entwurf weitgehend unverändert) von den Finanzministern der Länder zustimmend zur Kenntnis genommen und der Bundesfinanzminister aufgefordert, ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren einzuleiten.

Der neue § 2b UStG

Nachdem es zwischenzeitlich so ausgesehen hatte, als werde – teilweise mit dem Argument, die EU-Kommission bereite ohnehin eine europaweite Neuregelung der Materie vor, die erst einmal abgewartet werden solle – auch dieser Anlauf

¹ Vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 16. September 2008 – C-288/07 – und vom 4. Juni 2009 – C-102/08 – (beide <http://curia.europa.eu> unter *Rechtsprechung*); BFH, Urteile vom 17. März 2010 – XI R 17/08 – (UR 2010, S. 943), vom 15. April 2010 – V R 10/09 – (UR 2010, S. 646), vom 3. März 2011 – V R 23/10 – (BStBl. II 2012 S. 74), vom 10. November 2011 – V R 41/10 – (UR 2012, S. 272) und vom 1. Dezember 2011 – V R 1/11 – (UR 2012, S. 363) (alle auch unter www.bundesfinanzhof.de unter *Entscheidungen*).

nicht über das Entwurfsstadium hinauskommen, ging dann im Herbst 2015 alles recht schnell: Nach der Streichung des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG und der Einführung des § 2b UStG sind Steuerpflichtige und Berater gefordert, sich mit den Änderungen und ihren Auswirkungen möglichst zeitig vertraut zu machen.

§ 2b Abs. 1 UStG

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

§ 2b Abs. 1 UStG übernimmt somit weitgehend den Wortlaut von Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG. Entscheidend ist, dass sich der neue § 2b UStG insgesamt nur noch auf das Tätigwerden der öffentlichen Hand innerhalb des Hoheitsbereichs bezieht. Wo eine juristische Person des öffentlichen Rechts künftig auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird, unterliegt sie – wie jeder andere Unternehmer auch – den allgemeinen Regeln des § 2 Abs. 1 UStG; der bisherige § 2 Abs. 3 UStG wurde, wie erwähnt, mit Geltung des § 2b UStG ersatzlos gestrichen; das bedeutet zugleich, dass

- die Vermögensverwaltung künftig umsatzsteuerbar ist und
- die bisherige Umsatzgrenze von 30.678 Euro (bzw. 35.000 Euro), unterhalb derer keine relevante „Einrichtung“ (i.S. eines BgA) vorliegt, für Umsatzsteuerzwecke unerheblich wird.

Was unter „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ zu verstehen ist, wird in § 2b Abs. 1 UStG nicht definiert. Vielmehr nimmt das Gesetz hier eine Negativabgrenzung in Abs. 2 und 3 vor. „Insbesondere“ in den dort bezeichneten Fällen sollen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen und damit keine umsatzsteuerbaren Leistungen vorliegen.

§ 2b Abs. 2 UStG

Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. *der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder*
2. *vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.*

Nach § 2b Abs. 2 UStG ist unwiderlegbar zu vermuten, dass größere Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen

sind, wenn die Voraussetzungen nach Nr. 1 oder Nr. 2 erfüllt sind: Mit Blick auf Nr. 1 wird entscheidend sein, wie der unbestimmte Begriff der „gleichartigen Tätigkeiten“ näher konkretisiert wird – beispielsweise in einem noch zu erwartenden Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zu § 2b UStG. Je nachdem, wie eng oder weit die „Gleichartigkeit“ gefasst wird, sind durchaus Möglichkeiten denkbar, eine Vielzahl kleinerer, auf hoheitlicher Grundlage erbrachter Aktivitäten aus dem unternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts auszuschneiden.

Eine wettbewerbsrelevante unternehmerische Tätigkeit soll nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG außerdem nicht vorliegen, wenn die juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf hoheitlicher Grundlage umsatzsteuerfreie Dienstleistungen erbringen, bei denen keine Option zur Umsatzsteuer möglich ist, da in diesen Fällen durch die Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtunternehmer eine Wettbewerbsverzerrung gegenüber Privaten per se nicht entstehen kann. Mögliche Anwendungsfälle liegen z.B. im Bereich der Bildungs- oder heilberuflicher Leistungen. Die Ausnahme nach Nr. 2 soll allerdings nicht gelten, wenn auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG verzichtet werden kann (z.B. bei Vermietungsumsätzen nach § 4 Nr. 12 UStG), um mögliche Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der öffentlichen Hand zu vermeiden.

§ 2b Abs. 3 UStG

Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. *die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder*
2. *die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn*
 - a) *die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,*
 - b) *die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,*
 - c) *die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und*
 - d) *der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.*

In § 2b Abs. 3 UStG hat die Diskussion um die Zukunft interkommunaler Beistandsleistungen ihren Niederschlag gefunden: § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG will die „klassische“ Amtshilfe auf Gebieten, die schon aufgrund gesetzlicher Bestimmungen ausschließlich juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten sind, von der Steuerbarkeit ausschließen. Gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG liegen ebenfalls keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, wenn die Zusammenar-

beit öffentlicher Einrichtungen durch gemeinsame spezifisch öffentliche Interessen bestimmt ist, wovon ausgegangen werden kann, wenn die in den Buchstaben a) bis d) genannten Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sind. Hierbei wird allerdings eine Reihe von unbestimmten Begrifflichkeiten (z.B. „langfristig“, „Kosten“, „gleichartig“, „im Wesentlichen“) verwendet, zu denen auch die Gesetzesbegründung keine abschließenden Klarstellungen liefert. Dem Vernehmen nach soll das Bundesfinanzministerium eine zügige Klärung offener Abgrenzungsfragen durch ein Anwendungsschreiben vorantreiben; es bleibt zu hoffen, dass dies so rechtzeitig gelingt, dass die öffentliche Hand die Übergangsfrist (s.u.) sinnvoll nutzen kann.

§ 2 Abs. 4 UStG

Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratsschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung der Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

§ 2b Abs. 4 UStG übernimmt die bisher in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG aufgeführten „Katalogtätigkeiten“; neu hinzugekommen ist außerdem eine Bezugnahme auf Tätigkeiten¹ gemäß Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG.

¹ Es handelt sich um ein Verzeichnis von Tätigkeiten, bei denen Einrichtungen des öffentlichen Rechts nach Wertung der Richtlinie 2006/112/EG stets als „Steuerpflichtige“ gelten, wenn der Umfang der jeweiligen Tätigkeit nicht nur „unbedeutend“ ist; hierzu zählen z.B. die Telekommunikation, die Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität oder thermischer Energie, die Güterbeförderung, Hafen- und Flughafendienstleistungen, die Personenbeförderung, die Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter, Umsätze von Kantinen und zahlreiche weitere Tätigkeiten.

Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG

Mit Blick auf die mit der Neuregelung unstreitig verbundenen einschneidenden Änderungen sieht das Steueränderungsgesetz 2015 vor, dass § 2b UStG grundsätzlich für ab dem 1. Januar 2017 ausgeführte Umsätze erstmals anzuwenden ist. Aus dem in das Umsatzsteuergesetz eingefügten § 27 Abs. 22 UStG ergibt sich allerdings für juristische Personen des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, durch eine einmalige, gegenüber dem Finanzamt bis zum 31. Dezember 2016 abzugebende Erklärung zu bestimmen, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2016 geltenden Fassung für sämtliche vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen weiter anwenden wollen. Diese Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres widerrufen werden.

Nach der Übergangsregelung

- muss die Entscheidung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, dass sie sich auf die Fortgeltung des bisherigen Rechts berufen möchte, zwingend im Laufe des Jahres 2016 getroffen und vor dessen Ablauf dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt worden sein;
- wirkt die Erklärung längstens bis zum 31. Dezember 2020; ein Wechsel zum neuen Recht ist schon vor diesem Zeitpunkt möglich, aber jeweils nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Veranlagungszeitraums;
- ist nach einem solchen Wechsel zum neuen Recht die erneute Rückkehr zum alten Recht nicht länger möglich.

Handlungsbedarf – das „Programm“ für 2016

Wie leicht zu ersehen ist, stehen gerade 2016 für juristische Personen des öffentlichen Rechts aus umsatzsteuerlicher Sicht wichtige Entscheidungen an:

- In einem ersten Schritt sollten sie den künftigen Umfang des eigenen „umsatzsteuerlichen“ Unternehmens ermitteln (hierzu gehören etwa die Identifikation bislang nicht relevanter, da vermögensverwaltender oder unterhalb der BgA-Grenzen liegender Betätigungen sowie die Prüfung, was künftig unter § 2b UStG erfasst werden kann).
- Auf dieser Grundlage ist dann rechtzeitig noch im Jahr 2016 eine Entscheidung zur Übergangsregelung zu treffen: Ein Festhalten am Status quo, also an der bisherigen Rechtslage, wird dabei vordergründig vielfach die vorteilhaftere, da einfachere Handlungsoption darstellen; für Bereiche mit nicht aufschiebbarem Investitionsbedarf und entsprechenden Vorsteuerpotentialen dürfte statt dessen eine möglichst kurzfristige Einordnung als unternehmerische Tätigkeit oft günstiger sein. Problematisch ist, dass die Entscheidung der juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Übergangsregelung nur einheitlich getroffen werden kann; hier müssen ggf. gestalterische Maßnahmen erwogen werden.
- Nicht vergessen werden sollten dabei auch bereits laufende oder unmittelbar bevorstehende Projekte; hier sind die

Möglichkeiten einer weitgehenden umsatzsteuerlichen Absicherung (Steuerklauseln, Nachverhandlung mit den Partnern, Alternativgestaltungen usw.) zu prüfen.

Mit Blick auf die vielfältigen unklaren Begriffe in § 2b UStG sollten parallel dazu auch die weiteren Entwicklungen im Hinblick auf ein mögliches Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zum neuen Recht sorgfältig beobachtet werden. Mit den dargestellten, vielfach zeitaufwendigen Maßnahmen aber erst einmal zu warten, bis ein solches Schreiben vorliegt, wäre wohl nicht empfehlenswert: Auch nach den Erfahrungen bei anderen umsatzsteuerlichen Fragen erscheint keineswegs gesichert, dass ein solches BMF-Schreiben so rechtzeitig erlassen wird, dass die Steuerpflichtigen darauf 2016 noch sinnvoll reagieren können. Eine gewisse Unsicherheit wird also erst einmal bleiben; gleichwohl sollten die Chancen des vergleichsweise langen Übergangszeitraums genutzt werden.

Ihr Ansprechpartner

RA StB Stefan Maier

Tel.: +49 211 981-4761

E-Mail: stefan.maier@de.pwc.com