



Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Felix Frauendorf

Universität Siegen

Abstract

Der § 2b UStG setzt für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in deutsches Recht um und löste die alte systemwidrige Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG ab. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts müssen daher bei jeder Leistung prüfen, ob sich der Umfang ihrer Umsatzbesteuerung geändert hat bzw. ändern wird unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsverzerrung. Die Arbeit untersucht daher, welche Änderung der § 2b UStG auf die umsatzsteuerliche Behandlung von wirtschaftlichen Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat und wie sich diese auswirken. Die Arbeit stellt die Grundzüge der Umsatzbesteuerung, die Umsatzbesteuerung nach alter und nach neuer Rechtslage dar. Abschließend wird der Umstellungsprozess zur neuen Rechtslage dargestellt. Als Ergebnis kann festgestellt werden, dass die unternehmerische Betätigung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sich vergrößern wird, da jede einzelne Leistung untersucht werden muss. Hierdurch kann es zu Fehleinschätzungen bei der Leistungszuordnung kommen, was zu einer falschen Umsatzsteuerdeklaration führt. Auf der anderen Seite kann das Volumen des Vorsteuerabzuges sich erhöhen. Es bleibt abzuwarten, ob der § 2b UStG europarechtskonform ist.

Keywords: Umsatzbesteuerung; juristische Person des öffentlichen Rechts; § 2b UStG; Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; Umstellungskonzept.

1. Einleitung

1.1. Problemstellung und Zielsetzung

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) werden innerhalb des deutschen Steuerrechts bereits seit der Zeit der Weimarer Republik besonders behandelt.¹ Die Normen der Steuergesetze für jPÖR bilden ein Spezialgebiet und es zeigt sich insbesondere innerhalb des Umsatzsteuerrechts ein Problembereich durch den unionswidrigen § 2 Absatz (Abs.) 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) alte Fassung (a.F.).² JPÖR üben nicht nur hoheitliche Tätigkeiten aus, sondern sind darüber hinaus auch noch wirtschaftlich tätig und stehen damit im direkten Wettbewerb zu privatrechtlichen Unternehmen. Im Bereich der Kommunen ergibt sich die wirtschaftliche Betätigung aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht des Artikel 28 Abs. 2 Grundgesetz (GG) und wird durch die Regelungen in der jeweiligen Gemeinde-

ordnung³ konkretisiert. Durch die unionsrechtliche Vorgabe der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)⁴ wird geregelt, dass jPÖR sich so behandeln lassen müssen wie ein privater Dritter. Dies bedeutet, dass es durch die Nichtbesteuerung von Leistungen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung gegenüber der Privatwirtschaft kommen darf. Die deutsche Rechtslage hat bisher das Umsatzsteuerrecht mit dem Körperschaftsteuerrecht verknüpft, sodass es bei der Einordnung von Leistungen zu Abweichungen zu den Unionsvorgaben kam, sodass der Gesetzgeber den Zustand durch die Umsetzung des § 2b UStG an Unionsvorgaben anpasste. Diese Norm ist deshalb von Bedeutung, da spätestens ab 2021 alle jPÖR verpflichtet sind, diese umzusetzen.

In der nachfolgenden Arbeit soll, obwohl die Regelungen des § 2b UStG überwiegend auf Kommunen angepasst

³In der Gemeindeordnung NRW sind dies für wirtschaftliche Tätigkeiten der § 107 Abs. 1 Gemeindeordnung (GO) Nordrhein-Westfalen (NRW) und für nicht-wirtschaftliche Tätigkeiten der § 107 Abs. 2 GO NRW.

⁴Wenn es nachfolgend um die Richtlinie 2006/112/Europäische Gemeinschaft (EG) des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem geht, wird vereinfacht von der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gesprochen.

¹Vgl. Müller, 2017, S. 9; Hüttermann, 2009, S. 308.

²Vgl. Hüttermann, 2017, S. 129; Hüttermann, 2009, S. 308.

worden sind⁵, von jPÖR gesprochen werden, soweit es keine Besonderheiten gibt.⁶ Kirchen werden nicht behandelt, da dies ein Spezialgebiet innerhalb der Umsatzbesteuerung der jPÖR ist. Daneben werden Beispiele und Anwendungsfälle in der Vielzahl der Fälle auf nordrhein-westfälisches Landesrecht beschränkt. Daher ergibt sich folgende Forschungsfrage: Inwiefern ändert sich durch § 2b UStG die umsatzsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und welche Auswirkungen hat dies? Diese Forschungsfrage soll geklärt werden, indem die aktuelle steuerliche Literatur zu dem Thema ausgewertet und kritisch reflektiert wird.

1.2. Gang der Untersuchung

In einem ersten Schritt werden grundsätzliche Punkte geklärt, die sowohl für die alte Fassung des § 2 Abs. 3 UStG von Bedeutung sind, als auch für die neue Rechtslage des § 2b UStG. Dies sind neben dem System der Umsatzbesteuerung, die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG und die spezifische Definition der jPÖR sowie die unionsrechtliche Vorgabe durch die MwStSystRL. Danach werden innerhalb der alten Rechtslage die Abgrenzung der unternehmerischen Betätigung durch den Begriff des Betriebes gewerblicher Art sowie der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe mit der jeweiligen Auslegung durch die Rechtsprechung vorgenommen und der nichtunternehmerischen Tätigkeit mit dem hoheitlichen Tätigkeiten, Vermögensverwaltung sowie der Kooperation von jPÖR.

Dadurch, dass die Rechtsprechung die Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 3 UStG a.F. ablehnte, wurde ein neuer Unternehmerbegriff für jPÖR durch den § 2b UStG eingeführt. Dazu sollen in einem ersten Schritt die rechtliche Grundlage des § 2b UStG geklärt werden. Darauf aufbauend sollen die Voraussetzungen des § 2b UStG kritisch beleuchtet werden, die eine enge Verzahnung mit der MwStSystRL haben. Darauf aufbauend kann ein Prüfschema helfen, die Tätigkeiten der jPÖR besser einzuordnen. In einem nächsten Schritt sollen die Möglichkeiten der Umstellung auf die neue Rechtslage durch die Optionserklärung und deren Folgen bzw. des Widerrufs dargestellt werden. Außerdem sollen die grundsätzlichen Unterschiede zur alten Rechtslage dargestellt werden. Da mit der neuen Rechtslage viele Veränderungen verbunden sind, sollen die Veränderungsprozesse helfen, den § 2b UStG bei jPÖR zu implementieren.

2. Grundzüge der Umsatzbesteuerung innerhalb des Untersuchungs-objektes der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

2.1. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

Die Grundlage für das Funktionieren des Europäischen Binnenmarktes und dem damit einhergehenden Prinzip der

Vermeidung der Wettbewerbsverzerrungen wird in dem Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union (AEUV) in Artikel 26 Abs. 1 geregelt. Damit es zu einer Harmonisierung innerhalb des Rechtssystems der EU kommt, werden Richtlinien und Verordnungen erlassen, die entweder direkt von den Mitgliedsländern oder in modifizierter Form umgesetzt werden müssen. Durch Artikel 113 des AEUV wird geregelt, dass die indirekten Steuern⁷ innerhalb der EU angeglichen werden sollen. Diese Vorgabe wird durch die MwStSystRL umgesetzt. Die Unterscheidung zwischen Richtlinie und Verordnung ist insofern entscheidend, als dass EU-Richtlinien erst in staatliches Recht umgewandelt werden müssen und EU-Verordnungen unmittelbar in jedem Mitgliedsstaat gelten. Die Richtlinien müssen zwar umgesetzt werden, aber wie die Richtlinie umgesetzt wird, bleibt jedem Mitgliedsstaat gem. Artikel 288 AEUV selbst überlassen. Daher muss das deutsche Umsatzsteuerrecht an die MwStSystRL angepasst werden, um es europarechtskonform zu gestalten. Artikel 13 der MwStSystRL ist nicht nur eine Steuerbefreiungsvorschrift, sondern auch das Sonderrecht für die öffentliche Hand.⁸ Dabei sind Einrichtungen des öffentlichen Rechts nur dann steuerbefreit, wenn diese wirtschaftlich und im Rahmen der öffentlichen Gewalt (hoheitlich) tätig sind. Eine Ausnahme besteht, wenn die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.⁹

2.2. System der Umsatzbesteuerung

Die grundsätzliche Definition von Steuern ist in § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) zu finden. Dabei ist eine Steuer eine Geldleistung, die keine Gegenleistung darstellt. Dabei erhebt das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen Steuern zur Erzielung von Einnahmen und jeder bei dem ein gesetzlich bestimmter Tatbestand erfüllt ist, muss die Steuer zahlen.¹⁰ Dabei knüpft die Umsatzsteuer an die Aufwendungen für den Verbrauch einer Leistung des Endverbrauchers an.¹¹ Die Umsatzsteuer ist gem. § 21 AO eine Verkehrssteuer, da laut § 21 Abs. 1 UStG nur die Einfuhrumsatzsteuer eine Verbrauchssteuer ist. Dagegen ist bei wirtschaftlicher Betrachtung die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer¹², da der Aufwand des

⁷Umsatzsteuer, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern.

⁸Vgl. Wagner et al., 2017, S. 24.

⁹Dabei betrifft das erste Tatbestandsmerkmal die Rechtsform und das zweite Tatbestandsmerkmal soll Hoheitsbefugnisse vor einer Besteuerung schützen. Die Rückausnahme soll die Wettbewerbsneutralität schützen; Vgl. Wagner et al., 2017, S. 24.

¹⁰Dabei lassen sich die Abgaben (Sammelbegriff für alle Zahlungen, die zur Erzielung von Einnahmen genutzt werden) in drei Bereiche einteilen. Bei der Steuer spielt die Nutzung der öffentlichen Einrichtung keine Rolle. Die Gebühren sind Zahlungen für Leistungen, die für die Inanspruchnahme einer Körperschaft freiwillig oder erzwungenermaßen in Anspruch genommen werden, z.B. Verwaltungsgebühren (z.B. Beurkundungen, Passgebühren) oder Nutzungsgebühren (z.B. Rundfunk, Friedhof). Daneben gibt es noch Beiträge, die einen finanziellen Ersatz für die mögliche Inanspruchnahme einer Leistung der öffentlichen Einrichtung darstellen, wie z.B. Sozialversicherungsbeiträge; Vgl. Krömker, 2019, in: Lippross und Seibel, 2019, § 3 AO, Nr. 9-11.

¹¹Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung Rn. 143.

¹²Der Begriff Aufwandsteuer wie in § 105 Abs. 2a GG kodifiziert passt besser, da die Gegenstände nicht unbedingt verbraucht werden (z.B. Kunst-

⁵Vgl. Wagner et al., 2017, S. 15; Widmann, 2016, S. 14.

⁶In der nachfolgenden Arbeit wird die maskuline Form verwendet, wobei dadurch auch Frauen berücksichtigt sind.

Verbrauchers für die vom Unternehmen erzeugte Dienstleistung oder Gegenstände, sowie für sonstige Leistungen erfasst wird.¹³ Dabei ist die Umsatzsteuer eine der wichtigsten Steuern und damit Einnahmequellen für den Staat, da 2017 die Umsatzsteuer mit einem Ergebnis von 170,5 Milliarden Euro damit 23,21% an den insgesamt 734 Milliarden Euro Steuereinnahmen von Bund und Ländern ausmacht.¹⁴ Dabei ist der Zweck der Besteuerung von jPöR nicht die Einnahmengenerierung, sondern die Gleichbehandlung mit privaten Wirtschaftsteilnehmern, da ansonsten die jPöR die Leistungen auf dem Markt wesentlich günstiger anbieten könnten als die privaten Wirtschaftsteilnehmer.¹⁵ Steuerbare Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer gem. § 1 UStG. Damit ein Umsatz steuerbar ist, müssen die Haupttatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG greifen. Dabei sind gem. § 1 Abs. 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer gem. § 2 UStG im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, steuerbar. Daneben sind die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG und der innergemeinschaftliche Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbare Vorgänge. Das grundsätzliche Prüfungsschema um die Umsatzsteuerschuld zu beurteilen, befindet sich im Anhang 1.

Die Unternehmen haben sowohl Rechte als auch Pflichten aus dem Umsatzsteuergesetz. Dabei muss der Unternehmer gem. § 22 UStG Aufzeichnungen führen und gem. § 18 Abs. 1-3 UStG eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Dabei umfassen die Aufzeichnungen die Umsätze des Unternehmens, die abziehbaren Vorsteuerbeträge sowie weitere Aufzeichnungen über die Steuerberechnung.¹⁶ Dadurch, dass die Umsatzsteuer eine indirekte Steuer ist (Artikel 113 AEUV), belastet diese den Abnehmer der Leistung (Steuerträger), was im Regelfall der Endverbraucher ist.¹⁷ Der Umsatzsteuerbetrag ist grundsätzlich von dem Unternehmer als Steuerschuldner gem. § 13a Abs. 1 S. 1 UStG zu berechnen und danach auf elektronischem Wege der Finanzbehörde mitzuteilen. Ein Recht der Unternehmen ist bedingt durch das Wesen der Umsatzsteuer als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer. Die Besteuerung der Umsätze findet auf jeder Wirtschaftsstufe statt, gekoppelt mit dem Recht der Unternehmen auf Vorsteuerabzug.¹⁸ Durch dieses System des Vorsteuerabzuges gem. § 15 UStG wird die Umsatzbesteuerung für die Unternehmen wettbewerbsneutral, da die Vorsteuer kein Kostenfaktor ist, sondern ein durchlaufender Posten.¹⁹ Dies funktioniert so, indem der leistende Unternehmer an einen anderen Unternehmer eine Leistung erbringt und die vom empfangenden

Unternehmer getragene Umsatzsteuer in Form der Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht wird. Damit belastet nur der letzte Umsatz den Endverbraucher, unabhängig davon, wie viele Vorumsätze bereits getätigt worden sind.²⁰ Dies ist an die Erteilung einer entsprechenden Rechnung gem. § 14 Abs. 2 UStG geknüpft.

2.3. Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz

Die Grundlage für die Unternehmereigenschaft findet sich in Artikel 9 der MwStSystRL und dieses ist im deutschen Umsatzsteuerrecht in § 2 UStG kodifiziert. Die Relevanz von § 2 Abs. 1 UStG ergibt sich daraus, dass die allgemeinen Unternehmereigenschaften erst einmal vorliegen müssen, bevor die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG oder § 2b UStG greift. Dabei ist ein Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG wer gewerblich oder beruflich²¹ auf nachhaltige Weise eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt.²²

Dabei ist ein Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG wer gewerblich oder beruflich²³ auf nachhaltige Weise eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt.²⁴ Die Definition ergibt sich aus Artikel 9 der MwStSystRL, wonach bei der Betrachtung der selbständig ausgeführten wirtschaftlichen Tätigkeit weder auf den Ort, Zweck oder das Ergebnis abgestellt wird. Die Unternehmerfähigkeit liegt unabhängig von der Rechtsform oder der Rechtsfähigkeit vor.²⁵ Demnach müssen die drei Kriterien Selbständigkeit, Einnahmerezzielungsabsicht und Nachhaltigkeit erfüllt sein, damit die Unternehmereigenschaft gem. § 2 Abs. 1 UStG vorliegt. Das Kriterium der Selbständigkeit liegt vor, wenn diese eigenverantwortlich ausgeübt und die Selbständigkeit sowohl im eigenen Verantwortungsbereich als auch auf eigene Rechnung erfolgt. Dabei lassen sich einige Kriterien ableiten, bei denen die Selbständigkeit vorliegt.²⁶ Das ist zum einen das Unternehmerrisiko, dass jegliche Tätigkeiten Einfluss auf den Fortbestand des Unternehmens haben. Daneben muss das Unternehmen nicht lediglich für einen Auftraggeber tätig sein, sondern für mehrere und dies erfolgt unter Zuhilfenahme von Arbeitskräften, die in eigens dafür vorgesehenen Büros untergebracht sind.²⁷

Das zweite Kriterium der Einnahmerezzielungsabsicht gem. § 2 Abs. 1 S. 3 UStG ist erfüllt, solange der Zweck der

werke) und der Belastungsgrund der Umsatzsteuer die Verwendung von Einkommen oder Vermögen ist; Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung, Rn. 143.

¹³Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung Rn. 141.

¹⁴Vgl. BMF, 2017 Bundesministerium für Finanzen (BMF), Steuereinnahmen nach Steuerarten 2010-2017, Jahr 2017.

¹⁵Vgl. Baldauf, 2018a, S. 56.

¹⁶Vgl. Janzen, in: Seibold-Freund, 2015, 2015, § 22 UStG Rz. 2.

¹⁷Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung Rn. 149 und 260.

¹⁸Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung Rn. 250.

¹⁹Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung Rn. 254.

²⁰Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, Einführung Rn. 256.

²¹BFH, 05.09.1963, V 117/60 U, Sammlung der Entscheidungen des BFH (BFHE) 77, S. 550-558; BMF, 02.01.19, Bundessteuerblatt (BStBl.) I S. 17, Abschnitt 2.3. Abs. 1 S. 1; Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist zu unterscheiden vom dem Gewerbebetrieb nach dem Einkommensteuergesetz, da der Umsatzsteuerrechtliche Begriff weiter gefasst ist.

²²Vgl. Janzen, in: Lippross und Seibel, 2019, § 2 UStG Rz. 26.

²³BFH, 05.09.1963, V 117/60 U, Sammlung der Entscheidungen des BFH (BFHE) 77, S. 550-558; BMF, 02.01.19, Bundessteuerblatt (BStBl.) I S. 17, Abschnitt 2.3. Abs. 1 S. 1; Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist zu unterscheiden vom dem Gewerbebetrieb nach dem Einkommensteuergesetz, da der Umsatzsteuerrechtliche Begriff weiter gefasst ist.

²⁴Vgl. Janzen, in: Lippross und Seibel, 2019, § 2 UStG Rz. 26.

²⁵Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.1 Abs. 1 S. 1 und 3.

²⁶Vgl. Janzen, in: Lippross und Seibel, 2019, § 2 UStG Rz. 68.

²⁷Vgl. Janzen, in: Lippross und Seibel, 2019, § 2 UStG Rz. 69.

Tätigkeit darin besteht, ein Entgelt zu erzielen.²⁸ Dazu ist es erforderlich, dass dies im Rahmen eines Leistungsaustausches passiert.²⁹ Dagegen ist es nicht erforderlich, dass die Einnahmerezzielungsabsicht der primäre Zweck der nachhaltigen Tätigkeit ist. Unter dem Begriff Einnahmen können Geld, Sachen oder sonstige Leistungen subsumiert werden.³⁰ Gerade bei Leistungen, die durch die öffentliche Hand durchgeführt werden, kann eine nicht vollständige Kostendeckung erfolgen, wenn die Tätigkeit gegen (teilweise) Kostenerstattung erfolgt.³¹

Diese dauerdefizitären Betätigungen³² können trotzdem eine Leistung gegen Entgelt darstellen, wenn ein Rechtsverhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungnehmer vorliegt und es zu einem Leistungsaustausch kommt, wobei die Bemessungsgrundlage der Leistung die dafür empfangene Vergütung ist.³³ Wenn es sich um eine entgeltliche Tätigkeit handelt, dann ist in einem weiteren Schritt zu prüfen ob diese entgeltliche Leistung auch eine wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeit ist.³⁴ Das dritte Kriterium der Nachhaltigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit auf Dauer angelegt ist.³⁵ Einzelne Merkmale sind nicht entscheidend, sondern das Gesamtbild der Verhältnisse.³⁶ Diese Merkmale sind ein planmäßiges Handeln, eine Wiederholungsabsicht in der vollziehenden Tätigkeit, Quantität der ausgeführten Umsätze, Zeitraum der Tätigkeit, Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen, Intensität der Betätigung (wirtschaftliche Größenordnung), Marktbeteiligung, Auftreten wie ein Händler gegenüber dem Auftraggeber oder gegenüber Behörden. Folgendes Beispiel soll das Kriterium verdeutlichen (vgl. Tabelle 1).

2.4. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

JPöR sind nach ihrer Definition Einrichtungen, die aufgrund des öffentlichen Rechts eine Rechtspersönlichkeit besitzen³⁷ und im Zweifel dadurch definiert sind, dass diese durch eine Verfassung, durch Gesetz oder durch einen Verwaltungsakt anerkannt werden.³⁸ Grundsätzlich lassen sich JPöR gem. § 89 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in Körperschaften des öffentlichen Rechts, Anstalten des öffentlichen Rechts und Stiftungen des öffentlichen Rechts einteilen. Durch das BMF-Schreiben findet eine nicht abschließende Aufzählung von JPöR statt, worunter die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen, Gemeindeverbände,

Zweckverbände), die Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkerkammern, Industrie- und Handelskammer, die staatlichen Hochschulen und sonstige Gebilde³⁹ fallen, die die Definition erfüllen.⁴⁰ Daneben gelten auch ausländische juristische Personen als JPöR soweit dies nach deutschem Standard so beurteilt wird.⁴¹ Die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung geht davon aus, dass eine JPöR insgesamt nur ein Unternehmen betreibt.⁴² Ein EuGH Urteil zweifelte diese Auffassung an, welche haushaltsgebundene Einheiten einer Gemeinde als nicht Steuerpflichtigen bzw. in dem deutschen Recht als Nicht-Unternehmer ansah.⁴³ Dies könnte im Umkehrschluss bedeuten, dass haushaltsungebundene Einrichtungen als Unternehmen anzusehen sind⁴⁴, wobei eine höchstrichterliche Rechtsprechung noch aussteht.⁴⁵ Für unter den Bundesländern stehende Gliederungsebenen wie z.B. Kommunen wird auch in Zukunft nur ein einheitliches Unternehmen existieren, sodass damit nur ein Umsatzsteuerbescheid einhergeht.⁴⁶ Die Bundesländer und der Bund werden aus Vereinfachungsgründen jede ihrer JPöR einzeln besteuern.⁴⁷

Die Bezeichnung als JPöR ist eine deutsche Bezeichnung und wird von Literaturmeinungen kritisiert⁴⁸, da nicht wie in Artikel 13 Abs. 1 MwStSystRl von Staaten, Ländern, Gemeinden und sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts gesprochen werden. Die deutsche Definition ist aus dem bisherigen Recht überführt worden⁴⁹ und es wäre besser gewesen, wenn auch die Definition an die umfangreichere Definition der Europäischen Union (EU) Vorgaben angepasst worden wäre. JPöR haben das Recht sich neben der Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben auch wirtschaftlich zu betätigen, sofern diese gewisse Voraussetzungen erfüllen.⁵⁰ Dabei hat die JPöR die Möglichkeit wirtschaftliche Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage oder auf privatrechtlicher Grundlage zu erbringen. Innerhalb der öffentlich-rechtlichen Betätigung ist dies mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit möglich.⁵¹ Wenn JPöR sich einer privatwirtschaftlich

²⁸BFH, Urteil vom 18.3.1988, V R 178/83, BFHE 153, S. 166-170.

²⁹Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.3 Abs. 8 S. 3.

³⁰Vgl. Sterzinger, in: Küffner und Rust, 2016b, § 2 UStG Rn. 191.

³¹Vgl. Sterzinger, in: Küffner und Rust, 2016b, § 2 UStG Rn. 194.

³²Die umsatzsteuerlichen Folgen wurden vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) behandelt EuGH, Urteil vom 12.5.2016, Rechtssache (Rs.) C-520/14, Gemeinde Borsele, UR 2016, S. 520-523; EuGH, Urteil vom 02.06.2016, Rs. C-263/15, Lajvér, UR 2016, S. 525-530.

³³Vgl. Sterzinger, in: Küffner und Rust, 2016b, § 2 UStG Rn. 195.

³⁴Vgl. Sterzinger, in: Küffner et al., 2018, § 2 UStG Rn. 196.

³⁵Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.3 Abs. 5.

³⁶Vgl. Janzen, in: Lippross und Seibel, 2019, § 2 UStG, Rz. 61.

³⁷Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016; Tz. 3; Siehe Anhang 2.

³⁸Vgl. Arnold, in: Säcker et al., 2015, § 89 BGB, S. 1035.

³⁹Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 48.

⁴⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016; Tz. 3.

⁴¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016; Tz. 3.

⁴²Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 2 S. 1; BFH, 18.08.1988, Urteil vom 18.8.1988, V R 194/83, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (BFH/NV) 1989, S. 415-416.

⁴³EuGH, 29.09.2015, Rs. C-276/14, Gmina Wrocław, UR 2015, S. 829-834.

⁴⁴Vgl. Klenk, 2016, S. 182; Ismer/Baur-Rückert, MwStR 2016, S. 741.

⁴⁵Vgl. Weber, 2017, S. 77.

⁴⁶Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 217; Kirch, in: Fritsch et al., UStG, 2017, § 2b UStG Rn. 28.

⁴⁷Vgl. Finanzministerium (FinMin) Bayern vom 4.4.1990, 36 - S 7106 - 32/25 - 22, UR 1991, S. 150.

⁴⁸Vgl. Heidner, 2018, S. 740.

⁴⁹Vgl. ? BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 1. Deshalb ist die Vorschrift nur auf JPöR anwendbar, die auch unter die alte Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. fallen.

⁵⁰Dabei muss das Handeln des Staates am Gemeinwohl orientiert sein, wobei dadurch auch Einnahmen erzielt werden dürfen, soweit die nichterwerblich-wirtschaftliche Betätigung im Vordergrund steht; Vgl. Auerswald, 2016, S. 33-34.

⁵¹Mit eigener Rechtspersönlichkeit kann eine Landesbank oder eine Spar-

Tabelle 1: Blockheizkraftwerk

Quelle: BFH, 18.12.2008, V R 80/07, BStBl. II 2011, S. 292-296.

Betrieb eines Blockheizkraftwerks durch eine Kommune zur Erzeugung von Wärme und Strom, welcher ganz oder teilweise in regelmäßigen Abständen in das Stromnetz eingespeist wird.

Diese nachhaltige Betätigung dient der Einnahmeerzielung und begründet daher die Unternehmereigenschaft der Kommune, unabhängig davon, ob diese sonst unternehmerisch tätig geworden ist.

organisierten Gesellschaft (z.B. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), Aktiengesellschaft (AG)) bedienen, fällt diese Gesellschaft unabhängig von dem Tätigkeitfeld nicht in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 3 UStG a.F. oder § 2b UStG und gilt damit unabhängig davon, wer an dieser privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaft beteiligt ist, als Unternehmen gem. § 2 Abs. 1 UStG.⁵² Das Abweichen der deutschen Definition von der EU Definition hat insofern Bedeutung, als dass der Anwendungsbereich des § 2b UStG auf jPÖR beschränkt ist, aber Artikel 13 MwStSystRI von Einrichtungen spricht und damit nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH darunter auch Personengesellschaften und natürliche Personen fallen.⁵³ Damit die juristischen Personen des Privatrechts (Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft⁵⁴) auch als Einrichtung des öffentlichen Rechts gelten, müssen diese neben dem Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt auch noch in die Organisation der öffentlichen Verwaltung eingegliedert sein.⁵⁵ Es bietet sich an, wenn juristische Personen des Privatrechts von jPÖR beherrscht und kontrolliert werden, diese auch zu den Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu subsumieren⁵⁶, wobei diese Mischformen in dem deutschen Umsatzsteuerrecht eher keine Anwendung finden.⁵⁷

3. Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach alter Rechtslage

3.1. Unternehmerische Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

3.1.1. Überblick über die unternehmerische Tätigkeit

JPÖR⁵⁸ sind als juristische Personen unternehmerfähig, sodass in einem ersten Schritt die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG geprüft werden müssen.⁵⁹ Der § 2 Abs. 3 UStG a.F. ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, da dieser

die Unternehmereigenschaft einer jPÖR einschränkt.⁶⁰ Daraus ergibt sich, dass jPÖR ihre wirtschaftliche Tätigkeiten nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) gem. § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG), ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe oder im Rahmen der in § 2 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 bis 5 UStG a.F. aufgezählten Tätigkeiten ausüben.⁶¹ In Abgrenzung dazu dienen die hoheitlichen Tätigkeiten sowie die Vermögensverwaltung, die nicht umsatzsteuerbar sind.⁶²

Das Umsatzsteuerrecht greift über den Verweis in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG a.F. auf den § 4 KStG zurück, sodass es nicht zu einer Doppelaufzählung kommt.⁶³ Dabei wird der Begriff BgA von der Verwaltung im Umsatzsteuerrecht und im Körperschaftsteuerrecht einheitlich ausgelegt.⁶⁴ Die Rechtsprechung hat dem schon früh widersprochen und legt den BgA Begriff richtlinienkonform aus in Übereinstimmung mit den Regelungen in Artikel 9 und 13 MwStSystRI⁶⁵, da die nationale Rechtsprechung verpflichtet ist, nationale Vorschriften im Sinne des Unionsrechts auszulegen.⁶⁶ Damit gab es durch die alte Rechtslage eine Beschränkung auf Anwendungsfälle, die durch Artikel 13 der MwStSystRI weiter gefasst sind.⁶⁷ Dadurch war eine europarechtskonforme Anwendung nicht mehr gewährleistet.⁶⁸ Dabei liegt ein BgA gem. § 4 Abs. 1 KStG vor, wenn es sich um eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit, zur Einnahmeerzielung, außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und sich dabei innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person heraushebt. Dem BgA kommt im Umsatzsteuerrecht lediglich die Sammelbezeichnung für steuerbare Tätigkeit zu.⁶⁹

3.1.2. Definition Betriebe gewerblicher Art

Einrichtung

⁶⁰BFH, 28.10.2004, V R 19/04, BFH/NV 2005, S. 725-727; Hieraus ergibt sich, dass § 2 Abs. 3 UStG nicht *lex specialis* gegenüber der allgemeinen Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG ist.

⁶¹Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn.191.

⁶²Vgl. Cloß, 2013, S. 257-258.

⁶³Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 191; Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2 UStG Rn. 1205.

⁶⁴Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 4.

⁶⁵BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869; BFH, 15.04.2010, XI R 17/08, BStBl. II 2017, S. 828-831.

⁶⁶Vgl. Baldauf, 2018b, S. 568.

⁶⁷Vgl. Baldauf, 2018b, S. 569; Belcke und Westermann, 2016, S. 87.

⁶⁸Vgl. Dziadkowski, 2017, S. 417.

⁶⁹BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869, Rn. 27.

kasse sein und ohne eigene Rechtspersönlichkeit ein Eigenbetrieb oder ein Regiebetrieb, die wiederum eigene jPÖR sind; Vgl. Baumgart, 2018, S. 6.

⁵²Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 72.

⁵³BFH, 08.07.1971, V R 1/68, BStBl. II 1972, S. 70; BFH, 13.03.1974, I R 7/71, BFHE 112, S. 61-70.

⁵⁴EuGH, 29.10.2015, Rs. C-174/14, S. Saudaço, UR 2015, S. 901-909.

⁵⁵Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 73.

⁵⁶Vgl. Ismer und Baur-Rückert, 2016, S. 745-746.

⁵⁷Vgl. Weber, 2017, S. 77.

⁵⁸Die Definition findet sich im Kapitel B III. sowohl für die alte als auch für die neue Rechtslage.

⁵⁹Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 174.

Die Einrichtung ist weder in § 4 Abs. 1 KStG noch in Artikel 13 Abs. 1 MwStSystRl definiert. Die Einrichtung kann sich laut Finanzverwaltung entweder aus organisatorischen (z.B. gesonderte personelle oder sachliche Ausstattung, geschlossener Geschäftskreis, Buchführung oder ein ähnliches Merkmal) oder wirtschaftlichen Kriterien ergeben und sollte sich von dem nichtunternehmerischen hoheitlichen Bereich abgrenzen.⁷⁰ Das Merkmal der Einrichtung wird als überflüssig angesehen, da ein wirtschaftliches Handeln schon bei einer nachhaltigen und auf Einnahmeerzielung ausgerichteten Tätigkeit vorliegt.⁷¹

Nachhaltige Betätigung und Einnahmeerzielungsabsicht

Sowohl das zweite Kriterium der nachhaltigen Betätigung als auch das dritte Kriterium der Einnahmeerzielungsabsicht entsprechen der allgemeinen Definition der unternehmerischen Tätigkeit in § 2 Abs. 1 UStG. Zwischen der Rechtsprechung und der Ansicht der Finanzverwaltung sind keine gegenteiligen Auffassungen erkennbar.⁷²

Wirtschaftliche Bedeutsamkeit der unternehmerischen Betätigung

Ein weiteres Kriterium der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit wird von der Finanzverwaltung anhand von gewissen Umsatzgrenzen bemessen. Dabei wird bei einem Jahresumsatz von 130.000 € immer und bei einem Jahresumsatz von mehr als 35.000 € regelmäßig von einer wirtschaftlich bedeutsamen Tätigkeit ausgegangen.⁷³ Diese Auffassung wird von der Rechtsprechung aus mehreren Gründen abgelehnt, da eine Umsatzschwelle nicht als Anhaltspunkt dienen kann, um die Richtlinienvorgaben umzusetzen.⁷⁴ Ein weiterer Punkt ist die Ablehnung des Vergleiches mit der Kleinunternehmerregelung, die private Unternehmen schützt, da sich diese Regelung auf das gesamte Unternehmen und nicht lediglich auf einen Teilbereich stützt.⁷⁵ Daneben werden die Umsatzschwellen als willkürlich festgelegt angesehen und stehen auch im Widerspruch zu dem Wettbewerbskriterium des Unionsrechts.⁷⁶ Dabei wird bereits von einem wettbewerbsrelevanten Verhalten ausgegangen, wenn eine jPöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird, ohne auf die Besonderheiten des BgA Rücksicht zu nehmen.⁷⁷ Im Ergebnis

⁷⁰Vgl. Korn und Strahl, 2016, BStBl. I Sondernummer 1/2016, H 4.1 Einrichtung.

⁷¹BFH, 17.03.2010, XI R 17/08, BStBl. II 2017, S. 828-831.

⁷²Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 194-195.

⁷³Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 4 S. 3; Korn und Strahl, 2016, BStBl. I Sondernummer 1/2016, R 4.1 Abs. 5.

⁷⁴Vgl. Schmitz und Möser, 2014, S. 609-610; BFH, Urteil vom 17.3.2010, XI R 17/08, BStBl. II 2017, S. 828-831.

⁷⁵BFH, BFH, 17.03.2010, XI R 17/08, BStBl. II 2017, S. 828-831, Rn. 32-33; Hüttermann, 2009, S. 313; Dieser führt an, dass bei Anwendung der Umsatzgrenze auf jeden BgA dies zu einer Ausweitung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand führt. Die Rechtsprechung hat nur Auswirkung auf den umsatzsteuerlichen BgA Begriff und nicht auf den körperschaftsteuerlichen; Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen, 2014, S. 26.

⁷⁶Vgl. Hüllmann, 2009, S. 52.

⁷⁷BFH, 03.03.2011, V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74-77, Rn. 20-21.

ist die Umsatzregelung mit den unionsrechtlichen Vorgaben der gleichmäßigen Besteuerung und dem Wettbewerbsverzerrungsgedanken unvereinbar und deshalb bereits bei einer unter den Umsatzschwellen erzielten Tätigkeit steuerbar.⁷⁸

Versorgungsbetriebe und Verpachtungsbetriebe

BgA sind gem. § 4 Abs. 3 KStG auch Versorgungsbetriebe, welche die Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder Hafendienst versorgen. Dabei sind Versorgungsbetriebe immer BgA, unabhängig, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 KStG vorliegen.⁷⁹ Wenn hingegen die Versorgung in der Rechtsform eines privaten Unternehmens durchgeführt wird, dann greift nicht § 2 Abs. 3 UStG a.F., sondern die allgemeine Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG.⁸⁰ Die Verpachtung eines BgA gilt nach § 4 Abs. 4 KStG als BgA. Durch die Verwaltung wurde daraus geschlossen, dass die Vermietung einzelner Immobilien zu einer Vermögensverwaltung führt und dies erst dann zu einem BgA führt, wenn dies über das bei einer langfristigen Vermietung übliche Maß hinausgeht.⁸¹ Der Auffassung der Finanzverwaltung wird widersprochen, da die Frage der Vermögensverwaltung nicht relevant sei und somit auch bei dem Verpachtungsbetrieb die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft begründet wird.⁸²

3.1.3. Weitere unternehmerische Anwendungsfälle neben den Betrieben gewerblicher Art

Land- und forstwirtschaftliche Betätigung

Zwar handelt es sich bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht um einen BgA, aber dieser ist dennoch steuerbar gem. § 2 Abs. 3 S. 1 UStG a.F. Die gesetzlichen Grundlagen befinden sich in § 24 Abs. 2 UStG und sind die Landwirtschaft, die Forstwirtschaft, der Wein-, Garten-, Obst-, und Gemüsebau, sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe gem. § 24 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Daneben ist nicht nur der Hauptbetrieb steuerbar, sondern auch der dem Hauptbetrieb dienliche Nebenbetrieb gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UStG.⁸³ Zwar sollen laut Verwaltung die gleichen Merkmale wie im Einkommensteuer- und Gewerbesteuerrecht für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gelten⁸⁴, aber diese Auffassung dürfte durch die BFH-Rechtsprechung keine Gültigkeit mehr haben.⁸⁵

⁷⁸Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2b UStG Rn. 1262, a.A. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn. 148.

⁷⁹BFH, 28.01.1988, V R 112/86, BFHE 152, S. 360-370.

⁸⁰Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 199.

⁸¹Vgl. BayLfSt, 13.02.2008, S 7100 - 60 St 34 M, UR 2008, S. 397.

⁸²EuGH, 04.06.2009, Rs. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz (Slg) 2009, S. I-4629.

⁸³Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 204.

⁸⁴Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 5.

⁸⁵Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 204.

Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 3 S. 2 Umsatzsteuergesetzes alte Fassung

Neben den Voraussetzungen, um einen BgA zu begründen, gibt es in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG a.F. aufgezählte Bestandteile, unter denen eine unternehmerische Betätigung immer gegeben ist. Die Tätigkeit in Ziffer 2, Tätigkeit der Notare im Landesdienst und Ratsschreiber im Land Baden-Württemberg, ist für den Bereich der Notare nicht mehr relevant, da diese bereits seit Anfang 2006 als Unternehmer gelten und diese historisch gewachsene Tätigkeit in Baden-Württemberg seit Anfang 2018 ausgelaufen ist.⁸⁶ Daneben hat Ziffer 3, die Selbstabgabestelle der Krankenkasse, keine Bedeutung mehr, da bereits 1981 ein Urteil gesprochen worden ist, dass Krankenkassen ab Mitte 1983 keine Brillen mehr in Selbstabgabestellen abzugeben haben.⁸⁷ Die Ziffer 5 für die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung hat keinen eigenständigen Anwendungsbezug mehr, da diese Tätigkeit bereits in Artikel 13 Abs. 1 Unterabschnitt 3 MwStSystRl i.V.m. Anhang 1 Nr. 7 MwStSystRl auftaucht, worunter die Tätigkeiten aus den landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnisse fallen. Lediglich Ziffer 4 für die Vermessungs- und Katasterbehörden hat noch einen praktischen Nutzen.⁸⁸

3.2. Nichtunternehmerische Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

3.2.1. Hoheitliche Tätigkeiten

Ein Hoheitsbetrieb ist kein BgA und liegt gem. § 4 Abs. 5 S. 1 KStG vor, wenn dieser überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Innerhalb des Hoheitsbetriebes wird durch die jPöR keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt, sodass die hoheitlichen Tätigkeiten nicht steuerbar sind.⁸⁹ Es kommt bei dem Begriff überwiegend auf die Zweckbestimmung der Tätigkeit der jPöR an, wenn sich eine Zuordnung zum hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich nicht eindeutig treffen lässt.⁹⁰ Der Begriff Ausübung der öffentlichen Gewalt ist gesetzlich nicht definiert, aber durch die BFH-Rechtsprechung und die Verwaltungsmeinung wird dieser Begriff ausgefüllt. Darunter sind Tätigkeiten zu verstehen, die jPöR eigentümlich und vorbehalten⁹¹ sind, sowie

aus der Staatsgewalt abgeleitet und staatlichen Zwecken dienen.⁹² Ein Indiz kann eine Leistung sein, zu deren Annahme der Leistungsempfänger verpflichtet ist.⁹³ Eine spezielle Form des Tätigwerdens im Hoheitsbereich sind Selbstversorgungsbetrieben. Dabei handelt es sich um Betriebe, die ihre Lieferungen und Leistungen nicht außerhalb des Hoheitsbereiches oder für eine andere BgA der eigenen Trägerkörperschaft erbringen, selbst wenn die Leistungserbringung auf wirtschaftlicher Tätigkeit erfolgt, begründet dies kein BgA.⁹⁴ Dies liegt darin begründet, dass ein BgA von der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit abhängt und dies nach den Umsätzen bestimmt wird, aber Umsätze innerhalb einer jPöR erfüllen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht und daher ist auch kein BgA begründet.⁹⁵

Die neuere Rechtsprechung hat eine andere Auffassung und grenzt die Leistung nicht mehr anhand der Form der Aufgabenzuweisung oder dem Inhalt der Tätigkeit ab, sondern nur noch anhand der rechtlichen Grundlage.⁹⁶ Daher ist maßgeblich, ob eine Leistung innerhalb der öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen ausgeübt wird oder ob die Tätigkeit unter den gleichen Rahmenbedingungen ausgeübt wird wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern.⁹⁷ Im Ergebnis ist ein Handeln durch die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage grundsätzlich immer unternehmerisch und bei einem Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ist diese stets nichtunternehmerisch, außer eine Behandlung als Nichtunternehmer führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen.⁹⁸ Nur im Falle der Ausübung auf öffentlich-rechtlicher Tätigkeit kann ein hoheitliches Handeln vorliegen. Dies gilt nur, wenn eine Handlungsform ausgewählt worden ist, die öffentlich-rechtlich ist, da bei einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe in der Form des Privatrechts niemals das Kriterium in Ausübung der öffentlichen Gewalt vorliegen kann, selbst wenn alle übrigen Voraussetzungen vorliegen.⁹⁹

3.2.2. Vermögensverwaltung

Kein BgA liegt vor, wenn es sich um vermögensverwaltende Tätigkeiten handelt, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in § 14 AO die Definition des BgA umfasst und Vermögensverwaltung ausschließt.¹⁰⁰ Unter die Vermögensverwaltung fallen die Vermietung und Verpachtung von

⁸⁶BVerfG, 24.02.2017 Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss vom 24.2.2017, 2 Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht (BvR) 2524/16, DNotZ 2017, S. 706-715.

⁸⁷BGH, 18.12.1981, I ZR 34/80, Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen (BGHZ) 82, S. 375-398.

⁸⁸Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rz. 207.

⁸⁹Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 201.

⁹⁰Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2 UStG Rn. 202; Sterzinger, in: Küffner et al., 2018, § 2 UStG, Rn. 799.

⁹¹BFH, 14.03.1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, S. 866-868, a.A. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2 UStG Rn. 1283; Nach dem Gesetz reichen Zwangs- und Monopolrechte für die Annahme eines Hoheitsbetriebes nicht aus, wobei dies die wesentlichen Merkmale öffentlich-rechtlicher Pflichtaufgaben sind und dem Staat sind nur die klassischen Staatsaufgaben (ins. Polizei- und ordnungsrechtlichen Gefahrenabwehr, Strafverfolgung und Steuererhebung) vorbehalten. Dabei sind diese Tätigkeiten sowie nicht wirtschaftlich, sodass die Abgrenzungsformel keinen Sinn hat.

⁹²BFH, 21.11.1967, I 274/64, BStBl. II 1968 S. 218; Die Abgrenzung hoheitlicher Tätigkeiten von wirtschaftlichen Tätigkeiten befindet sich im Anhang 3.

⁹³Vgl. Bundesregierung, 2015, BStBl. I Sondernummer 1/2016, R 4.4 Abs. 1 S. 1.

⁹⁴Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2 UStG Rn. 1257; Oberfinanzdirektion NRW, Arbeitshilfe, 2014, S. 26.

⁹⁵Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen, 2014, S. 26.

⁹⁶BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2010, S. 863-869; BFH, 20.08.2009, V R 30/06, BStBl. II 2010, S. 863-869; EuGH, 12.09.2000, Rs. C-276/97, Kommission/Frankreich, Slg 2000, S. I-6251; EuGH, Urteil vom 17. 10. 1989, Rs. C-231/87, Commune di Carpaneto Piacentino, Slg 1989, S. 3233.

⁹⁷Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2 UStG Rn. 794.

⁹⁸Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2 UStG Rn. 796-797.

⁹⁹Vgl. Sterzinger, 2009, S. 44.

¹⁰⁰Vgl. Becker, 2012, S. 2154; Für die Abgrenzung der Begriffe siehe Anhang 4.

Grundvermögen, die Kapitalanlage und die bloße nicht beeinflussende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.¹⁰¹ Da die Rechtsprechung die Verknüpfung von Körperschaftsteuer - mit Umsatzsteuerrecht ablehnt¹⁰² müssen beide Rechtsgebiete getrennt behandelt werden mit der Rechtsfolge, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten der Umsatzsteuer unterlegen können.¹⁰³ Die BFH-Rechtsprechung fußt auf der Rechtsprechung des EuGH, die klarstellt, dass der Gesetzgeber mithilfe des Artikel 13 Abs. 2 MwStSystRL vermögensverwaltende Tätigkeiten dem Hoheitsbereich zuweisen kann.¹⁰⁴ Dies ist durch den deutschen Gesetzgeber nicht umgesetzt worden, außerdem muss bei Vorliegen der Tatsache zum Hoheitsbereich, trotzdem noch eine Wettbewerbsverzerrung geprüft werden.¹⁰⁵ Davon zu unterscheiden ist die zwingende Umsetzung des Begriffes der wirtschaftlichen Tätigkeit, welcher durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 UStG kodifiziert worden ist.¹⁰⁶ Daher reicht die Zuordnung der vermögensverwaltenden Tätigkeiten nach dieser Systematik als hoheitlich einzustufen und bei fehlender Wettbewerbsverzerrung nicht zu besteuern, nicht aus.¹⁰⁷ Daneben müssen sogar nicht die Tatbestandsmerkmale der körperschaftsteuerlichen Voraussetzungen des § 4 KStG erfüllt sein, da dies im Umsatzsteuerrecht nur eine Sammelbezeichnung ist.¹⁰⁸ Im Ergebnis führt die richtlinienkonforme Auslegung des BFH dazu, dass die Leistungen der Vermögensverwaltung unabhängig von dem Vorliegen eines Wettbewerbs, nicht mehr von dem privatrechtlichen in den hoheitlichen Bereich überführt werden können und eine Zuordnung zu dem unternehmerischen Bereich stets erfolgt.¹⁰⁹ Damit erfolgt die Umsatzbesteuerung der Vermögensverwaltung rechtsformneutral.¹¹⁰ Dadurch wird auch in diesem Bereich das wirtschaftliche Tätigkeitsfeld der jPöR ausgeweitet.

3.2.3. Beistandsleistungen

Die Beurteilung einer Beistandsleistung¹¹¹ durch eine jPöR im Bereich der hoheitlichen Aufgaben erfolgte stets nichtunternehmerisch, während eine Beistandsleistung im außerhalb des hoheitlichen Raums liegenden Betätigungsfeld als unternehmerisch zu behandeln war¹¹², wie dies

bspw. bei der Beistandsleistung von einem BgA an einen anderen BgA der Fall ist. In diesem Fall hatte der BFH auch eine andere Meinung, der die Beistandsleistung durch eine Kommune an eine andere Kommune als umsatzsteuerbar einstuft, obwohl es sich um eine hoheitliche Beistandsleistung handelte.¹¹³ In dem vorliegenden Fall hat eine Kommune einer anderen Kommune auf öffentlich-rechtlicher Grundlage entgeltlich eine Sporthalle zu schulischen Zwecken überlassen. Der BFH hat einen anteiligen Vorsteuerabzug toleriert, da die Hallenüberlassung gegenüber privaten Dritten in einer Wettbewerbssituation geschieht.¹¹⁴ Dieses richtlinienkonforme Urteil stellte die Anwenderpraxis vor große Herausforderungen, da es zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerbarkeit kommt.¹¹⁵ Besonders die Gestaltungsmöglichkeit statt auf privatrechtlichen Verträgen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig zu werden, findet daher keine Anwendung mehr.¹¹⁶ Das Urteil eröffnet sowohl eine Chance als auch ein Risiko. Das Risiko kann darin bestehen, dass die Leistungen der Bestandsleistungen um den Betrag des Umsatzsteuersatzes, bei der gleichzeitigen Geltendmachung der Vorsteuer für die Eingangsleistung, erhöht werden, obwohl das ursprüngliche Ziel einer Kooperation damit zunichte gemacht wird und die Synergieeffekte nicht ausreichen, den erhöhten Betrag der Steuerlast auszugleichen.¹¹⁷ Dies zeigt sich besonders, wenn eine Leistung im nichtunternehmerischen hoheitlichen Bereich erbracht wird und kein Vorsteuerabzug durch den Empfänger der Leistung möglich ist.¹¹⁸ Ein Vorteil kann darin bestehen, dass bei hohen Investitionssummen der Beistandsleistungsempfänger die Vorsteuer geltend machen kann, wobei der Empfänger stets die Umsatzsteuer bezahlen muss.¹¹⁹ Daher lässt sich schlussfolgern, dass der Leistungsempfänger zwar immer die Umsatzsteuer bezahlen muss, aber anders als privatrechtliche Unternehmen nicht immer steuerpflichtige Ausgangsleistungen hat, sodass sich hieraus Liquiditätsnachteile ergeben, die durch höhere Abgaben aufgefangen werden müssen.¹²⁰

3.3. Zwischenfazit

Die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. und des § 4 KStG kann wie folgt zusammengefasst werden: Die jPöR sind immer Nichtunternehmer. Unternehmer sind diese nur im Rahmen ihrer Einrichtungen, wenn sich diese durch eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmenerzielung aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.¹²¹ Die Vorgaben aus dem Unionsrecht gehen von einem gegenteiligen Ansatz aus, da gem. Artikel

¹⁰¹Vgl. Becker, 2012, S. 2154.

¹⁰²BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869, Rn. 23-25.

¹⁰³Vgl. Bollweg und Küffner, 2010, S. 652.

¹⁰⁴EuGH, 04.06.2009, Rs. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Slg 2009, S. I-4629, Rn. 37-40; Die Umsatzsteuerbefreiung für Vermietung und Verpachtung ergibt sich aus Artikel 135 MwStSystRL; Vgl. Küffner/Widmann, UR 2009, S. 491.

¹⁰⁵EuGH, 04.06.2009, Rs. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Slg 2009, S. I-4629, Rn. 76.

¹⁰⁶BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869, Rn. 24.

¹⁰⁷BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869, Rn. 24.

¹⁰⁸BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869, Rn. 27.

¹⁰⁹Vgl. Iserer und Keyser, 2011, S. 83; Krausel, UR 2010, S. 488; BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869, Rn. 25.

¹¹⁰Vgl. Cloß, 2013, S. 331.

¹¹¹Vgl. Gröpl und Zukiwski, 2014, S. 79; Dies wird im Steuerrecht definiert als Unterstützungsleistungen einer jPöR an eine andere jPöR.

¹¹²Vgl. OFD Rostock, 21.11.2002, S 2706 – 04/01 – St 242, UR 2003, S. 303-304.

¹¹³Vgl. Heidner, 2016, S. 48; Baldauf, UR 2014, S. 554; BFH, 10.11.2011, V R 41/10, BStBl. II 2017, S. 869-873, Rn. 12-16.

¹¹⁴Vgl. Kußmaul et al., 2017b, S. 291.

¹¹⁵Vgl. Küffner, 2012, S. 277-278.

¹¹⁶Vgl. Carl, 2012, S. 1589-1590.

¹¹⁷Vgl. Suck, 2013, S. 207; Strahl, UR 2012, S. 387.

¹¹⁸Vgl. Schmitz und Möser, 2014, S. 610.

¹¹⁹BFH, 10.11.2011, V R 41/10, BStBl. II 2017, S. 869-873, Rn. 5; Strahl, 2012, S. 383.

¹²⁰Vgl. Suck, 2013, S. 207.

¹²¹Vgl. Heidner, 2018, S. 736; Ermittlung eines BgA siehe Anhang 5.

9 MwStSystRL jeder Steuerpflichtiger ist, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von den Rahmenbedingungen ausübt. Daher knüpft die Unternehmereigenschaft nicht an die Rechtsform an, sondern alleine an die Tätigkeit.¹²² Die Vorgaben aus der Rechtsprechung lassen sich wie folgt darstellen (vgl. Abbildung 1).

4. Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach neuer Rechtslage

4.1. Änderung des nationalen Umsatzsteuerrechts der juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch das Steueränderungsgesetz 2015

Durch die Kritik an der alten Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. sah sich der Gesetzgeber in der Verantwortung eine Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zu treffen.¹²³ Bereits vor der Einführung des § 2b UStG in seiner jetzigen Form, wurde die alte Rechtsgrundlage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. durch den Bundesfinanzhof mithilfe der EuGH Rechtsprechung zu Artikel 13 der MwStSystRL ausgelegt.¹²⁴ Die gesetzgeberische Initiative ging von dem Koalitionsvertrag zwischen der Christlich Demokratischen Union (CDU) und der Christlich Sozialen Union (CSU) sowie der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD) vom 16.12.2013 aus, mit dem Ziel interkommunale Kooperationen nicht zu belasten.¹²⁵ Daraufhin wurde eine Staatssekretär-Arbeitsgruppe gebildet, die im Mai 2014 einen Entwurf einer Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand in Form des § 2b UStG vorlegt.¹²⁶ Der Entwurf wurde von kommunalen Spitzenverbänden und wirtschaftlichen Interessenverbänden entsprechend ihrer jeweiligen Interessen als zu weit gefasst oder zu begrenzt angesehen.¹²⁷ Bis auf kleinere Veränderungen wurde die Norm mit der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG mit Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 durch den Bundestag am 24.09.2015 beschlossen und vom Bundesrat ein paar Tage später am 16.10.2015.¹²⁸

Die alte Rechtsnorm des § 2 Abs. 3 UStG a.F. wurde durch den ab dem 01. Januar 2017 in Kraft getretenen § 2b UStG abgelöst. Durch den § 27 Abs. 22 UStG hat der Gesetzgeber eine „Eingewöhnungszeit“ von fünf Jahren geschaffen, sodass jPöR durch eine Optionserklärung gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt erklären können, dass der § 2 Abs. 3 UStG a.F. für alle Umsätze bis zum 31.12.2020 weiterhin anzuwenden ist.¹²⁹ Der § 2b UStG wurde aufgrund eu-

roparechtlicher Vorgaben geschaffen, sodass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes weiterhin anzuwenden ist.¹³⁰ Der § 2b Abs. 1 UStG adaptiert die Regelung des Artikel 13 Abs. 1 Unterabschnitt 1 und 2 MwStSystRL in das Umsatzsteuerrecht.¹³¹ Die bisherige Verknüpfung des Betriebes gewerblicher Art aus dem Körperschaftsteuerrecht, welche durch § 2 Abs. 3 S. 1 UStG a.F. mit dem Umsatzsteuerrecht verknüpft war, wurde durch das neue Gesetz aufgehoben.¹³² Durch die Aufhebung der Verknüpfung wird durch den neuen § 2b UStG eine deutliche Erweiterung der umsatzsteuerrelevanten Tätigkeitsfelder verursacht.¹³³ Nach der alten Fassung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. waren die jPöR nur im Rahmen der BgA, ihrer landwirtschaftlichen bzw. forstwirtschaftlichen Betriebe und der aufgezählten Tätigkeiten gem. § 2 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 bis 5 UStG a.F. unternehmerisch tätig.¹³⁴ Durch die Neuorientierung sind vermögensverwaltende Betätigungen gem. § 14 S. 3 AO und wirtschaftliche Tätigkeiten mit geringem Jahresumsatz¹³⁵ sowie ggf. Beistandsleistungen auch noch unter den Tatbestand des § 2b UStG zu subsumieren.¹³⁶

Der §2b UStG hat einen ähnlichen Aufbau wie Artikel 13 Abs. 1 Unterabschnitt 1 und 2 MwStSystRL.¹³⁷ Dazu stellt § 2 Abs. 1 S. 1 UStG sämtliche Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt von einer jPöR von der Besteuerung frei, wobei direkt im Anschluss in dem nächsten Satz eine Eingrenzung gemacht wird, dass die Nichtbesteuerung keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslösen darf.¹³⁸ Abweichend von dem Unionsrecht enthält § 2b UStG durch den Absatz 2 und 3 eine beispielhafte Aufzählung, wann Wettbewerbsverzerrungen nicht gegeben sind.¹³⁹ § 2b Abs. 2 UStG ist eher allgemein gehalten, während der Absatz 3 besonders die Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Zusammenarbeit behandelt.¹⁴⁰ Der letzte Absatz 4 enthält wie bereits die alte Fassung des § 2 Abs. 3 S. 2 UStG eine Tätigkeiten-Aufzählung, die automatisch eine Unternehmereigenschaft bewirkt.¹⁴¹ Grundsätzlich sind jPöR i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG immer Unternehmer.¹⁴² Damit hat der § 2b UStG die Struktur, dass er aus einer Grundregel der Nichtbesteuerung im Rahmen der öffentlichen Gewalt mit den zwei Ausnahmeregelungen des Wettbewerbsvorbehaltes und der Sondertätigkeit besteht, wobei innerhalb des Wettbewerbsvorbehaltes zwei Rückausnahmen durch Absatz 2 und 3 existieren, die den Grundtatbestand erzeugen.¹⁴³

¹²²Vgl. Heidner, 2018, S. 737.

¹²³Der Gesetzgebungsprozess befindet sich in Anhang 6.

¹²⁴BFH, 10.11.2011, V R 41/10, BStBl. II 2017, S. 869-873; BFH, 03.03.2011, V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74-77; BFH, 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, S. 863-869; BFH, 20.08.2009, V R 30/06, BStBl. II 2010, S. 863-869.

¹²⁵Vgl. CDU, CSU, SPD, 2013, S. 64.

¹²⁶Vgl. Müller, 2017, S. 8.

¹²⁷Vgl. Weber, 2015, S. 365; Widmann, 2015b, S. 6.

¹²⁸Vgl. Baldauf, 2016; Widmann, 2015a, S. 883; Bundestag, 23.09.2015, Artikel 12.

¹²⁹Vgl. Hüttemann, 2017, S. 129-130.

¹³⁰Vgl. Jürgens und Menebröcker, 2018, S. 174.

¹³¹Vgl. Heidner, 2018, S. 739; Krogoll/Sloty-Harms, UVR 2016, S. 181.

¹³²Vgl. Baldauf, 2016, S. 358-359.

¹³³Vgl. Baldauf, 2016, S. 359.

¹³⁴Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 1; Wagner et al., 2017, S. 13.

¹³⁵Dies sind die BgA, die jährliche Umsätze weniger als 35.000 € erzielen.

¹³⁶Vgl. Baldauf, 2016, S. 358; Belcke und Westermann, 2016, S. 88.

¹³⁷Vgl. Kußmaul et al., 2017b, S. 293.

¹³⁸Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn.7.

¹³⁹Vgl. Weber, 2017, S. 263; Widmann, 2015a, S. 886.

¹⁴⁰Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn.7.

¹⁴¹Vgl. Fiand, 2016, S. 32.

¹⁴²Vgl. Heidner, 2018, S. 739.

¹⁴³Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG, Rn.7; Ismer, 2016, S. 741.

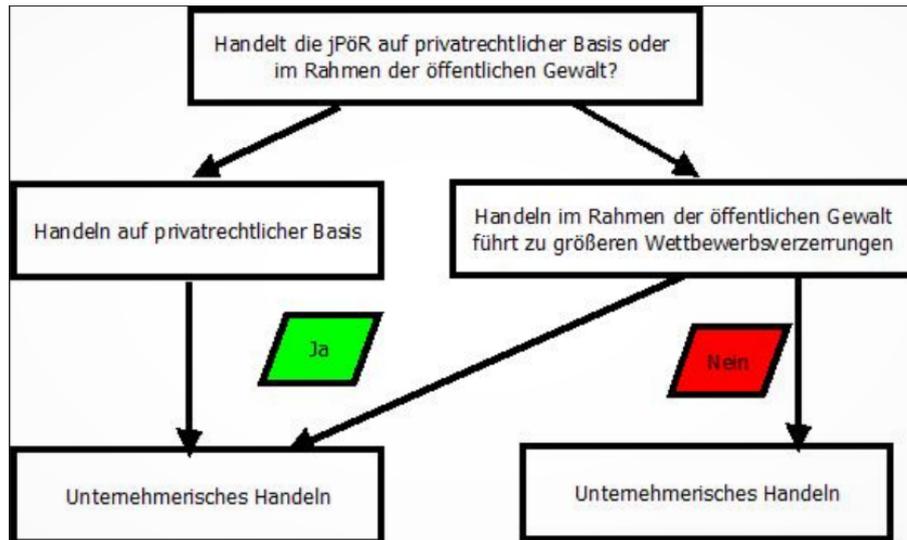


Abbildung 1: Prüfungsschema nach EuGH Rechtsprechung

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Becker, 2012, S. 2155.

4.2. Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bei der Umsatzbesteuerung in der neuen Rechtslage

4.2.1. Überblick über die Voraussetzungen für die Anwendung der neuen Rechtslage

Der § 2b UStG schränkt den *lex generalis* des § 2 Abs. 1 UStG ein, was sich schon an der Platzierung hinter dem allgemeinen Paragraphen ergibt.¹⁴⁴ Damit der § 2b UStG angewendet werden kann, muss die jPöR unternehmerisch i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG tätig sein, was sich auch schon durch den Wortlaut der Eingangsvorschrift des § 2b Abs. 1 UStG ergibt.¹⁴⁵ Trotz des Vorliegens der Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG sind die jPöR dann keine Unternehmer, wenn diese ihre Tätigkeit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt vollziehen und wenn deren Nichtbesteuerung zu keiner größeren Wettbewerbsverzerrung führt.¹⁴⁶ Damit es für die jPöR zu keiner Einordnung als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG kommt, müssen nachfolgende vier Bedingungen gleichzeitig vorliegen. Als erste Bedingung muss die jPöR eine Tätigkeit ausführen und diese Tätigkeit muss zweitens im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeführt werden. Daneben darf als dritte Voraussetzung eine Nichtbesteuerung zu keiner größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.¹⁴⁷ Außerdem darf als letzte Voraussetzungen keine Katalogtätigkeit gem. § 2b Abs. 4 UStG vorliegen. Nachfolgend werden die Voraussetzungen kritisch erläutert.

4.2.2. Ausübung öffentlicher Gewalt

Die erste Voraussetzung, damit § 2b UStG greift, ist das Tätigkeiten auf einer wirtschaftlichen Grundlage gem. § 2 Abs. 1 UStG. Die zweite Voraussetzung, um den § 2b UStG zu nutzen, ist das Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Eine jPöR hat verschiedene Möglichkeiten tätig zu werden, dies ist zum einen auf privatrechtlicher Grundlage oder zum anderen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage.¹⁴⁸ Tätigkeiten (z.B. Miet- oder Pachtvertrag), die auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden sind stets unter Beachtung der weiteren Voraussetzungen zu einer unternehmerischen Tätigkeit des § 2 Abs. 1 UStG zu subsumieren.¹⁴⁹ Die Definition zur Ausübung auf öffentlich-rechtlicher Tätigkeitsgrundlage ist demnach schwierig, weil weder der Gesetzeswortlaut des § 2b Abs. 1 UStG diesen Begriff konkretisiert, noch eine Definition aus dem Unionsrecht entnommen werden kann.¹⁵⁰ Das BMF-Schreiben konkretisiert, dass weder das Ausführen einer Tätigkeit aufgrund gesetzlicher Anordnungen, noch die Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu der Ausübung von öffentlicher Gewalt führt.¹⁵¹ Dieser Umstand kommt daher, dass öffentliche Aufgaben sowohl von den jPöR, als auch von privatrechtlichen Unternehmen durchgeführt werden können.¹⁵²

Das Tätigwerden im öffentlichen Bereich soll gem. BMF-Schreiben¹⁵³ dann vorliegen, wenn die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird, bei einer

¹⁴⁴Vgl. Müller, 2017, S. 10.

¹⁴⁵Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 3; EuGH, 29.09.2015, Rs. C-276/14, Gmina Wrocław, UR 2015, S. 829-834 Rz. 30; EuGH, 29.10.2015, Rs. C-174/14, Sadaçor, UR 2015, S. 901-909, Rz. 52.

¹⁴⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 5; Baldauf, 2016, S. 359.

¹⁴⁷Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2b UStG Rz. 4; Huschens, 2015, S. 76.

¹⁴⁸Vgl. Küffner, DB 2016, S. 1470.

¹⁴⁹Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2b UStG Rz. 8; Sterzinger, 2017, S. 233; Baldauf, 2016, S. 359.

¹⁵⁰Vgl. Baldauf, 2016, S. 359.

¹⁵¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 18.

¹⁵²Vgl. Trost und Menebröcker, 2017, S. 39.

¹⁵³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 6-18; siehe Kapitel C.II.1.

zulässigen öffentlich-rechtlichen Handlungsform. Diese Auffassung entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des BFH.¹⁵⁴ Das Kriterium der Sonderregelung kann sich ergeben aus einem Gesetz oder einer Rechtsverordnung, einer Satzung. Die Satzungen werden von der jPöR erlassen, um die eigenen Angelegenheiten zu regeln, dabei kann eine wirtschaftliche Tätigkeit verneint werden, wenn die Handlung auf einer Satzung und einer öffentlich-rechtlichen Handlungsform beruht.¹⁵⁵ Daneben gelten auch Staatsverträge (z.B. Rundfunkstaatsvertrag), verfassungsrechtliche Verträge, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarungen und öffentlich-rechtliche Verträge zu der Sonderregelung.¹⁵⁶ Es gibt keine Staatsaufgabenlehre, sodass weiterhin Streitigkeiten bei der Zuordnung zu der öffentlich-rechtlichen Grundlage existieren.¹⁵⁷ Im Bereich des öffentlich-rechtlichen Vertrages kann es zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen, hinsichtlich des zugrunde liegenden Vertragswerkes, welches entweder ein Vertrag auf privatrechtlicher Grundlage ist oder ein Vertrag der dem öffentlichen Recht zugeordnet werden kann.¹⁵⁸ Dabei dient als Abgrenzungskriterium, ob der Vertrag dem öffentlichen Recht oder dem Zivilrecht zugeordnet werden kann, der Zweck und der Gegenstand der vertraglichen Regelung.¹⁵⁹ Ein Vertrag wird dann als öffentlich-rechtlich eingeordnet, wenn sowohl eine öffentlich-rechtliche Norm den Abschluss berechtigt und die Normen die Leistungspflichten regeln, sowie der Vertrag in Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Norm geschlossen wird, der Vertrag als Substitution zu einem Verwaltungsakt dient und dieser sich auf eine öffentlich-rechtliche Berechtigung oder Verpflichtung des Bürgers bezieht.¹⁶⁰

Das zweite Kriterium der Handlungsform ist dann erfüllt, wenn die Handlungsform zulässig ist. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Finanzbehörden von der Zulässigkeit der gewählten Handlungsform ausgehen.¹⁶¹ Das Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist an eine rechtliche Grundlage geknüpft.¹⁶² Daneben gibt es auch Tätigkeiten, die nur in privatrechtlicher Handlungsform durchgeführt werden, z.B. die Überlassung von Werbeflächen¹⁶³, sodass in der Regel bei der Nutzung von der privatrechtlichen Form diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst werden.¹⁶⁴ Dies bietet für die jPöR die Möglichkeit, bei der Umsetzung einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung Tätigkeiten entweder in der unternehmerischen privatrechtlichen oder in der nicht-unternehmerischen öffentlich-rechtlichen Handlungsform zu erledigen unter Beachtung der Wettbewerbsverzerrungen.¹⁶⁵

Die Regelung, dass die jPöR im Rahmen sogenannter Hilfsgeschäfte, die verknüpft sind mit der eigentlichen Tätigkeit im nichtunternehmerischen Bereich der jPöR (z.B. Verkauf von zuvor genutzten hoheitlich tätigen Feuerwehrfahrzeugen) trotz einer nachhaltigen Betätigung noch in die nichtunternehmerische Sphäre gehören¹⁶⁶, wurde aus dem bisherigen Recht übernommen.¹⁶⁷ Diese Regelung hat zur Folge, dass eine Vielzahl von Leistungen weiterhin als nichtumsatzsteuerbar behandelt wird, obwohl die Befreiung auch bei nachhaltig ausgeübten Veräußerungsgeschäften gegen das Unionsrecht verstoßen kann.¹⁶⁸ Nach der Auffassung des EuGH¹⁶⁹ tritt bei der nachhaltigen Veräußerung von Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich durch den Veräußerer dieser jedoch wie ein Kaufmann auf, sodass dieser auch als solcher behandelt werden muss.¹⁷⁰ Voraussetzung dafür ist, dass die gelegentlich ausgeübten Tätigkeiten für sich eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Artikel 9 der MwStSystRL sind und dass die Vermarktung der Gegenstände nicht rein passiv erfolgt und nach der Verkehrsanschauung die Verkäufe nicht händleruntypisch sind.¹⁷¹ Die folgenden Beispiele sollen die vorher geschilderten unterschiedlichen Fälle noch einmal verdeutlichen (vgl. Tabelle 2) .

4.2.3. Größere Wettbewerbsverzerrungen

Potentielle Wettbewerbsverzerrungen

Die dritte Voraussetzung für die Nutzung des § 2b UStG liegt darin, dass keine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt. Die Regelung des § 2b Abs. 1 S. 2 UStG zur Definition der größeren Wettbewerbsverzerrung ist aus Artikel 13 Abs. 1 Unterabschnitt 2 MwStSystRL abgeleitet. Dies wird auch durch den Gesetzgebungsprozess klar.¹⁷⁴ Das entsprechende BMF-Schreiben orientiert sich an der Rechtsprechung zu der Frage, ob die Nichtbesteuerung einer mithilfe der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.¹⁷⁵ Diese Ausführungen des BMF-Schreibens werden positiv gesehen, da damit keine Abweichungen der Rechtsprechung von der Verwaltungsmeinung bestehen.¹⁷⁶ Die jPöR kann sich nur als Nichtunternehmer

¹⁵⁴BFH, 10.02.2016, XI R 26/13, BStBl. II 2017, S. 857-863.

¹⁵⁵Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 8.

¹⁵⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 10, 12.

¹⁵⁷Vgl. Widmann, 2015a, S. 886; Ringwald, 2015, S. 1.

¹⁵⁸Vgl. Baldauf, 2016, S. 359.

¹⁵⁹FG Münster, 16.04.2013, 15 K 227/10 U, EFG 2013, S. 1266-1270.

¹⁶⁰FG Münster, 16.04.2013, 15 K 227/10 U, EFG 2013, S. 1266-1270.

¹⁶¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 17.

¹⁶²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 16.

¹⁶³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 16.

¹⁶⁴Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 6.

¹⁶⁵Vgl. Weber, 2017, S. 78.

¹⁶⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 19,20; a.A. Janzen, in: Lippross und Seibel, 2019, § 2b UStG Rn. 12; Hammerl/Fietz, MwStR 2018, S. 58.

¹⁶⁷Vgl. Baldauf, 2018b, BStBl. I Sondernummer 1/2016, R 4.4 Abs. 2; BFH, 23.10.1996, I R 1/94, BStBl. II 1997, S. 139-143.

¹⁶⁸Vgl. Hammerl/Fietz, MwStR 2018, S. 58.

¹⁶⁹EuGH, 09.07.2015, Rs. C-331/14, Petar Kezic, MwStR 2015, S. 723-725, Rn. 24.

¹⁷⁰Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG, Rn.13, 38; Heuermann, 2015, S. 725.

¹⁷¹Vgl. Baldauf, 2017, S. 875.

¹⁷²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 25.

¹⁷³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 19.

¹⁷⁴Vgl. Bundestag, 23.09.2015, S. 91.

¹⁷⁵Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 24,27,31; mit der Zitation von EuGH, 16.09.2008, Rs. C-288/07, Isle of Wight Council, Slg 2008, S. I-7203; BFH, 03.07.2008, V R 40/04, BStBl. II 2009, S. 208-213.

¹⁷⁶Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 58.

Tabelle 2: Beispiele Ausübung öffentlicher Gewalt

Quelle: Eigene Darstellung.

Beispiel 1: Eine Behörde stellte einen Reisepass gem. § 6 Passgesetz aus, aufgrund einer Aufgabenzuteilung des Landes NRW an diese Behörde. Der Antragsteller ist 25 Jahre alt und beantragt einen 10 Jahre gültigen 32 Seiten umfassenden Reisepass für eine Gebühr von 60,00 € gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1a Passverordnung.

Beispiel 2: Die Polizei des Kreises Oberberg veräußert einen Einsatzwagen an einen Kfz-Gebrauchtwagenhändler, damit dieser die Teile noch verwerten kann.

Die kommunale Behörde wird hier im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig, da diese zur Handlung befugt ist und das Passgesetz dem öffentlichen Recht zugewiesen wird. Damit besteht ein Handeln auf originär hoheitlicher Basis, was keine Wettbewerbsrelevanz auslöst, da ein privater Dritter nicht tätig werden kann, sodass keine Umsatzsteuer anfallen kann.¹⁷²

Die Veräußerung unterliegt dem hoheitlichen Hilfsgeschäft, da eine Veräußerung eines Gegenstandes aus dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich diesem zugeordnet wird. Der Verkauf unterliegt zwar der allgemeinen Regelung des § 2 Abs. 1 UStG aber die Finanzverwaltung sieht auch bei regelmäßigen Hilfsgeschäften keinen steuerbaren Umsatz vorliegen.¹⁷³

behandeln lassen, wenn dies dafür sorgt, dass es zu keiner Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Teilnehmern führt.¹⁷⁷

Der Wettbewerb kann eine Wettbewerbsverzerrung auslösen, denn ohne einen Wettbewerb kann Wettbewerbsverzerrung nicht existieren.¹⁷⁸ Dabei muss die Tätigkeit marktrelevant sein.¹⁷⁹ Zunächst ist es erforderlich, dass die jPöR eine Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausübt, die ebenso von einem privaten Anbieter auf einem (potentiellen) Markt angeboten wird.¹⁸⁰ Damit ein Wettbewerb existiert, müssen demnach drei Bedingungen erfüllt sein: die Marktrelevanz der Leistung, mögliche marktrelevante rechtliche Rahmenbedingungen und die räumliche Marktrelevanz.

Ob eine Marktrelevanz der Leistung vorliegt, wird nach der Art der Leistung beurteilt, d.h. die Leistungen müssen ähnliche Eigenschaften besitzen.¹⁸¹ Dabei wird die Leistung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers betrachtet, welche für diesen dieselben Bedürfnisse befriedigen soll.¹⁸² Der Wettbewerb wird dann festgestellt, wenn die Leistungsart bzw. die gleichartigen Leistungen auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern im Angebotsportfolio auftauchen. Ein gegenwärtiger Wettbewerb ist immer wettbewerbsverzerrend. Damit der private Wirtschaftsteilnehmer beweisen kann, dass dieser in den relevanten Markt eintreten kann, sollte er dies

mit Tatsachen, objektiven Indizien oder einer Marktanalyse belegen.¹⁸³ Damit aber ein potentieller Wettbewerb zu Wettbewerbsverzerrungen führt, muss dieser Wettbewerb real denkbar sein und nicht bloß rein hypothetisch vorliegen.¹⁸⁴ Das Kriterium des potentiellen Marktes stellt darauf ab, dass der private Unternehmer in der Nutzung des Wettbewerbs auch nicht behindert werden darf.¹⁸⁵

Die rechtlichen Rahmenbedingungen als zweites Kriterium der Leistungen haben erst dann eine Bedeutung und sind damit marktrelevant, wenn diese den Leistungsempfänger durch ihren maßgeblichen Einfluss dazu bringen, die Leistung einer jPöR in Anspruch zu nehmen.¹⁸⁶ Wenn dies der Fall ist, dann ist auch das Kriterium für das Vorliegen eines Wettbewerbs erfüllt. Das dritte Kriterium der räumlichen Marktrelevanz besagt, dass die Beurteilung des Wettbewerbs nicht nur auf den lokalen Markt zu beschränken ist, sondern auf das Gebiet der Europäischen Union. Dabei kann dennoch von der Art der Leistung eine regionale Beschränkung sinnvoll sein.¹⁸⁷ Der relevante räumliche Markt kann nur außerhalb einer Abnahme - oder Annahmeverpflichtung (z.B. Annahme - und Benutzungszwang bei dem Anschluss mit Wasserleitung, Abwasserbeseitigung gem. § 9 GO NRW) gültig sein.¹⁸⁸ Damit liegt bei dem Annahme - und Benutzungszwang nie-

¹⁷⁷Vgl. Müller, 2017, S. 11; ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 22.

¹⁷⁸Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 24.

¹⁷⁹Vgl. Baldauf, 2018a, S. 56.

¹⁸⁰Vgl. Gohlke und Schmitz, 2016, S. 781.

¹⁸¹Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 58.

¹⁸²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 24.

¹⁸³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 24.

¹⁸⁴Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 23. Eine Leistung, die nicht von Privaten erbracht werden kann, sind z.B. die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO.

¹⁸⁵Vgl. Heidner, 2016, S. 48.

¹⁸⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 26.

¹⁸⁷Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 29.

¹⁸⁸Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 27.

mals ein (potentieller) Wettbewerb vor.¹⁸⁹ Insgesamt ist das Kriterium des lokalen Marktes nur von Bedeutung, wenn einem privaten Unternehmer aufgrund der Besonderheiten des lokalen Marktes der Zugang für diesen verwehrt bleibt, aber dies für einen größeren Markt nicht zutrifft.¹⁹⁰

Wenn ein Wettbewerb vorliegt muss im zweiten Schritt geklärt werden, ob eine größere Verzerrung vorliegt. Das Kriterium „größer[er]“ Wettbewerbsverzerrung liegt bereits dann vor, wenn die Verzerrungen nicht unbedeutend sind.¹⁹¹ Dabei werden an den Begriff keine großen Anforderungen gestellt, damit dieser erfüllt ist.¹⁹² Die Definition des Ausschlusses größerer Wettbewerbsverzerrungen findet in § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG Anwendung. Dort werden Fälle aufgezeigt, die zu keiner größeren Wettbewerbsverzerrung führen. Durch das im Gesetz stehende Wort „insbesondere“ wird deutlich, dass es sich hierbei nicht um eine abschließende Aufzählung handelt.¹⁹³ Die eigenmächtige Definition der größeren Wettbewerbsverzerrungen durch den deutschen Gesetzgeber wird kritisiert¹⁹⁴, da die Definition ein autonomer Begriff des Unionsrechts ist und in der Vergangenheit wurde festgestellt, dass autonome Begriffe nicht durch Mitgliedsstaaten definiert werden können.¹⁹⁵ Der BFH hat auch keine Möglichkeit die Vorschriften des § 2b Abs. 2 und 3 UStG zu „retten“, indem dieser diese Vorschriften richtlinienkonform auslegt, sodass der EuGH bezüglich dieser Norm schon bald ein Urteil fällen könnte.¹⁹⁶

Jährliche Umsatzgrenze

In § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG ist festgehalten, dass die Umsätze der jPöR aus gleichartigen Tätigkeiten voraussichtlich 17.500 € im Kalenderjahr nicht überschreiten dürfen, wobei die Regelung nur Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfasst.¹⁹⁷ Diese Regelung orientiert sich vom Betrag an der Kleinunternehmerregelung, auch wenn dies nicht explizit im Gesetzesentwurf oder dem BMF-Schreiben steht.¹⁹⁸ Im Gegensatz zu der Kleinunternehmerregelung gibt es zum

einen keine Optionsmöglichkeit zu der Unternehmereigenschaft zu optieren bei dem Unterschreiten der Umsatzsumme.¹⁹⁹ Zum anderen bleibt offen, ob die Bagatellgrenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG ein Netto - oder Bruttoumsatz²⁰⁰ ist.²⁰¹ Dabei muss auf den voraussichtlich zu vereinnahmenden Betrag abgestellt werden, der vor Beginn des Kalenderjahres eingeschätzt werden kann. Dies gilt auch, wenn der Betrag überstiegen worden ist, solange dies plausibel begründet werden kann.²⁰² Die einmalige Erstellung der Prognose reicht nicht, sondern ist für jedes Jahr neu zu erstellen, wobei der Vorjahresumsatz als Orientierungswert dienen kann.²⁰³ Hingegen bei einer Neuaufnahme einer Tätigkeit ist der voraussichtliche Umsatz des Jahres der Neuaufnahme maßgeblich, ohne das auf einen fiktiven Jahresumsatz hochgerechnet wird.²⁰⁴

Der dritte Unterschied zu der Kleinunternehmerregelung besteht darin, dass § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht auf den Gesamtumsatz verweist, sondern auf gleichartige Tätigkeiten, welche die gesamte jPöR umfasst.²⁰⁵ Diese Regelung ist mehrfach anzuwenden, da gleichartige Tätigkeiten zusammenzufassen sind.²⁰⁶ Dieser relevante unbestimmte Rechtsbegriff wird aus der Sicht der Finanzverwaltung so definiert, dass Leistungen gleichartig sind, wenn diese aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.²⁰⁷ Diese Auffassung basiert auf der EuGH und der BFH-Rechtsprechung²⁰⁸, wobei die Auffassung von der Literatur kritisch diskutiert wird.²⁰⁹ Laut BMF-Schreiben wird eine Gleichartigkeit bei der Parkraumüberlassung mittels eines Parkplatzes und eines Parkhauses gesehen.²¹⁰ Dieser Auffassung wird zugestimmt, dennoch wird das Abstellen auf potentielle Substitutionsleistungen vorgeschlagen.²¹¹ Dies liegt dann vor, wenn der Verbraucher sich nicht für eine Alternative einer weggefallenen potentiell gleichartigen Tätigkeit entscheidet. In der Konsequenz werden sowohl die weggefallene Leistung als auch die übrig verbliebenen anderen Leistung einzeln betrachtet.²¹² Es sind neben der Ansicht auf den

¹⁸⁹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 27.

¹⁹⁰Vgl. Heidner, 2016, S. 48; Im Fall der Feuerbestattung kann diese in manchen Bundesländern nun von jPöR erbracht werden, aber in anderen Bundesländern durch die fehlende Abnahmeverpflichtung auch von privaten Dritten; Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, S. 1451, Tz. 28.

¹⁹¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 31; EuGH, 16.09.2008, Rs. C-288/07, Isle of Wight Council, Slg 2008, S. I-7203.

¹⁹²Vgl. Sauerland, 2017, S. 113.

¹⁹³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 32; Küffner und Rust, 2016b, S. 1639; Pithan, 2015, S. 275; Pithan führt aus, wenn der Gesetzgeber eine abschließende negative Abgrenzung vorgenommen hätte, würde dies vermutlich gegen den Artikel 13 MwStSystRI verstoßen, der keine weiteren Definitionen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen beinhaltet.

¹⁹⁴Vgl. Heidner, 2018, S. 740.

¹⁹⁵Bspw.: EuGH, 15.11.2012, Rs. C-532/11, Leichenich, UR 2013, S. 30-34, Rz. 17; EuGH, 26.01.2003, Rs. C-315/00, Maierhofer, Slg 2003, S. I-563, Rz. 25, 26.

¹⁹⁶Vgl. Heidner, 2018, S. 740.

¹⁹⁷Vgl. Hüttemann, 2017, S. 133; Aus der Regelung folgt, dass bereits bei einem Euro auf privatrechtlicher Grundlage dieser Umsatz unternehmerisch und damit steuerbar ist.

¹⁹⁸Vgl. Heidner, 2018, S. 741; Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2b UStG Rz. 12; Hammerl und Fietz, 2017, S. 59; Baldauf, 2016, S. 361.

¹⁹⁹Vgl. Heidner, 2018, S. 741; Hüttemann, 2017, S. 133; Kronawitter, 2017, S. 18; ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 33.

²⁰⁰Bei einem Nettoumsatz handelt es sich um den Umsatz abzüglich der Umsatzsteuer.

²⁰¹Vgl. Heidner, 2018, S. 741; Müller, 2017, S. 11; Scharpenberg, 2017, S. 835; Müller plädiert für einen Bruttoumsatz; Scharpenberg hingegen plädiert für einen Nettoumsatz, da in § 19 Abs. 1 S. 1 UStG für die Prüfung der 17.500 € auf den Umsatz und die Steuer abzustellen ist. Die Regelung in § 2b UStG enthält eine solche Regelung nicht.

²⁰²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 36; Küffner und Rust, 2016b, S. 1639.

²⁰³Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 59.

²⁰⁴Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 34.

²⁰⁵Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 36.

²⁰⁶Vgl. Müller, 2017, S. 11; Hammerl und Fietz, 2017, S. 59.

²⁰⁷Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 36.

²⁰⁸Einheitlichkeit der Leistung: BFH, 31.05.2001, V R 97/98, BStBl. II 2001, S. 658-660; Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung: EuGH, 02.05.1996, Rs. C-231/94, Faaborg-Gelting Linie A/S, Slg 1996, S. I-2395.

²⁰⁹Vgl. Heidner, 2018, S. 741; a.A. Hammerl und Fietz, 2017, S. 59; Sterzinger UR 2015, S. 662; Widmann UR 2015, S. 8.

²¹⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 37.

²¹¹Vgl. Müller, 2017, S. 12.

²¹²Vgl. Müller, 2017, S. 12.

Durchschnittsverbraucher abzustellen, auch andere Ansätze möglich. Diese anderen Ansätze werden aufgrund der historischen Auslegung zu dem § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 KStG und der Verlautbarungen zu dem steuerlichen Querverbund gezogen.²¹³ Diese anderen Möglichkeiten können ein Betriebszweck sein, der sich entspricht (z.B. Nutzung von Hallen- und Freizeitbad)²¹⁴ oder auch die Nutzung von Bibliotheksbestand in Form von Büchern und Verleih von eBook Readern.²¹⁵ Daneben kann die Tätigkeit auch gleichartig sein, wenn diese in einem gleichen Gewerbegebiet ausgeübt wird oder wenn die Tätigkeiten sich ergänzen.²¹⁶ Die Regelung soll mit einem Beispiel in Anhang 7 verdeutlicht werden.

Im Ergebnis hat die Umsatzschwelle des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht nur positive Effekte. Es kann das Ergebnis eintreten, dass ein Vorsteuerabzug verwehrt bleibt, wenn der jährliche Umsatz während der Investitionsphase unter 17.500 € liegt.²¹⁷ Damit ist die Tätigkeit der jPÖR automatisch nichtunternehmerisch und der Vorsteuerabzug aus der Tätigkeit scheidet dadurch aus. Der Vorsteuerabzug ist dann nur möglich, soweit in dem Investitionsfeld ein Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt.²¹⁸ Insofern wäre eine Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung für jPÖR angebracht, wobei es keine Unionsrechtliche Grundlage dafür gibt.²¹⁹ Nicht nur die jPÖR sind von dieser Regelung betroffen, sondern auch natürliche Personen oder eine privatrechtliche juristische Person, da letztgenannte keine Möglichkeit hat, gleichartige Tätigkeiten mit einem Umsatz unter 17.500 € zu kumulieren und somit mehrere gleichartige Gruppen jeweils von unter 17.500 € hätte.²²⁰ Deshalb ist zu erwarten, dass gegen die Umsatzschwelle geklagt wird, von jPÖR, die ein Vorsteuerabzugsinteresse haben, um eine Optionsmöglichkeit zu bekommen²²¹, aber auch auf privatrechtlicher Grundlage teilnehmende Wirtschaftsteilnehmer, damit die Regelung der Einzelbetrachtung von nicht gleichartigen hoheitlichen Tätigkeiten überarbeitet wird.²²²

Umsatzsteuerbefreiung

Auf der Grundlage des Artikel 13 Abs. 2 MwStSystRl haben die EU Mitgliedsstaaten das Recht bestimmte steuerbe-

freite Tätigkeiten von öffentlichen Einrichtungen dem öffentlichen Recht zuzuordnen, sodass diese damit nicht steuerbar sind. Der Hintergrund ist, dass das private Unternehmen von der Steuerfreiheit ebenso profitiert wie die Einrichtung des öffentlichen Rechts.²²³ Durch den § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG wurde diese Regelung in nationales Recht umgesetzt und die Aussage dieser Norm ist, dass von größeren Wettbewerbsverzerrungen nicht auszugehen ist, wenn vergleichbare privatrechtliche Leistungen ohne die Optionsmöglichkeit des § 9 UStG sowieso steuerbefreit sind. Der Gesetzgeber hat damit letztendlich alle von der Befreiung im Umsatzsteuerrecht umfassten Sachverhalte abgedeckt außer die in § 9 UStG genannten Fälle, bei denen ein Verzicht auf die Befreiung möglich ist. Diese Leistungen (§ 4 Nr. 8 a-g, Nr. 9a, Nr. 12 oder Nr. 13 UStG) werden von der Norm nicht erfasst, soweit die Leistung steuerbar ist und an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, unabhängig von der tatsächliche Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des § 9 UStG.²²⁴ Diese Regelung ist insoweit durchdacht vom Gesetzgeber, als dass steuerfreie Leistungen und die damit einhergehende Behandlung als Nichtunternehmer nicht wettbewerbsverzerrend sein können, da es überhaupt keinen umsatzsteuerlich bedingten Wettbewerb gibt.²²⁵

Die Ausnahme innerhalb der Norm unter Verweis auf § 9 UStG soll verhindern, dass der jPÖR Wettbewerbsnachteile entstehen.²²⁶ Diese entstehen dann, wenn ein privatrechtlicher Teilnehmer von der Optionsmöglichkeit des § 9 UStG Gebrauch machen kann und damit auch einen Vorsteuerabzug hat und die jPÖR nicht. Diese Wettbewerbsnachteile werden durch die Regelung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG vermieden, da den jPÖR die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges offen gehalten wird.²²⁷ Die wichtigste Fallgruppe, der Vermietung und Verpachtung erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher und nicht auf öffentlich-rechtlichen Verträgen, sodass die Anwendung von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG damit nicht greift. Die anderen vermögensverwaltenden Tätigkeiten wie z.B. Grundstückveräußerungen oder Finanzgeschäfte laufen ebenso auf einem privatrechtlichen Vertrag und fallen damit nur unter den allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG.²²⁸ Die Funktionsweise der Norm lässt sich anhand von zwei Beispielen verdeutlichen (vgl. Tabelle 3).

Im Ergebnis wird die Norm nach ihrem Zweck für rätselhaft befunden und wird kaum für jPÖR Anwendung finden.²²⁹ Dennoch bleibt der tatsächliche praktische Nutzen abzuwarten bis die Norm für den Regelfall der jPÖR Anwendung findet.

Behandlung öffentlich-öffentlicher Zusammenarbeit

²¹³Vgl. BMF, 12.11.2009, IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, S. 1303.

²¹⁴Vgl. Märtens, in: Gosch, 2015, § 4 KStG Rz. 118b; Krämer, in: Dötsch und Achenbach, 2015, KStG, § 4 KStG Rz. 115.

²¹⁵Eigenes Beispiel abgeleitet aus dem Ursprungsbeispiel.

²¹⁶BFH, 04.09.2002, I R 42/01, BFH/NV 2003, S. 511-513.

²¹⁷Vgl. Hüttemann, 2017, S. 133; Sterzinger, 2016a, S. 2.

²¹⁸Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 59; Hüttemann, 2017, S. 134.

²¹⁹Vgl. Wiesch, 2016, S. 235.

²²⁰Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2b UStG Rz. 12; Baldauf, 2016, S. 362; Baldauf führt aus, dass dieser Umstand dazu führt, dass jPÖR z.B. 10 nicht gleichartige hoheitliche Tätigkeiten mit Wettbewerbsrelevanz haben können und damit insgesamt ein Umsatz von ca. 175.000 € umsatzsteuerfrei wäre.

²²¹Vgl. Hüttemann, 2017, S. 134; Müller, 2017, S. 12.

²²²Vgl. Meurer, 2016, S. 19; Belcke und Westermann, 2016, S. 88; a.A. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2b Rn. 164; Küffner und Rust, 2016b, S. 1639; Sterzinger, 2015, S. 662; Sterzinger führt an, dass Artikel 13 der MwStSystRl sich auf die Trägerkörperschaft bezieht und die tätigkeitsbezogene Betrachtung der gleichartigen Umsätze dem widerspricht.

²²³Vgl. Heidner, 2016, S. 48.

²²⁴Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 38.

²²⁵Vgl. Wiesch, 2016, S. 226.

²²⁶Vgl. Müller, 2017, S. 11; Bundestag, 23.09.2015, S. 95; EuGH, 04.06.2009, Rs. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Slg 2009, S. I-4629.

²²⁷Vgl. Müller, 2017, S. 11; Küffner und Rust, 2016b, S. 1640.

²²⁸Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2b Rn. 173.

²²⁹Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2b, Rn 170-173.

Tabelle 3: Beispiele zur Umsatzsteuerbefreiung

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an [Kußmaul et al., 2017a](#), S. 327.

Beispiel	Lösungsvorschlag
<p>Eine Kommune verfügt über ein Krankenhaus und behandelt dort Patienten und nimmt im Jahr 500.000 € ein.</p> <p>Die Stadt A vermietet gewerbliche Flächen an lokale Unternehmer.</p>	<p>Diese Leistungen sind als humanmedizinische Behandlung gem. § 4 Nr. 14b UStG ohnehin steuerfrei und es besteht keine Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG.</p> <p>Diese Tätigkeit gehört zu den Vermietungsumsätzen, die gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerbefreit sind, aber gem. § 9 Abs. 1 UStG besteht für diese Tätigkeit eine Optionsmöglichkeit. Damit sind diese Leistungen umsatzsteuerbar, was die Inanspruchnahme von Vorsteuerabzugsbeträgen ermöglicht.</p>

Daneben entstehen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei der vertikalen und horizontalen Zusammenarbeit²³⁰ von mehreren jPöR gem. § 2b Abs. 3 UStG. Die jPöR sind daneben nichtunternehmerisch tätig, wenn es zu einem Leistungsaustausch zwischen den jPöR kommt und dieser Austausch aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen den jPöR vorbehalten ist gem. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG oder das Ziel die Verfolgung gemeinsamer spezifischer öffentlicher Interessen an andere jPöR gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG sind.²³¹ Die interkommunale Zusammenarbeit soll durch den § 2b UStG nicht tangiert werden, sodass keine Besteuerung der Zusammenarbeit erfolgt, was eine Verteuerung zur Folge hätte, die den Bürger belastet.²³²

§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG umfasst Vorbehaltsaufgaben der jPöR bei Kooperationsleistungen, die entweder nur diesen vorbehalten und von diesen nachgefragt werden dürfen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder bei denen der private Wirtschaftsteilnehmer ausgeschlossen ist.²³³ Die jPöR hat im Rahmen dieser Vorschrift eine Doppelrolle, da diese sowohl als Anbieter als auch als Empfänger auftritt, was zu einer fehlenden Marktrelevanz führt und damit zu keinem Wettbewerbsverhältnis gegenüber privaten Wirtschaftsteilnehmern.²³⁴ Diese Norm hat eher einen deklaratorischen Charakter, da ein Wettbewerb unter diesen Bedingungen nicht entstehen kann.²³⁵ Mithilfe dieser Norm soll die klassische hoheitliche Amtshilfe geschützt werden, die eine ergänzende meist kurzfristige Hilfestellung umfasst.²³⁶ Irrelevant ist es, ob die

empfangene Leistung im wirtschaftlichen oder im nichtwirtschaftlichen Bereich verwendet wird.²³⁷ Die Voraussetzung, damit die Vorschrift greift, ist ein Anknüpfen an gesetzliche Bestimmungen. Der Begriff gesetzliche Bestimmungen i.S.d. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist enger definiert als der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt des § 2b Abs. 1 S. 1 UStG.²³⁸ Unter den Begriff der gesetzlichen Bestimmungen fallen sowohl alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes und der Bundesländer sowie das besondere Kirchenrecht, soweit diese Regelungen sich im Geltungsbereich des UStG befinden.²³⁹ Ausgeschlossen von der Norm sind somit mit einer Satzungsautonomie ausgestattete jPöR (z.B. Kommunen, Sparkassen)²⁴⁰, damit diesen die Möglichkeit verwehrt bleibt, Vorbehaltsaufgaben zu schöpfen, indem diese die Satzungsbefugnis dafür missbrauchen.²⁴¹ Für das Vorliegen von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG reicht es nicht, wenn ein Gesetz die Zusammenarbeit zwischen jPöR empfiehlt, sondern es muss die dabei erfüllende Aufgabe zuweisen.²⁴² Im Einzelfall wird es schwierig, wenn ein Gesetz zwar die Zusammenarbeit von zwei jPöR vorsieht, aber nicht regelt, ob die Leistung alternativ durch einen privaten Wirtschaftsteilnehmer erbracht werden darf.²⁴³ Durch die Subsumtion aus nicht eindeutigen Gesetzesformulierungen kann grundsätzlich ein faktischer Kooperationszwang abgeleitet werden durch die allgemeine Regelung des Wortes insbesondere, sodass auch wenn eine Vorschrift die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG nicht komplett erfüllt ist, dies zu einem Ausschluss von größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.²⁴⁴ Diese Vorschrift

²³⁰Unter vertikaler Kooperation wird eine Kooperation über mehrere Gliederungsebenen hinweg definiert, z.B. Kommune kooperiert mit Zweckverband und unter horizontaler Kooperation wird die Kooperation auf einer Gliederungsebene, z.B. Kommune kooperiert mit Kommune, verstanden.

²³¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 40.

²³²Vgl. Bundestag, 23.09.2015, S. 91.

²³³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 41.

²³⁴Vgl. Sauerland, 2017, S. 115; Müller, 2017, S. 12.

²³⁵Vgl. Müller, 2017, S. 12; Küffner und Rust, 2016b, S. 1641.

²³⁶Vgl. Kirch, in: Fritsch et al., 2015, § 2b UStG Rz. 20.

²³⁷Vgl. Sterzinger, 2017, S. 235.

²³⁸Vgl. Kußmaul et al., 2017a, S. 328.

²³⁹Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 60; ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 42.

²⁴⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 42.

²⁴¹Vgl. Erdbrügger und Liegmann, 2018, S. 65.

²⁴²Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1641.

²⁴³Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1641.

²⁴⁴Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1637; a.A. Sterzinger, 2017, S. 236; Sterzinger wendet ein, dass bei einer Abweichung von dem Normwortlaut die Zuordnung nicht möglich sein soll.

ist praxiskonform, da diese weitgehend unproblematisch anwendbar ist und daneben kein Konfliktpotential mit dem Unionsrecht besteht.²⁴⁵ Das einzige Problem sind Fälle mit Leistungen, in denen unklar ist, ob ein privater Wirtschaftsteilnehmer die durch Gesetze bestimmte Zusammenarbeit von jPöR auf dem Gebiet der Vorbehaltsaufgaben alternativ durch sein Leistungsangebot erbringen kann. Dies gilt es noch zu klären.

Wenn die Tätigkeit zwar nicht alleine den jPöR vorbehalten sind, aber eine Zusammenarbeit zwischen jPöR durch ein spezifisches öffentliches Interesse bestimmt wird gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG, führt dies ebenfalls nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff hat seinen Ursprung in der EU-Vergaberichtlinie Artikel 12 Abs. 4 Buchst. b und ist dieser entnommen worden.²⁴⁶ Ob die Anlehnung an die Vergaberichtlinie überhaupt mit der Regelung des Artikels 13 MwStSystRL kompatibel ist, wird sowohl von dem EuGH als auch von der Literaturmeinung bezweifelt.²⁴⁷ Daneben kann die Begünstigung von Beistandsleistungen von jPöR außerdem ein Verstoß gegen das europaweit fixierte Beihilfeverbot sein.²⁴⁸ Damit es zum einem spezifisch öffentlichen Interesse kommt, müssen die nachfolgenden Bedingungen²⁴⁹ des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG kumulativ vorliegen²⁵⁰:

- Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. a UStG)
- Erhalt der öffentlichen Infrastruktur (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b UStG)
- Wahrnehmung aller Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b UStG)
- Gegenleistung besteht ausschließlich auf einer Kostenersatzung (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. c UStG)
- Leistung wird im Wesentlichen an jPöR erbracht (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. d UStG)

Die Norm des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG führt auch bei grammatikalischer Auslegung²⁵¹ zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen nur in kumulativer Weise vorliegen können.²⁵² Dies widerspricht der Vorgabe in der MwStSystRL, da die rechtliche Beurteilung der Tätigkeit maßgeblich von der Einrichtung der jPöR abhängt und nicht von deren Wettbewerbsrelevanz.²⁵³ Dieser Auffassung wird unterstützt, da nach §

2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 UStG durch das Wort regelmäßig, die Voraussetzungen der Buchstaben a bis d nicht immer komplett erfüllt sein müssen, damit eine Zusammenarbeit vorliegt.²⁵⁴ Die Anwenderpraxis sollte daher darauf achten, dass die Zusammenarbeit durch Gründe bestimmt wird, die nur den jPöR eigen sind.²⁵⁵

Die Bedingung der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung besteht aus dem Bestandteil Langfristigkeit und öffentlich-rechtliche Vereinbarung. Die öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen sind dabei insbesondere der öffentlich-rechtliche Vertrag, Verwaltungsabkommen und – Vereinbarungen sowie Staatsverträge.²⁵⁶ Hierbei wird deutlich, dass auch die Aufgabenübernahme aufgrund einer Satzung nicht unter die Norm fällt.²⁵⁷ Für das Kriterium der Langfristigkeit hat der Gesetzgeber keine Definition gefunden²⁵⁸, aber die Verwaltung geht davon aus, dass dies immer erfüllt sei, wenn eine unbefristete Vereinbarung getroffen worden ist. Diese Betrachtung wird kritisiert und es wird empfohlen auch auf den Einzelfall abzustellen.²⁵⁹ Bei befristeten Verträgen liegt eine Langfristigkeit bei einem mindestens fünfjährigen Zeitraum vor.²⁶⁰ Die Fünfjahresfrist ist eine Schöpfung im Rahmen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b UStG, da diese weder im Vergaberecht noch im Umsatzsteuerrecht (z.B. § 29 UStG mit einer Dauer von vier Monaten²⁶¹) im Rahmen der Wettbewerbs- und Steuerwürdigung einer Tätigkeit bzw. eines Umsatzes zu finden sind.²⁶² Es gibt innerhalb der Literatur Vorstellungen, dass die Langfristigkeit bereits bei einer nachhaltigen Tätigkeit vorliegt und da dies zu einer der Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 UStG zählt, liegt diese immer vor.²⁶³ Als Kompromisslösung kann eine Anlehnung an die vergaberechtliche Rechtsprechung des EuGH vorgesehen werden, da dort eine vertragliche Höchstdauer von 16 Monaten bereits als langfristig angesehen wird.²⁶⁴ Dennoch können kürzere Zeiträume möglich sein, wenn dies bei der Art der ausgeübten Tätigkeit üblich ist.²⁶⁵ Die Üblichkeit kann als Kriterium nur schwer objektiv zu beurteilen sein und wird deshalb Streitpotential auslösen.²⁶⁶ Dabei muss die Entscheidung ex ante getroffen werden, damit bereits am Anfang des möglichen Besteuerungszeitraumes klar ist,

²⁴⁵Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1641.

²⁴⁶Vgl. Baldauf, 2016, S. 355; Müller, 2017, S. 13.

²⁴⁷Vgl. Hüttemann, 2017, S. 135; Gohlke und Schmitz, 2016, S. 782; Widmann, 2015a, S. 887; EuGH, 29.10.2015, Rs. C-174/14, Sudaçor, UR 2015, S. 901-909.

²⁴⁸Vgl. Hüttemann, 2017, S. 138-139.

²⁴⁹Vgl. Walkenhorst, UStB 2017, S. 20.

²⁵⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 45.

²⁵¹Dies liegt daran, dass in § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 UStG von der Pluralform Leistungen und Vereinbarungen gesprochen wird, aber § 2b Abs. 3 S. 2 UStG nur im Singular von einer Leistung und in § 2b Abs. 3 S. 1 UStG von der Zusammenarbeit; Vgl. Müller, 2017, S. 15.

²⁵²Vgl. Müller, 2017, S. 15.

²⁵³Vgl. Müller, 2017, S. 15.

²⁵⁴Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1645.

²⁵⁵Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1645.

²⁵⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 46; Das BMF-Schreiben verweist auf die Definitionen im Bereich des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der öffentlich-rechtlichen Satzungen.

²⁵⁷Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1643; a.A. Hammerl und Fietz, 2017, Rn. 60; Diese gehen davon aus, dass die öffentlich-rechtliche Sonderregelung und die öffentlich-rechtliche Vereinbarung gleich zu interpretieren sind.

²⁵⁸Vgl. Scharpenberg, 2017, S. 837.

²⁵⁹Vgl. Scharpenberg, 2017, S. 837.

²⁶⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 47.

²⁶¹Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1643.

²⁶²Vgl. Hidien und Schwarz, 2017, S. 349.

²⁶³Vgl. Maier und Übleiß, 2015, S. 209; Weber, 2015, S. 367; a.A. Meurer, 2016, S. 20; Meurer wendet ein, dass eine nachhaltige Tätigkeit auch aus mehreren kurzfristigen Tätigkeiten zusammengesetzt sein kann.

²⁶⁴EuGH, 19.12.2012, Rs. C-159/11, Ordine degli Ingegneri della Provincia di Lecce, NVwZ 2013, S. 710-712.

²⁶⁵Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 47.

²⁶⁶Vgl. Scharpenberg, 2017, S. 837; Sauerland, 2017, S. 115.

ob eine Besteuerung erfolgt oder eben nicht.²⁶⁷ Insgesamt bleibt bei dieser Norm offen, wie mit der vorzeitigen Kündigung langfristiger Vereinbarungen oder als Gegenstück dazu, die Verlängerung von kurzfristigen Vereinbarungen verfahren wird.²⁶⁸ Damit es nicht zu einem Streitpotential vor den Gerichten kommt, zwischen den jPöR und privatwirtschaftlichen Unternehmen oder der Finanzverwaltung über das Kriterium der Langfristigkeit, soll in Kooperationsverträgen ein Zeitraum von fünf Jahren festgehalten werden.²⁶⁹

Das zweite Kriterium des Erhalts der öffentlichen Infrastruktur gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b UStG wird weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung näher erläutert. Durch das BMF-Schreiben fallen alle Einrichtungen darunter, materieller/technischer/digitaler (z.B. Verkehrswegenetz, Entsorgung von Wasser, auf Kirchengrundstücken befindliche Pfarrgebäude und Gemeindehäuser), immaterieller/sozialer (z.B. Bildungswesen, innere Sicherheit, öffentlich-rechtlicher Rundfunk, Verkündigung, Seelsorge) und institutioneller Art (z.B. Rechtsordnung, Wirtschaftsordnung, Sozialordnung), die für die Ausübung der öffentlichen Gewalt i.S.d. § 2b Abs. 1 UStG notwendig sind.²⁷⁰ Neben dieser Definition fallen auch die Förderung, der Ausbau sowie die Errichtung unter den Begriff des Erhalts der öffentlichen Infrastruktur²⁷¹, sodass die Infrastruktur auch durch Dienstleistungen erhalten werden kann.²⁷² Die Bedeutung des Wortes Infrastruktur ist hingegen sehr unkonkret, dennoch bietet dies auch Vorteile. Dadurch ist es möglich, dass das Wort sehr weit ausgelegt werden kann und es bei Kooperationen der öffentlichen Hand kaum Einschränkungen bei der Erhaltung der öffentlichen Infrastruktur gibt.²⁷³ Eine weitere Voraussetzung gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b ist die Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe. Darunter ist laut BMF eine Zusammenarbeit mehrerer jPöR zu verstehen, um das gemeinsame Ziel der einfachen oder mehrfachen Aufgabenerfüllung im Interesse der Allgemeinheit zu erfüllen. Dies liegt sogar dann vor, wenn die Aufgabe im Ganzen auf eine andere leistende jPöR übertragen wird oder wenn eine Zusammenarbeit auf horizontaler oder vertikaler Ebene erfolgt und sogar, wenn die rechtliche Zuständigkeit wechselt.²⁷⁴ Dabei muss die entsprechende Zuweisung aus einem Gesetz hervorgehen, das eine abstrakte Aufgabenzuweisung zuordnet, da eine konkrete Zuordnung zu einer jPöR die Zusammenarbeit und damit auch die Anwendung der Norm verhindert.²⁷⁵ Lediglich bei den verwaltungsunterstützenden

Hilfstätigkeiten (z.B. Gebäudereinigung) wird die Vorschrift nicht erfüllt.²⁷⁶ Die Geltung dieser Regelung soll anhand des Praxisbeispiels aus der Tabelle 4 verdeutlicht werden.

Die beiden Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b sind nach aktuellem Rechtsstand noch sehr unklar im Hinblick auf den tatsächlichen Inhalt. Dadurch besteht ein großer Auslegungsspielraum, der für die Anwenderpraxis mit einer Rechtsunsicherheit behaftet ist.²⁷⁷

Die vierte Voraussetzung ist die Komponente der Kostenerstattung gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. c UStG. Die Gesetzesbegründung enthält weder eine Erläuterung zu dem Begriff der Kostenerstattung noch dazu, wie diese zu berechnen ist.²⁷⁸ Dabei dürfen zur Zusammenarbeit von jPöR nur kostendeckende Entgelte berechnet werden.²⁷⁹ Der Hintergrund dieser Regelung ist der, dass eine Gewinnerzielungsabsicht ein typisches Merkmal für privatwirtschaftliche Unternehmen ist und damit vermieden werden soll, dass die jPöR über das kostendeckende Entgelt hinaus Einnahmen erzielen und trotzdem nicht der Besteuerung unterliegen.²⁸⁰ Denn der Sinn bei einer Kooperation liegt darin, Synergien zu schaffen, um dadurch Kosten zu sparen.²⁸¹ Bezüglich der Kostenberechnung lässt die Finanzverwaltung jede sachgerechte Kostenermittlung zu, sodass damit sowohl die variablen, als auch die fixen Kosten abgedeckt sind, als auch Pauschalkostensätze. Ausgeschlossen sind hingegen die Berücksichtigung von Rücklagen und die Verzinsung von Eigenkapital.²⁸² Dies wirft Probleme auf, wenn eine Verzinsung gesetzlich oder in der Satzung fixiert ist.²⁸³ Damit es zu keinen Problemen bei der Kostenberechnung kommt, empfiehlt es sich, dass die Kostenbestandteile in der Zusammenarbeitsvereinbarung festgehalten werden.²⁸⁴ Dennoch kann es auch zu einer Kostenunterdeckung kommen, aber dies ist hinzunehmen. Das hat den Hintergrund, dass eine exakte Kostenerstattung praktisch kaum umsetzbar ist.²⁸⁵ Daher ist die Voraussetzung der Norm immer erfüllt, wenn keine Gewinne erzielt werden.²⁸⁶

Die letzte und fünfte Voraussetzung liegt darin, dass die leistende gleichartige Leistung im Wesentlichen an eine oder mehrere andere jPöR gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. d UStG erbringt. Dabei müssen zwei Bedingungen erfüllt sein, zum einen die Bedingung der gleichartigen Leistungen und zum anderen das Wesentlichkeitsmerkmal. Das Kriterium der gleichartigen Leistungen orientiert sich an der Sicht des

²⁶⁷Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 47.

²⁶⁸Vgl. Müller, 2017, S. 13.

²⁶⁹Vgl. Strahl, 2017, S. 20299; Hammerl und Fietz, 2017, S. 61; a.A. Müller, 2017, S. 13; Müller plädiert dafür, dass Verträge eine unbefristete Laufzeit haben sollen.

²⁷⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 48; Einordnung der kirchlichen jPöR in das Schema gemäß der Dreiteilung; Burret, NWB 2017, S. 410; Kritische Sicht: Müller, 2017, S. 14; Küffner und Rust, 2016b, S. 1633; Die Autoren halten das Merkmal für sehr auslegungsbedürftig.

²⁷¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 48.

²⁷²Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 61.

²⁷³Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 61.

²⁷⁴Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 49.

²⁷⁵Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1645.

²⁷⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 49.

²⁷⁷Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 61; Müller, 2017, S. 14.

²⁷⁸Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1645.

²⁷⁹Vgl. Weber, 2015, S. 367.

²⁸⁰Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG; Das Gewinnerzielungsmerkmal ist keine Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft; Gohlke und Schmitz, 2016, S. 785; Sterzinger, 2015, S. 660; Widmann, 2015b, S. 10-11.

²⁸¹Vgl. Gohlke und Schmitz, 2016, S. 785.

²⁸²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 51.

²⁸³Vgl. Sterzinger, 2017; S. 237.

²⁸⁴Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 61; Küffner und Rust, 2016b, S. 1645.

²⁸⁵Vgl. Müller, 2017, S. 14.

²⁸⁶Vgl. Müller, 2017, S. 14.

Tabelle 4: Beispiele zur Abgrenzung Aufgabenübernahme

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 50.

Aufgabe	Lösung
Die Kommune A betreibt ein Schwimmbad. Diese möchte zwar die Leistungen der Bevölkerung anbieten, aber möchte den Betrieb des Schwimmbades lieber der Kommune B überlassen.	Die Voraussetzung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. b HS. 2 UStG ist erfüllt, da die Aufgabe im Ganzen von der anderen Kommune B übernommen wird.
Abwandlung: Die Kommune A bedient sich der Reinigungskräfte der Kommune B.	Die Voraussetzungen sind nicht erfüllt, da es sich nur um eine unterstützende Hilfstätigkeit handelt.

Durchschnittsverbrauchers gem. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG.²⁸⁷ Der Begriff der Wesentlichkeit findet keine Erläuterung im Gesetz. Das BMF-Schreiben wendet die Regelung in Artikel 12 Abs. 4 der Vergaberichtlinie²⁸⁸ sinngemäß an und die Voraussetzung ist erfüllt, wenn mehr als 80 % der Leistungen an andere jPÖR erbracht werden und nicht bloß einen Innenumsatz darstellen.²⁸⁹ Dabei wird der durchschnittliche Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeit aus den letzten drei Jahren ermittelt.²⁹⁰ Eine Klarstellung, dass bei einer Neuaufnahme einer Tätigkeit auf die geplanten Umsätze abzustellen ist wird gefordert.²⁹¹ Die Norm des § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. d UStG erzeugt eine wettbewerbsstörende Isolierung der jPÖR gegenüber privatrechtlich agierenden Unternehmen, da jPÖR ein Anreiz gesetzt wird, nur untereinander zu agieren, sodass ein Preisvorteil ermöglicht wird und Markteintritte aus der Privatwirtschaft erschwert bzw. verhindert werden.²⁹²

Der § 2b Abs. 3 UStG gilt nur für jPÖR, wenn diese für die Kooperation öffentliche Gewalt ausüben, wobei in Absatz 3 dieses Merkmal nicht näher definiert ist.²⁹³ Damit fällt die Beistandsleistung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht unter den Begriff der öffentlichen Gewalt und könnte keine Anwendung finden²⁹⁴, wobei der Gesetzgeber auch die Beistandsleistung der öffentlichen Gewalt hätte zuordnen können.²⁹⁵

²⁸⁷Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 53; siehe Kapitel D.II.3.b) Jährliche Umsatzgrenze.

²⁸⁸Vgl. Scharpenberg, 2017, S. 838.

²⁸⁹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 54; Dies bedeutet, dass die monetäre Höhe der Umsätze entscheidend ist und nicht die Leistungseinheiten; a.A. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 195; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.4.2016, 7 K 7160/13, EFG 2016, S. 1032-1036; Das Abstellen auf Leistungseinheiten scheint sinnvoll zu sein, da das FG Berlin-Brandenburg Leistungseinheiten ohne Leerstand für den Vorsteuerabzug zu Grunde legt. Dennoch gibt es auch Fälle, bei denen Leerstandszeiten in den Aufteilungsschlüssel einzubeziehen sind, wenn zu einer Zeit nur eine Nutzungsart möglich ist; Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 201.

²⁹⁰Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 54.

²⁹¹Vgl. Müller, 2017, S. 15.

²⁹²Vgl. Müller, 2017, S. 14; Widmann, 2015b, S. 11; Abschließendes Beispiel dieser Regelung in Anhang 8.

²⁹³Vgl. Müller, 2017, S. 15.

²⁹⁴Vgl. Sterzinger, 2015, S. 664.

²⁹⁵Vgl. Kuffner und Rust, 2014, S. 2535-2536; Sterzinger, 2015, S. 664.

Bezüglich der offenen Rechtsfrage wird es in Zukunft Gerichtsurteile geben.²⁹⁶ Insgesamt scheint die Norm des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG noch viele offene Rechtsfragen zu besitzen, sodass eine Einordnung mithilfe eines Kooperationsvertrages unter § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG erfolgen sollte.²⁹⁷

4.2.4. Unternehmereigenschaft kraft Gesetzes

Die vierte Voraussetzung, um den § 2b UStG anwenden zu können, ist das Nichtvorliegen einer Katalogtätigkeit i.S.d. § 2b Abs. 4 UStG. Die Regelung des § 2b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 UStG wurde aus der alten Vorschrift des § 2 Abs. 3 S. 2 UStG i.d.F. vom 31.12.2015 übernommen, sodass auch die Regelungen des Abschn. 2.11 Abs. 7 bis 11 UStAE laut BMF-Schreiben weiterhin angewendet werden.²⁹⁸ Die Katalogtätigkeiten i.S.d. § 2b Abs. 4 UStG sind stets unternehmerisch, sofern diese die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG, also Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Einnahmeerzielungsabsicht erfüllen, obwohl eine der Ausnahmeregelungen des § 2b UStG vorliegt.²⁹⁹ Der Sinn dieser Vorschrift besteht darin, dass auch hoheitliche Tätigkeiten unabhängig davon, ob eine Wettbewerbssituation auftaucht, wegen der abstrakten Wettbewerbsrelevanz der Vorschrift immer das Wettbewerbskriterium erfüllen und damit als steuerpflichtig behandelt werden.³⁰⁰ Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens kam es nicht zu einer Anpassung der Vorschrift, sodass auch viele veraltete Tätigkeiten in die Vorschrift mit aufgenommen worden sind.³⁰¹

Lediglich bei der neu eingeführten Nr. 5 dieser Vorschrift wird mithilfe eines dynamischen Verweises, also der jeweils aktuellen Regelung, auf den Anhang I der MwStSystRl verwiesen. Die beiden Bedingungen, damit § 2 Abs. 4 Nr. 5 UStG greift, sind gemäß BMF-Schreiben zum einen, dass der Umfang der Tätigkeit bedeutend ist, was bei einem Jahresumsatz

²⁹⁶Vgl. Müller, 2017, S. 15.

²⁹⁷Vgl. Strahl, 2017, S. 20300; Abschließendes Beispiel zum Kapitel siehe Anhang 9.

²⁹⁸Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 56.

²⁹⁹Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 207; Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn. 51.

³⁰⁰Vgl. Ismer/Baur-Rückert, MwStR 2016, S. 745.

³⁰¹Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 207; Baldauf, 2016, S. 367; Es wird auf die Regelung im Kapitel C.I.3.b) verwiesen.

höher als 17.500 € der Fall ist und zum anderen, dass die übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt sind.³⁰² Die Umsatzgrenze des § 2b Abs. 4 Nr. 5 orientiert sich dabei an § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG.³⁰³ Zu den in Anhang 1 genannten Tätigkeiten zählen insgesamt 13. Die 13 aufgezählten Tätigkeiten sind bereits nach der alten Rechtslage als unternehmerisch zu behandeln³⁰⁴, sodass damit keine Veränderung der Besteuerungspraxis einhergeht.³⁰⁵

4.2.5. Zwischenfazit

Es hat sich in dem Kapitel III gezeigt, dass viele Kriterien noch mit einer Unsicherheit behaftet sind³⁰⁶, sodass ein Prüfungsschema die umsatzsteuerliche Einordnung der Unternehmereigenschaft unterstützt. Die einzelnen Schritte werden im Folgenden näher betrachtet und erläutert. Prüfungsschemata zu dem § 2b UStG gibt es bereits³⁰⁷, aber das vorliegende Modell vereint die Eigenschaften der Modelle zu einem neuen Schema. Damit § 2b UStG überhaupt greift, muss die allgemeine Unternehmereigenschaft vorliegen. Dazu ist es erforderlich, dass sowohl die Fragen nach der Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, sowie der Einnahmeerzielungsabsicht positiv beantwortet werden. Wenn dies vorliegt, kann die Ausnahmenorm des § 2b UStG geprüft werden, ansonsten liegt bei einer Verneinung der Voraussetzung keine Unternehmereigenschaft vor. Anschließend wird die Katalogtätigkeit gem. § 2b Abs. 4 UStG geprüft, da bei Vorliegen dieser Vorschrift die weitere Prüfung des § 2b UStG entbehrlich ist.

Danach erfolgt die Prüfung, ob ein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt festzustellen ist. Dazu müssen sowohl das Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, als auch die öffentlich-rechtliche Handlungsform vorliegen. Wenn eine der beiden Voraussetzungen nicht erfüllt ist, dann liegt eine Tätigkeit auf privatrechtlicher Natur vor und ist damit steuerbar. Bei der Überprüfung der Wettbewerbsrelevanz der jPÖR im Rahmen der öffentlichen Gewalt sind zunächst die

beiden Soderbestände des § 2b Abs. 2 und 3 UStG zu prüfen, die nebeneinander geprüft werden müssen, da diese sich nicht ausschließen.³⁰⁸ Aus Anwendersicht sollte zuerst die eindeutigere Regelung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG geprüft werden³⁰⁹ und im nächsten Schritt, ob die Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 € übersteigen. Wenn die Voraussetzungen des § 2b Abs. 2 UStG nicht vorliegen, dann ist ein Handeln in Zusammenarbeit mit anderen jPÖR zu prüfen. Bei Nichteinhaltung der Voraussetzung des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG muss geprüft werden, ob die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt sind. Dies liegt i.d.R. dann vor, wenn die fünf Voraussetzungen des § 2b Abs. 2 Nr. 2 a bis d UStG vorliegen. Dadurch, dass die Aufzählungen zur Vermeidung eines Wettbewerbs in § 2b Abs. 2 und 3 UStG nicht abschließend sind, kann eine Wettbewerbsverzerrung auch aus anderen Gründen verneint werden. Dazu ist als letzten Punkt das Vorliegen eines potentiellen Wettbewerbs gem. § 2b Abs. 1 S. 2 zu prüfen.³¹⁰ Dabei besteht die Unternehmereigenschaft dann, wenn die Tätigkeit der Art nach wettbewerbsrelevant ist und es keine lokalen Annahme - oder Abnahmeverpflichtungen gibt, die nicht umgangen werden können. Daneben dürfen auch keine rechtlichen Rahmenbedingungen bestehen, die leistungsbeeinflussend sind. Das Prüfungsschema befindet sich in Anhang 11.

4.3. Wechsel zur neuen Rechtslage

4.3.1. Anwendung der Optionserklärung

Durch die vom Gesetzgeber geschaffene Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG haben die jPÖR die Möglichkeit einen großen Übergangszeitraum in Anspruch zu nehmen. Dies ist auch notwendig, damit die mit der Neuregelung verbundenen Umstellungen rechtzeitig implementiert werden.³¹¹ Grundsätzlich wurde § 2b UStG zu Anfang 2016 in das Rechtssystem der Umsatzsteuer aufgenommen, wobei die neue Gesetzeslage gem. § 27 Abs. 22 S. 2 UStG erst ab dem 01.01.2017 angewendet werden muss. In der Übergangszeit zwischen Anfang 2016 und dem 31.12.2016 war die alte Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. anzuwenden.³¹²

Es änderte sich für jPÖR im Jahr 2016 zwar nichts an der Rechtslage³¹³, dennoch mussten diese bis zum 31.12.2016

³⁰²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 57.

³⁰³Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 57.

³⁰⁴Dies sind bspw. Telekommunikation, Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, den Hafen - und Flughafendienstleistungen, der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichen Charakter und die Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen und die Leistungen der Rundfunkanstalten, soweit diese keiner Steuerbefreiung nach Artikel 132 Abs. 1 q MwStSyRl unterliegen. Die Voraussetzungen des § Artikel 132 Abs. 1 q MwStSyRl stellt öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten von der Steuer frei, sofern diese als nichtgewerblich eingestuft werden. In Deutschland haben diese keine Gewinnorientierung, sodass diese als nichtgewerblich angesehen werden und auch nach der Rechtslage des § 2b UStG von der Steuer freigestellt werden; Vgl. Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2b, Rn. 319- 320.

³⁰⁵Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn. 53; Meurer, 2016, S. 21.

³⁰⁶Siehe Anhang 10.

³⁰⁷Vgl. Baldauf, 2016, S. 368; Dieses Prüfungsschema ist zum einen lückenhaft und zum anderen werden die Katalogtätigkeiten erst am Ende des Prüfungsschemas behandelt; Küffner und Rust, 2016b, S. 1634; Der Ablauf des Prüfungschemas ist zwar von der Reihenfolge sinnvoll und korrekt, aber die einzelnen Gliederungspunkte sind nicht ausführlich genug behandelt; Maier und Übleiß, 2016, S. 332; Diese Prüfungsschemaübersicht stellt weder eine Rangfolge der Prüfungskriterien dar, noch knüpft er als Grundvoraussetzung an die allgemeine Unternehmerschaft gem. § 2 Abs. 1 UStG an.

³⁰⁸Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 59; a.A. Müller, 2017, S.14; Widmann, 2015b, S. 9; Sterzinger, 2015, S. 664; Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 154; Die Autoren plädieren dafür, dass § 2b Abs. 3 lex specialis zu § 2b Abs. 2 UStG ist, sodass zuerst die Vorschrift des Abs. 3 geprüft werden muss. Diese Ansicht verkennt, dass damit der Neutralitätsgrundsatz gebrochen wird; Vgl. Müller UR 2017, S.15; Widmann, 2015b, S. 9; Sterzinger, 2015, S. 664. Diese Frage wird auch nicht von der Finanzverwaltung geklärt, sodass diese Frage gerichtlich entschieden werden muss; Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 59; ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 30-55.

³⁰⁹Vgl. Müller, 2017, S. 11; Ringwald, 2015, S. 3.

³¹⁰Vgl. Korn, in: Bunjes et al., 2018, § 2 UStG Rn. 36, 43; Hammerl und Fietz, 2017, S. 59; Der Grundsatz „lex specialis derogat legi generali“ findet Anwendung, der besagt, dass eine speziellere Norm die allgemeinere Regelung verdrängt.

³¹¹Vgl. Meurer, 2017, S. 164; Maier und Übleiß, 2016, S. 331.

³¹²Vgl. BMF, III C 2 - S 7106/07/10012-06, UR 2016, S. 410.

³¹³Vgl. BMF, III C 2 - S 7106/07/10012-06, UR 2016, S. 410.

mit einer Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 S. 3 UStG gegenüber dem Finanzamt angeben, ob sie den Übergangszeitraum in Anspruch nehmen. Es handelt sich bei der Optionserklärung um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist.³¹⁴ Wenn eine jPöR ab dem Jahr 2017 neu entsteht, gilt für diese mit sofortiger Wirkung die Rechtslage des § 2b UStG.³¹⁵ Dabei muss die jPöR die Optionserklärung für sämtliche ausgeübte Tätigkeiten abgeben, sodass eine einzelne Organisationseinheit oder Einrichtung der jPöR dies für ihren Bereich nicht separat tun darf.³¹⁶ Diese Erklärung gibt der gesetzliche Vertreter oder ein Bevollmächtigter an das gem. § 21 AO zuständige Finanzamt ab, von dessen Bezirk der Unternehmer sein Unternehmen überwiegend betreibt. Da es sich bei der Optionserklärung um eine einseitig empfangsbedürftige Willenserklärung handelt, ist keine Antwort der Finanzverwaltung erforderlich.³¹⁷ Zwar sieht das Umsatzsteuergesetz für die Optionserklärung keine besondere Abgabeform vor, dennoch empfiehlt es sich dies in Schriftform zu erledigen.³¹⁸

Bei der Besteuerung von den Bundesländern sowie des Bundes ergibt sich eine andere Situation. Grundsätzlich werden die Umsätze abweichend von § 21 AO dezentral erfasst, sodass jede Organisationseinheit, die Umsätze bei dem für den Bezirk zuständigen Finanzamt deklariert.³¹⁹ Diese dezentrale Umsatzbesteuerung gilt auch noch bis Ende 2020 fort.³²⁰ Die Abgabe der Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 UStG kann bei den Bundesländern und beim Bund die Regierung oder ein anderes Verfassungsorgan durch einen Beschluss fassen³²¹, wobei dies für sämtliche von der Gebietskörperschaft Bundesland oder Bund ausgeübte entgeltliche Tätigkeiten durchzuführen ist.³²² Die einzelnen unselbständigen Organisationseinheiten (z.B. Behörde, Dienststelle) sind an das Votum des Bundes und Landes gebunden und der Bund oder die Bundesländer müssen sich entweder für die alte oder die neue Rechtslage entscheiden.³²³ Zwar ist die Optionserklärung auch durch den gesetzlichen Vertreter oder einen Bevollmächtigten an das durch § 21 AO benannte zuständige Finanzamt zu richten, fraglich bleibt aber, ob der Antrag durch den Bund oder ein Bundesland oder den gesetzlichen Vertreter der selbständigen Behörde zu stellen ist bzw. wie dies aussieht bei einer Organisationseinheit einer jPöR, die durch eine andere jPöR verwaltet wird.³²⁴ Da die Bestim-

mung des zuständigen Finanzamtes aufgrund der dezentralen Umsatzbesteuerung Schwierigkeiten bereitet, empfiehlt es sich, gem. § 27 AO auf den maßgebenden Verwaltungssitz (z.B. Sitz der Landesregierung) der Körperschaft abzustellen.³²⁵

4.3.2. Folgen und Widerruf der Optionserklärung

Wenn die jPöR die Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 UStG abgegeben hat, dann verzichtet diese auf die Anwendung der Neuregelung des § 2b UStG und nutzt stattdessen die alte Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. bis zum 31.12.2020 weiter. Durch das BMF-Schreiben hat die jPöR die Möglichkeit, die zwar bisher die Rechtsprechungsgrundsätze des BFH zur Unternehmereigenschaft angewendet hat, mit der Optionserklärung die Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG i.S.d. Verwaltungsauffassung zu wählen.³²⁶ Wenn die jPöR sich nicht auf die Verwaltungsmeinung berufen wollte³²⁷, klärte das neue BMF-Schreiben diese Problemstellung, denn es besteht auch die Möglichkeit, dass die Rechtsprechungsgrundsätze angewendet werden können.³²⁸ Dies ist nur möglich, wenn dies einheitlich für das gesamte Unternehmen erfolgt.³²⁹ Die Berufung auf das Unionsrecht und die richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. zu der Vermögensverwaltung, Beistandsleistung und zur Anwendung der in KStR 2015 R 6 Abs. 5 geregelten Umsatzgrenze, war auch vor der Einführung des § 2b UStG möglich.³³⁰ Innerhalb des Optionszeitraumes besteht durch die Abschnittsbesteuerung die Möglichkeit zwischen der Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. in der Verwaltungsfassung oder in der durch die BFH Rechtsprechung geprägte Auslegung zu wechseln.³³¹ Nachfolgend ein Beispiel hierzu (vgl. Tabelle 5).

In Anhang 12 ist eine Zusammenfassung der vier Optionen ersichtlich.

Der Widerruf der Optionserklärung kann mit Wirkung eines auf die Abgabe der Optionserklärung³³² folgenden Kalenderjahres gem. § 27 Abs. 22 S. 6 UStG widerrufen werden. Diese Handlung sollte überlegt werden, da nach einem Widerruf die Abgabe einer weiteren Optionserklärung ausgeschlossen ist, sodass es dann zur Anwendung von § 2b UStG kommt.³³³ Dennoch ist die jPöR auch während des Über-

³¹⁴Vgl. BMF, III C 2 - S 7106/07/10012-06, UR 2016, S. 410.

³¹⁵Vgl. Baldauf, 2018a, S. 60.

³¹⁶Vgl. BMF, III C 2 - S 7106/07/10012-06, UR 2016, S. 410.

³¹⁷Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2942.

³¹⁸Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2942.

³¹⁹BFH, 18.03.1988, V R 194/83, BFH/NV 1989, S. 415-416.; siehe zur Verwaltungspraxis FinMin. Hessen, 13.12.2006, S 7106 A - 096 - II 51, UR 2007, S. 661; FinMin. Bayern, 04.04.1990, 36 - S 7106 - 32/25 - 22, UR 1991, S. 150; a.A. EuGH, 29.09.2015, Rs. C-276/14, Gmina Wrocław, UR 2015, S. 829-834; Widmann, 2015a, S. 888; Diese sind der Auffassung, dass die Gebietskörperschaft der Steuerpflichtige ist.

³²⁰Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2942.

³²¹Alle Bundesländer und der Bund haben die Optionsregelung gewählt; Vgl. Halder und Lorenz, 2018, S. 784.

³²²Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 282; Sterzinger, 2016b, S. 2941.

³²³Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2943.

³²⁴Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2943.

³²⁵Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2943.

³²⁶Vgl. BMF, III C 2 - S 7106/07/10012-06, UR 2016, S. 410; Baldauf, 2016, S. 369; Sterzinger, 2016b, S. 2943.

³²⁷Bei der Berufung auf die Verwaltungsmeinung ist Vorsicht geboten, da der BFH und die Finanzgerichte nicht an die Verwaltungsmeinung gebunden sind; Vgl. Baldauf, 2018a, S. 61; Hammerl und Fietz, 2017, S. 63.

³²⁸Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 60.

³²⁹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 60.

³³⁰Vgl. OFD Niedersachsen, S 7106-283-St 171, DStR 2012, S. 1923.

³³¹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 60; Dies kann durch die jPöR auch rückwirkend ausgeübt werden, solange die materielle Bestandskraft noch nicht eingetreten ist; Bspw.: Die wirksame Optionserklärung wird im Jahr 2016 abgegeben. Ein Widerruf wird im Februar 2018 mit Wirkung zum 01.01.2017 zulässig, sofern die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2017 noch nicht materiell bestandskräftig ist.

³³²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 59; Küffner und Rust, 2016a, S. 1469; a.A. Weber, 2017, S. 83-84.

³³³Vgl. BMF, III C 2 - S 7106/07/10012-06, UR 2016, S. 410.

Tabelle 5: Unterschied Optionsmöglichkeit und § 2b UStG

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 287.

Eine jPöR erzielt mit Vermögensverwaltung Umsätze in Höhe von 15.000 € im Jahr 2016. Diese Tätigkeit wird in den Folgejahren unverändert fortgeführt mit der Optionserklärung, dann nur auf öffentlich-rechtlicher Sonderregelung.	
Anwendung § 2 Abs. 3 UStG nach BFH-Grundsätzen und Verzicht auf Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG Diese Tätigkeit ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Dies hat den Vorteil, dass die mit diesem Umsatz in Zusammenhang stehende Vorsteuer aus Vorleistungen abziehbar ist. Der Vorsteuerabzug bleibt längstens bis Ende 2020 erhalten.	Anwendung des § 2b UStG Der Umsatz wäre gem. § 2b UStG nicht steuerbar gewesen, da die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Sonderregelung ausgeführt und keine größeren Wettbewerbsverzerrungen durch den geringen Umsatz gem. § 2b Abs. 1 S. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG vorliegen. Dies führt aber auch dazu, dass kein Vorsteuerabzug möglich ist.

gangszeitraumes 2017 bis 2020 nicht im Korsett der Optionserklärung gefangen, sondern kann solange die Umsatzsteuerfestsetzung materiell nicht bestandskräftig ist, den Widerruf aussprechen.³³⁴

Deshalb ist es für die Anwenderpraxis von Vorteil, wenn diese eine Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 UStG abgeben, obwohl die Neuregelung des § 2b UStG, z.B. wegen vorsteuerintensiver Investitionen günstiger wäre.³³⁵ Denn die jPöR besitzt die Möglichkeit sich auf die Rechtsprechungsgrundsätze zu berufen und den Vorsteuerabzug zu erreichen. Vorteilhaft bei dieser Möglichkeit ist, dass bis zu dem Eintritt der materiellen Bestandskraft die Entscheidung geändert werden kann. Außerdem kann die jPöR für jeden Veranlagungszeitraum innerhalb der Optionsfrist entscheiden, ob diese die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. in der Fassung der Verwaltungsmeinung oder der Rechtsprechungsgrundlagen nutzt. Dies ist nicht möglich, wenn auf die Optionserklärung verzichtet wird oder eine Optionserklärung innerhalb der Übergangsfrist widerrufen wird.³³⁶

4.3.3. Änderung zur alten Rechtslage

Tätigkeiten, welche die jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt, sind nach der alten Rechtslage gem. § 2 Abs. 3 S. 1 UStG nicht steuerbar und auch nach der neuen Rechtslage gem. § 2b Abs. 1 S. 1 UStG nicht, außer diese lösen gem. § 2b Abs. 1 S. 2 UStG größere Wettbewerbsverzerrungen aus. Durch die neue Rechtslage ergeben sich im Gegensatz zu der alten Rechtslage³³⁷ einige Veränderungen, die in der nachfolgenden Tabelle 6 dargestellt werden.

4.3.4. Umstellung auf die neue Rechtslage

Umstellungskonzept und organisatorische Auswirkungen

Der Übergangszeitraum sollte genutzt werden, damit spätestens zum Umstellungsdatum die Verwaltung die Möglichkeit hat, das neue Recht des § 2b UStG zu nutzen. Bezüglich der Umsetzung des § 2b UStG sind zum einen die organisatorischen Punkte zu klären, die einen kurzfristigen Charakter haben, damit der § 2b UStG überhaupt umgesetzt werden kann. Der § 2b UStG hat Auswirkungen auf den entsprechenden Haushalt und die Betrachtung der Vorsteuer der jPöR. Langfristig sind strukturelle Maßnahmen zu erfassen, damit ab dem Anwendungsjahr die korrekte Umsetzung der steuerlichen Deklarationspflicht gewährleistet wird. Als ersten Schritt ist eine Grundsatzentscheidung bezüglich des § 2b UStG zu treffen, ob diese strategisch umgesetzt wird oder es zu einer Einzelfallentscheidung kommt.³⁴² Zwar kann es zwischen der Regelung des Betriebes gewerblicher Art und der Neuregelung des § 2b UStG im Bereich der unternehmerischen Tätigkeit Überschneidungen geben, dennoch sollten beide Bereiche eigenständig gesehen werden.³⁴³ Anschließend ist eine Vielzahl an organisatorischen Punkten zu klären, wie das Projekt des § 2 b UStG umgesetzt werden kann, die nachfolgend in einer Übersicht dargestellt werden (vgl. Tabelle 7³⁴⁴).

Wenn diese Zuordnung des § 2b UStG erfolgt ist, steht sowohl die verantwortliche Dienststelle fest, als auch die Befugnisse, die diese hat. Der nächste organisatorische Punkt

³³⁴Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 59.

³³⁵Vgl. Sterzinger, 2016b, S. 2944; a.A. Maier und Übleiß, 2016, S. 331; Diese sind für eine Einzelfallbetrachtung.

³³⁶Vgl. Hammerl und Fietz, 2017, S. 63; Sterzinger, 2016b, S. 2944.

³³⁷Es wird auf die alte Rechtslage ohne die richtlinienkonforme Auslegung eingegangen.

³³⁸Vgl. Bundesregierung, 2015, BStBl. I Sondernummer 1/2016, R. 4.1 Abs. 5 S. 4.

³³⁹Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 4.

³⁴⁰Vgl. OFD Rostock, 21.11.2002, S 2706 – 04/01 – St 242, UR 2003, S. 303.

³⁴¹Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 2.11 Abs. 4.

³⁴²Auf der Ebene der Bundesländer hat sich jedes davon für den strategi-

Tabelle 6: Auswirkungen der alten und der neuen Rechtslage

Quelle: Eigene Darstellung.

Alte Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG)	Neue Rechtslage (§ 2b UStG)
Verknüpfung des Umsatzsteuerrechts mit dem Körperschaftsteuerrecht durch den BgA. Damit sind nur BgA steuerbar.	Es wurde eine eigene Vorschrift geschaffen, die sich vom den Voraussetzungen des Betriebes gewerblicher Art entkoppelt hat.
Wenn der Jahresumsatz 35.000 € nicht übersteigt, dann handelt es sich in der Regel nicht um einen Betrieb gewerblicher Art. ³³⁸	Es wird im Rahmen des § 2b UStG nur noch auf eine einzelne Tätigkeit durch § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG geschaut.
Die Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung und Verpachtung) ist kein Betrieb gewerblicher Art und war bisher durch § 2 Abs. 3 UStG a.F. gedeckt und nicht steuerbar. ³³⁹	Die Leistungen aus Vermögensverwaltung sind steuerbar, außer diese liegen gem. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG unter 17.500 € .
Öffentlich-rechtliche Beistandsleistungen auf hoheitlicher Basis sind dem nicht-unternehmerischen Bereich zuzuordnen und damit nicht steuerbar. ³⁴⁰	Die Beistandsleistung ist nicht steuerbar unter den Bedingungen des § 2 Abs. 3 UStG, außer diese erzeugen größere Wettbewerbsverzerrungen.
Privatrechtliche Leistungen sind nur im Rahmen des BgA steuerbar, aber ohne BgA nicht, außer es liegen größere Wettbewerbsverzerrungen vor. ³⁴¹	Sämtliche Tätigkeiten auf privatrechtlicher Basis werden aus dem Umkehrschluss zu § 2b Abs. 1 S. 1 UStG besteuert.

Tabelle 7: Umsetzung der organisatorischen Punkte

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Halder und Lorenz, 2018, S. 784-785.

Organisatorischer Punkt	Anwendung in Hessen
§ 2b UStG soll entweder in Projektform oder in der Linie angegangen werden.	Es wird in Projektform angegangen.
Zentrale Ansiedlung in einer Behörde oder dezentrale Ansiedlung.	Gemischte Verantwortlichkeit, da es ein unterstützendes Projektteam gibt.
Geschäftsbereich Zuordnung (Organisations - und Steuerabteilung).	Projektleitung wird in der Zentralabteilung gestellt.
Mandatierung von Steuerberatern und wenn ja, welche Befugnisse hat dieser.	Die Landesverwaltung hat eine eigene landesinterne Steuerberatung, sodass keine externen Steuerberater mandatiert werden müssen.

betrifft die Frage, ob die Fallmeldungen entweder durch die Ressorts gemeldet oder aktiv von der Organisationsabteilung gesucht werden. Dazu müssen über das ERP-System sämt-

lichen Weg entschieden; Vgl. Halder und Lorenz, 2018, S. 784.

³⁴³Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 151.

³⁴⁴Dabei wird auf die hessische Landesverwaltung eingegangen, da diese in der Umsetzung des Projektes des § 2b UStG schon sehr weit fortgeschritten sind.

liche relevante Geschäftsvorfälle³⁴⁵ herausgefiltert werden, die einen Einfluss auf die Betrachtung von § 2b UStG haben. Dazu eignet sich folgendes Ablaufschema (vgl. Abbildung 2).

Das Clusterverfahren, d.h. die ersten drei Punkte, sind für jedes Ressort samt nachgeordneter Dienststelle bzw. jeden

³⁴⁵Unter dem Geschäftsvorfall wird eine wirtschaftliche Beziehung der jPöR verstanden, die mit sich selbst oder einem externen Unternehmen oder anderen jPöR eingegangen worden ist.

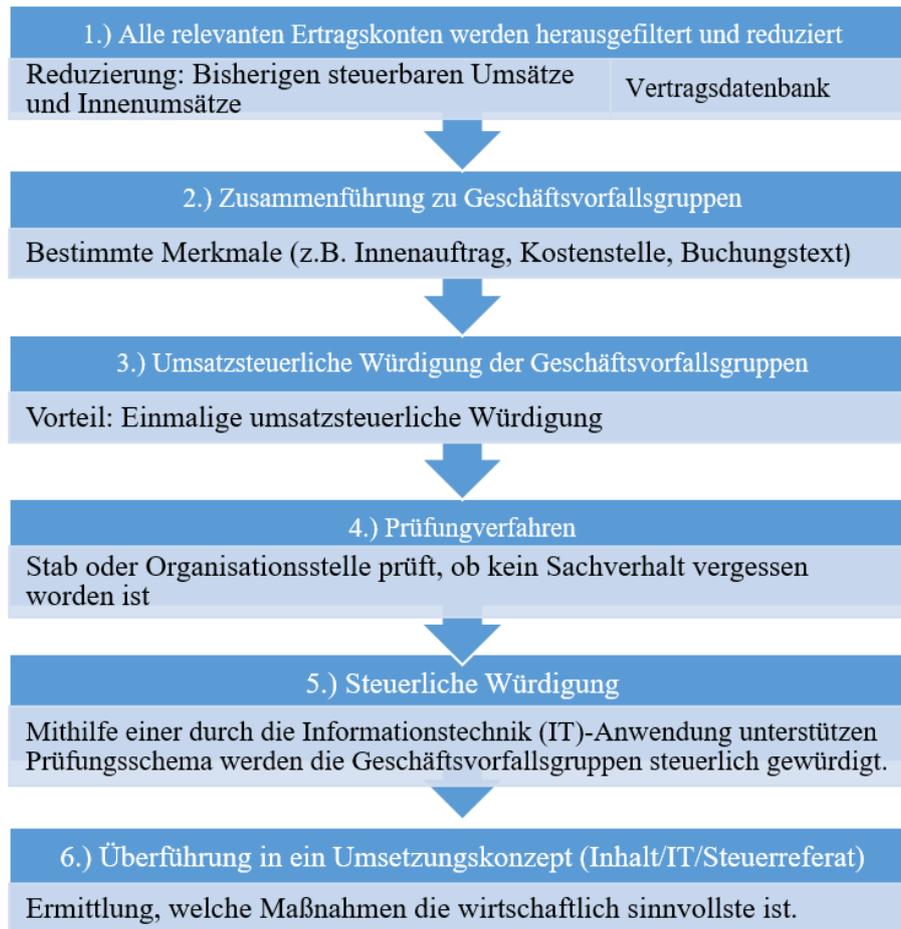


Abbildung 2: Umstellungskonzept

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Halder und Lorenz, 2018, S. 785.

Fachbereich auf unter den Bundesländern liegende Gebietskörperschaften durchzuführen. Damit die Leistungen, Aufgaben und Vertragsbeziehungen erfasst werden, kann eine Vertragsdatenbank bei der späteren Kategorisierung helfen. Wenn die Vertragsdatenbank bisher nicht vorliegt, sollte dies nachgeholt werden, da die Datenbank neben der Bewertung von § 2b UStG Sachverhalten noch weitere Vorteile hat.³⁴⁶ Dabei kann eine Zusammenführung zu Geschäftsvorfallsgruppen gerade auf kommunaler Ebene bspw. nach nachfolgend beschriebenen drei Kategorien aufgebaut sein. Dies sind zum einen Leistungen zwischen den Organisationseinheiten bzw. des Sondervermögens einer Kommune unter Ausschluss von Zahlungsflüssen und zum anderen sind das Leistungen der Kommune gegenüber Sondervermögen, eigenen Beteiligungen, anderen jPÖR oder privaten Dritten.³⁴⁷ Daneben können

dies als dritte Position auch noch Leistungen sein, die von der Kommune von anderen jPÖR oder privaten Dritten eingekauft werden.³⁴⁸

Diese Zusammenstellung macht eine umsatzsteuerliche Analyse und Bewertung einfacher, sodass gleichartige Tätigkeiten mit denen ein Vorsteuerabzug einhergeht, identifiziert werden und kritische Vertragsbeziehungen gesammelt werden können.³⁴⁹ Darauf aufbauend kann ein Umsetzungskonzept helfen, dass ein geordneter und nachvollziehbarer Weg beschritten werden kann. Inhaltlich sind vor allem Maßnahmen (Baumaßnahmen mit dem Ziel der späteren umsatzsteuerpflichtigen Vermietung) relevant, damit geklärt werden kann, welche die wirtschaftlich sinnvollste Lösung für die jPÖR ist. Danach ist innerhalb des Umsetzungskonzeptes die IT Integration der Ergebnisse abzubilden, sowie zur Vermeidung von Complianceverstößen der Aufbau eines Steuerre-

³⁴⁶Die weiteren Vorteile sind die zentrale Transparenz über alle Vertragsbeziehungen, um damit auslaufende Verträge zu identifizieren und mögliche Vertragsdoppelungen zu erkennen und sämtliche Vertragsbestandteile; Vgl. Kubach et al., 2017, S. 35.

³⁴⁷Vgl. Kubach et al., 2017, S. 35.

³⁴⁸Vgl. Kubach et al., 2017, S. 35.

³⁴⁹Vgl. Kubach et al., 2017, S. 35.

ferates notwendig.³⁵⁰ Die Entscheidungen bezüglich des § 2b UStG sind noch mit Rechtsunsicherheit behaftet, sodass die ordentliche Dokumentation empfehlenswert ist.³⁵¹

Haushälterische Auswirkungen und Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug ist ein zentraler Bestandteil des deutschen Umsatzsteuersystems.³⁵² Die gesetzliche Grundlage für den Vorsteuerabzug ist § 15 UStG, wobei in den Genuss des Vorsteuerabzuges nur Unternehmen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit gem. Abschn. 15.1 UStAE kommen. Hierbei gilt ein Zuordnungsgebot zum unternehmerischen Bereich.³⁵³ Daher muss der Leistungsempfänger die Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen. Da der § 2b UStG die Anwendung der Unternehmereigenschaft vergrößert, ergibt sich für die jPöR ein Vorsteuerabzug, der besonders bei größeren Investitionen vorteilhaft sein kann und einen positiven Effekt auf den Haushalt bewirkt.³⁵⁴ Innerhalb der Optionen einen Vorsteuerabzug zu generieren, gibt es innerhalb des Optionszeitraumes wiederum drei Möglichkeiten.

Dies sind zum einen Leistungsbezüge, die teilweise von Anfang an nach dem Recht des § 2 Abs. 3 UStG a.F. unternehmerisch genutzt worden sind. Wenn im Moment des Leistungsbezuges der jPöR die beabsichtigte Verwendung schon auf der Grundlage der alten Rechtslage mindestens teilweise unternehmerisch zu qualifizieren war, dann kann daraus eine Zuordnung zum Unternehmen erfolgen.³⁵⁵ Durch die Billigkeitsregelung³⁵⁶ ist § 15a UStG anzuwenden, da der zum hoheitlichen und unternehmerischen Bereich zugeordnete Gegenstand innerhalb des Berichtigungszeitraumes gem. § 15a Abs. 1 sich erhöht hat.³⁵⁷ Diese Korrektur gilt nur, wenn sich durch die Einführung des § 2b UStG der unternehmerische Anteil erhöht hat und wenn der Gegenstand trotz gemischter Verwendung dem unternehmerischen Bereich zugeordnet wird.³⁵⁸

Als zweite Möglichkeit gibt es noch die erstmalige Verwendung von Leistungen die während des Optionszeitraumes bezogen werden, aber erst danach unternehmerisch verwendet werden. Dabei ist ein Vorsteuerabzug bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges möglich, soweit sowohl die beabsichtigte Verwendung, als auch die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG stimmen.³⁵⁹ Der Meinung der Finanzverwaltung wird zugestimmt.³⁶⁰ Bei der Zuordnungs-

entscheidung für die unternehmerische Verwendung handelt es sich um eine Prognoseentscheidung, da schon zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges feststeht, dass die erstmalige Verwendung nach Anwendung des § 2b UStG eine unternehmerische Verwendung hat.³⁶¹ Dieser Ansicht wird auch durch die ständige Rechtsprechung des EuGH zugestimmt, da es dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht entspricht, wenn die Vorsteuer erst mit der tatsächlichen Nutzung des Investitionsgutes einhergeht, da dann die Mehrwertsteuer anfällt, ohne dass diese durch die Vorsteuer neutralisiert wird.³⁶² Damit die geplante steuerliche Nutzung nachgewiesen werden kann (z.B. durch Zeitungsinsertate nach gewerblichen Mietern) sollten zum einen die Verträge mit Steuerklauseln versehen werden, wonach nach Anwendung des § 2b UStG auf die vorsteuerabzugsschädliche Steuerfreiheit von Vermietungsumsätzen verzichtet wird.³⁶³ Außerdem ist es empfehlenswert, wenn eine Dokumentation über den konkreten Anwendungszeitpunkt erfolgt (z.B. Beschluss des Parlamentes oder eine formlose Mitteilung gegenüber dem Finanzamt).³⁶⁴

Die dritte Möglichkeit ist die erstmalige, nichtunternehmerische Verwendung von Leistungen während des Optionszeitraumes, die nach Ablauf des Optionszeitraumes unternehmerisch verwendet werden. Zwar ist ein Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges ausgeschlossen, dennoch kann unter den Voraussetzungen des § 15a UStG eine spätere Berichtigung erfolgen, soweit der Gegenstand bei dem Leistungsbezug zu 10 % unternehmerisch genutzt wird.³⁶⁵ Die Billigkeitsregelung im UStAE kann nicht in Anspruch genommen werden, da der unternehmerische Nutzungsanteil überhaupt begründet worden ist, wobei die Finanzverwaltung die Vorsteuerberechtigung gem. § 15a UStG dennoch zulässt.³⁶⁶ Die Voraussetzung für die Nutzung von § 15a UStG ist, dass während des Leistungsbezuges im Optionszeitraum und der späteren Anwendung des § 2b UStG keine Nutzungsänderung eingetreten ist.³⁶⁷ Offen bleibt, ob die Regelung so auszulegen ist, dass geringfügige Nutzungsänderungen die Möglichkeit einer Vorsteuerkorrektur ausschließen.³⁶⁸

Die vorstehenden Grundsätze für Leistungsbezüge in dem Optionszeitraum sind auch für Leistungsbezüge vor dem 01.01.2017 entsprechend anzuwenden.³⁶⁹ Die Nutzung von § 15a UStG gilt unabhängig davon, ob während des Leistungsbezuges § 2b UStG bekannt war und ob die Absicht bestanden hat, eine spätere unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2b UStG auszuüben.³⁷⁰ Daneben kann während der

³⁵⁰Vgl. Wagner et al., 2017, S. 19; Küffner und Rust, 2016b, S. 1647.

³⁵¹Vgl. Wagner et al., 2017, S. 19.

³⁵²EuGH, 15.07.2010, Rs. C-368/09, Pannon Gép Centrum, Slg 2010, S. I-7467.

³⁵³Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 15.2c Abs. 1 S. 1.

³⁵⁴Vgl. Meurer, 2017, S. 165; Die jPöR können die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG unter denselben Voraussetzungen wie private Wirtschaftsteilnehmer abziehen.

³⁵⁵Vgl. Sterzinger, 2018, S. 387.

³⁵⁶Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 15a1 Abs. 7.

³⁵⁷Vgl. Sterzinger, 2018, S. 387.

³⁵⁸Vgl. Sterzinger, 2018, S. 387; Beispiel siehe Anhang 13.

³⁵⁹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 65.

³⁶⁰Vgl. Meurer, 2017, S. 166.

³⁶¹Vgl. Meurer, 2017, S. 166.

³⁶²EuGH, 29.02.1996, Rs. C-110/94 INZO, Slg 1996, S. I-857; EuGH, 14.02.1985, Rs. C-268/83, Rempelmann, Slg 1985, S. 655.

³⁶³Vgl. Meurer, 2017, S. 167.

³⁶⁴Vgl. Meurer, 2017, S. 167; Beispiel siehe Anhang 13 Beispiel 1.

³⁶⁵Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 63.

³⁶⁶Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 63.

³⁶⁷Vgl. Sterzinger, 2018, S. 387.

³⁶⁸Vgl. Sterzinger, 2018, S. 387; Beispiel siehe Anhang 13 Beispiel 2.

³⁶⁹Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 67.

³⁷⁰Vgl. Sterzinger, 2018, S. 387.

Anwendung des § 2b UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges erfolgen, wenn die Umsatzgrenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG während des Berichtigungszeitraumes innerhalb eines Tätigkeitsbereiches die Umsatzschwelle über - bzw. unterschreitet, sodass es zu einem Übergang zwischen der Besteuerung und der Nichtbesteuerung kommen kann.³⁷¹

Daneben fällt bei den Leistungsbezügen für eine Tätigkeit im nichtunternehmerischen Bereich als zweite Option, die durch § 2b UStG oder § 2 Abs. 3 UStG a.F.³⁷² ausgeschlossen wird, der Vorsteuerabzug mangels Unternehmereigenschaft komplett weg.³⁷³ Daneben können als dritte Option noch gemischte Leistungsbezüge auftreten³⁷⁴, die in zwei Bereiche eingeteilt werden. Der Bezug von vertretbaren Sachen oder sonstigen Leistungen ist entsprechend der unternehmerischen Nutzung aufzuteilen³⁷⁵ und die Vorsteuer kann auch uneingeschränkt nachgeholt werden.³⁷⁶ Ein einheitlicher Gegenstand, Nutzung im unternehmerischen Bereich und im nichtunternehmerischen Bereich, wird anteilig dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, sofern die unternehmerische Nutzung gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UStG größer als 10 % ist.³⁷⁷

Die Umsatzsteuer kann nicht immer an den Endverbraucher weitergegeben werden, doch wenn dies der Fall ist, dann wird das die Leistungen der jPöR erhöhen. Doch selbst, wenn die Weitergabe der Umsatzsteuer an den Endverbraucher möglich ist, aber die jPöR dies nicht möchte, wird das Entgelt zwar gleich bleiben, aber die Steuerlast würde auf die jPöR abgewälzt werden. Die Wirtschaftlichkeit einzelner Leistungen ist nicht mehr gegeben und die jPöR müssten die Aufgabenwahrnehmung einschränken.³⁷⁸ Daneben kann Fehlbeurteilung bei der Leistungseinordnung dazu führen, dass jPöR die falsch deklarierte Umsatzsteuer schulden oder eine Nachzahlung nebst Nachzahlungszinsen fällig wird.³⁷⁹ Die Risiken sind als Rückstellung im Haushalt zu berücksichtigen.³⁸⁰

Strukturelle Anpassungen mithilfe eines Tax Compliance Systems

Nachdem die jPöR durch organisatorische Maßnahmen den § 2b UStG erfasst hat, ist es auch wichtig, dass ein langfristiger Umstieg erfolgt bzw. Anpassung innerhalb der jPöR passiert. Dadurch, dass jPöR verpflichtet sind, inhaltlich richtige und vollständige Erklärungen für den unternehmerischen Bereich innerhalb des Umsatzsteuerfeldes abzuge-

ben³⁸¹, ergeben sich daraus diverse Anpassungsmaßnahmen. Denn die jPöR sollten alle ihre Deklarationspflichten erfüllen können, was die Einrichtung eines Tax Compliance Systems erfordert.³⁸² Daneben kann das Tax Compliance System³⁸³ auch helfen, die Haftungsrisiken des gesetzlichen Vertreters gem. § 69 AO zu mindern.³⁸⁴ Die Aufnahme aller Ist-Prozesse sowie der Soll-Prozesse (Anpassung an den geänderten Unternehmerbegriff) kann ideal durch ein Tax Compliance System abgebildet werden.³⁸⁵ Der Aufbau eines Tax Compliance Management Systems ist in § 153 AO kodifiziert, welcher durch den Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) Prüfungsstandard (PS) 980 ergänzt worden ist. Innerhalb des Systems gibt es sieben Bausteine. Dies sind die Tax Compliance- (Kultur, Ziele, Organisation, Risiken, Programm, Kommunikation, Überwachung und Verbesserung). Diese Bausteine werden in Tabelle 8 detaillierter beschrieben.

Die einzelnen Bausteine sind als Prozess zu verstehen, sodass die Compliance Kultur der Grundstein ist. In einem ersten Schritt wird eine Steuer-Prozessdokumentation durchgeführt. Aufbauend darauf werden die Risiken mithilfe einer Risiko-Kontroll-Matrix ermittelt, sodass die Risiken in den Zielen münden und in einem Maßnahmenpaket, welches von der Organisation umgesetzt wird.³⁸⁶ Die Tax Compliance Organisation bedient sich anderer Beteiligter im Unternehmen, indem diese das Tax Compliance System innerhalb des Unternehmens kommuniziert.³⁸⁷ Regelmäßig wird die Umsetzung der Maßnahmen geprüft³⁸⁸ und bei Bedarf verbessert.³⁸⁹ Damit das System geprüft werden kann, sind mindestens die folgenden Unterlagen zu erstellen (vgl. Tabelle 9).

Das Zusammenwirken wird in Abbildung 3 dargestellt.

Im Rahmen des Umsatzsteuerprozesses sind die Vorprozesse einzubeziehen, d.h. die Daten und Informationen, die in die Steuererklärung der jPöR übernommen werden. Es gibt einen direkten Zusammenhang zwischen dem Vorprozess und dem Umsatzsteuerprozess. Daher sollte geprüft werden, ob das interne Kontrollsystem als Datenbasis für den späteren steuerlichen Zweck ausreicht.³⁹⁰ Zu den Vorprozessen gehören die Rechnungswesen – und Buchhaltungsprozesse. Innerhalb dieses Prozesses kann die Kosten - und Leistungsrechnung an Bedeutung gewinnen, welche die Ermittlung von kostendeckenden Entgelten für die vertikale und ho-

³⁸¹Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 151.

³⁸²Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 151.

³⁸³Alternativ kann dieses System auch Steuer-Internes Kontrollsystem (IKS) genannt werden; Vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 19.06.18, BStBl. I S. 706, Abschnitt 117a Nr. 2.6 S. 6.

³⁸⁴Vgl. Trost und Menebröcker, 2017, S. 277.

³⁸⁵Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 153.

³⁸⁶Vgl. Brill, 2017, S. 20407.

³⁸⁷Vgl. Behringer, 2017, S. 884.

³⁸⁸Die Angemessenheit und Wirksamkeit sollte durch einen Wirtschaftsprüfer bestätigt werden; Vgl. Ebbinghaus und Neu, 2016, S. 866.

³⁸⁹Vgl. Brill, 2017, S. 20408.

³⁹⁰Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 151; Wenn es noch kein Steuer-IKS gibt, muss dies sowieso von Kommunen in Nordrhein-Westfalen durch den § 59 Abs. 3 S. 1 GO NRW umgesetzt werden.

³⁷¹Vgl. Liebgott, in: Birkenfeld und Wäger, 2018, § 2b UStG Rn. 264; Stadie, in: Rau et al., 2018, § 2b Rn. 451; Sterzinger, 2017, S. 238.

³⁷²Vgl. ?, III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, Tz. 61.

³⁷³Vgl. Meurer, 2017, S. 165.

³⁷⁴Beispiele siehe Anhang 14.

³⁷⁵Vgl. BMF, 02.01.19, BStBl. I S. 17, Abschnitt 15.2c. Abs. 2 S. 1 Nr. 1.

³⁷⁶Vgl. Meyer, 2018, S. 268.

³⁷⁷Ein Durchführungsbeschluss (EU) 2015/2428 vom 10.12.2015, Amtsblatt der Europäischen Union (AbL) L 334/12, ermöglicht die weitere Nutzung.

³⁷⁸Vgl. Trost und Menebröcker, 2016, S. 2624.

³⁷⁹Vgl. Wagner et al., 2017, S. 11-12.

³⁸⁰Vgl. Erdbrügger und Liegmann, 2018, S. 63.

Tabelle 8: Tax Compliance Systeme Bausteine

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Behringer, 2017, S. 878.

Tax Compliance-Kultur	Hierbei wird das Wertesystem in Bezug auf steuerliche Fragen durch die Unternehmensleitung geklärt. Daneben müssen steuerliche Veränderungen erkannt und kommuniziert werden.
Tax Compliance-Ziele	Die Ziele sind in einer Steuerrichtlinie enthalten und geben den Handlungsrahmen vor. Diese Ziele sollen messbar sein, damit deren Darstellung transparent wird.
Tax Compliance-Organisation	Die Organisation stellt die Verantwortlichen für den Bereich Steuern mit einem Budget und Kompetenz auf und kommuniziert dies innerhalb der jPöR.
Tax Compliance-Risiken	Es werden Abweichungen von den steuerlichen Zielsetzungen der jPöR erfasst. Dazu dient ein systematisches Risikomanagement.
Tax Compliance-Programm	Das Programm baut auf der Risikoanalyse auf und soll verhindern, dass es wieder zu Verstößen kommt. Dazu dienen Maßnahmen der Risikobegrenzung. Diese sind einzuteilen in präventive Maßnahmen, wie z.B. Richtlinien, Anweisungen für die Mitarbeiter und detektive Maßnahmen wie z.B. Überwachungskonzepte.
Tax Compliance-Kommunikation	Das Programm muss sowohl anderen Abteilungen innerhalb der jPöR kommuniziert werden als auch außerhalb, z.B. Stadtrat, Landtag.
Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung	Das System soll ständig verbessert werden, indem Schwachstellen erkannt und beseitigt werden.

Tabelle 9: Unterlagen des Tax Compliance Management Systems

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 156.

Steuer-Prozess-Dokumentation	Hierbei werden alle Ist-Arbeitsabläufe erfasst, welche die Grundlage für das Risikoinventar darstellen.
Risiko-Kontroll-Matrix	Die steuerlichen Risiken, ihre Beurteilung, sowie entsprechende Maßnahmen werden erfasst.
Steuerhandbuch	Es wird die Aufbau – und Ablauforganisation festgelegt, sowie alle wichtigen Aufgaben den Abteilungen zugewiesen und Aus – und Fortbildung werden abgebildet. Es umfasst das gesamte Tax Compliance Management System.

rizontale Zusammenarbeit gewährleistet. Daneben ist das Vertragsmanagement der Fachabteilungen wichtig, welches auf dem durch eine Vertragsdatenbank aufgebauten Bestand zurückgreift. Dabei sind die Verträge und die Kooperationsverträge sowie Gesetze, Verordnungen und Satzungen im Hinblick auf die Rechtsänderung durch § 2b UStG anzupassen.³⁹¹ Daneben hat das Beschaffungsmanagement bezüglich des Vorsteuerabzuges und aller Entscheidungsprozesse einen Einfluss auf den Vorprozess.³⁹² Der Vorsteuerschlüssel gem.

§ 15 Abs. 4 UStG wird auf einem mit der Finanzverwaltung abgestimmten Aufteilungsschlüssel beruhen.³⁹³ Im Rahmen dieses Punktes sind Prozesse zu entwickeln bzw. anzupassen, welche die Abläufe in den Geschäftsbetrieb der jPöR einordnen. Dazu gehören Prozesse, wie abteilungsübergreifend ermittelt werden kann, welche Daten an die Entscheidungsträger übermittelt werden können, damit die korrekte und pünktliche steuerliche Deklarationspflicht gewährleistet bleibt. Daneben müssen die technologischen Systeme, also Hard – und Software inklusive der Buchungskennzeichen

³⁹¹Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1647.³⁹²Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 153.³⁹³Vgl. Kammerloher-Lis und Kirsch, 2018, S. 153.

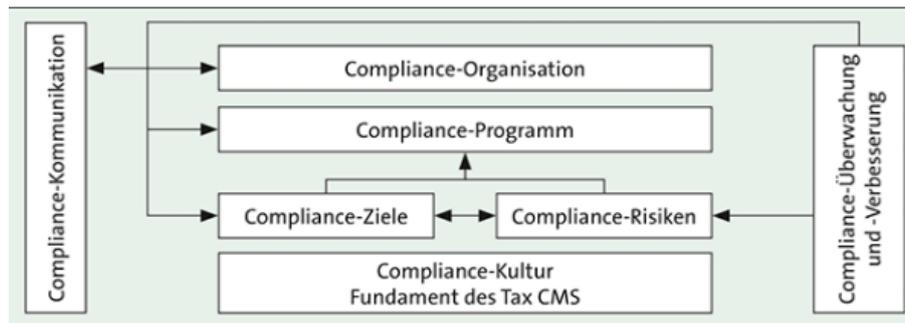


Abbildung 3: Zusammenwirken der Tax Compliance Bausteine

Quelle: Behringer, 2017, S. 884.

angepasst werden.³⁹⁴

5. Zusammenfassung

Die alte unionsrechtswidrige Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. wurde durch die Einführung des § 2b UStG an die Unionsvorgaben des Artikel 13 MwStSystRl angepasst und hat damit das Sonderrecht der jPöR innerhalb der Umsatzsteuer reformiert. Der größte Unterschied besteht darin, dass das Körperschaftsteuerrecht mit dem BgA keine Geltung mehr für das Umsatzsteuerrecht hat, da jPöR nach der neuen Rechtslage nur noch nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen behandelt werden. Nach der neuen Rechtslage wird der Anwendungsbereich des § 2b UStG nur eröffnet, wenn die jPöR sowohl die Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG hat als auch in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig wird. Dadurch werden privatrechtliche Betätigungen von der Norm des § 2b UStG nicht eingeschlossen. Wenn die Norm des § 2b UStG genutzt werden kann, dann wird die Leistung der jPöR nicht-unternehmerisch behandelt, sodass damit alle umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen vermieden werden. Wenn die jPöR hingegen eine Tätigkeit mit Wettbewerbsverzerrung eingeht, dann wird die jPöR unternehmerisch tätig. Damit die jPöR nicht zu stark von der neuen Rechtslage betroffen sind, gibt es durch den § 2b Abs. 2 und 3 UStG wiederum Ausnahmetatbestände, wann Wettbewerbsverzerrung negiert werden kann. Die Ausnahmenvorschriften haben für die jPöR eine unterschiedliche Bedeutung. Die Vorschrift des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG weist durch den nicht vorhandenen Bezug zu der MwStSystRl erhebliches Streitpotential aus. Die Regelungen zu den Optionsumsätzen stehen zwar im Einklang mit dem Unionsrecht, aber es scheint fraglich, ob überhaupt praktische Anwendungsfälle vorhanden sind. Unstrittig ist der § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG bei Vorbehaltsaufgaben der jPöR, wobei gleichwohl der § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG bei begünstigten Beistandsleistungen insgesamt gegen das Unionsrecht verstößt, als auch durch die vielen unklaren Rechtsbegriffe kaum praktische Anwendung finden wird. Dagegen klar ist wiederum

der § 2 Abs. 4 UStG, aber dies ist insofern nicht überraschend, da diese Norm aus der alten Rechtslage überführt worden ist.

Die Änderung der neuen Rechtslage sorgt dafür, dass die unternehmerische Betätigung von jPöR gegenüber der alten Rechtslage deutlich vergrößert wird. Dies liegt daran, dass jede einzelne Leistung untersucht werden muss mit dem Hintergrund der Wettbewerbsverzerrung und nicht wie in der alten Rechtslage erst ein BgA vorliegen muss, damit die Leistung unternehmerisch wird. Dadurch ergeben sich sowohl Chancen als auch Risiken. Fehlbeurteilungen bei der Leistungseinordnung durch viele vage Rechtsbegriffe des § 2b UStG können dazu führen, dass die jPöR die Tätigkeit zu der falschen Sphäre einordnet und diese entweder zu viel oder zu wenig Umsatzsteuer deklariert. Daneben scheint es fraglich, ob durch die Umsetzung des § 2b UStG das Unionsrecht umgesetzt worden ist oder ob einzelne Rechtsvorschriften diesem entgegenstehen. Auf der anderen Seite kann durch die Ausweitung des unternehmerischen Bereichs das Volumen des Vorsteuerabzugs erhöht werden, was eine positive haushälterische Auswirkung erzeugt. Die Auswirkungen durch die neue Rechtslage des § 2b UStG sind vielfältig. Empfehlenswert ist es, wenn die jPöR erst einmal eine Optionserklärung zur Verlängerung der Anwendung der alten Rechtslage tätigt, damit diese bis zum Jahr 2021 Zeit hat, sich auf die neue Rechtslage einzustellen. Daraufhin muss die jPöR sowohl kurzfristige organisatorische Maßnahmen (Zuordnung einer Umsetzungsstelle, Umstellungskonzept und Umsetzungskonzept) sowie langfristige strukturelle Maßnahmen (Aufbau eines Tax Compliance Systems und die damit einhergehenden Anpassungen) vollziehen, damit die steuerlichen Deklarationspflichten umgesetzt werden können. Diese Umsetzung erfordert sowohl eine gründliche Analyse als auch steuerliche Beratung für die jPöR.

Die vorliegende Masterarbeit ist insofern beschränkt, als dass das vorliegende Prüfungsschema helfen kann, eine Leistung einzuordnen, aber dies dennoch im Rahmen einer Einzelfallprüfung erfolgen muss. Außerdem bleibt durch viele Rechtsbegriffe gerade im Bereich der Zusammenarbeit von jPöR unklar, ob die gesetzlichen Vorgaben überhaupt umgesetzt werden können. Diese Vorgaben sind durch Gerichte zu klären und auch ob die gesetzliche Regelung des § 2b UStG

³⁹⁴Vgl. Küffner und Rust, 2016b, S. 1647.

wiederum Änderung erfährt. Aufbauend auf dieser Begrenzung schließen sich weitere Forschungsfelder an. Dadurch, dass der § 2b UStG erst flächendeckend ab 2021 angewendet werden muss, wird sich die Frage stellen, inwiefern der § 2b UStG die Vorgaben des Unionsrechts umgesetzt hat und wie mit den Diskrepanzen umgegangen werden wird. Daneben sind vielfältige Anpassungsmaßnahmen für jPöR erforderlich und es stellt sich die Frage, ob die Chancen durch die Nutzung des § 2b UStG den Aufwand rechtfertigen.

Literatur

- Auerswald, L. *Die Vermögensverwaltung im Ertragsteuerrecht*. Dissertation, Baden-Baden (Nomos Verlag), 2016.
- Baldauf, U. Neuregelung der Unternehmereigenschaft öffentlicher Trägerkörperschaften durch das Steueränderungsgesetz 2015 – Einführung eines neuen § 2b UStG. *DStZ*, pages 355–369, 2016.
- Baldauf, U. Besteuerung von Hilfsgeschäften bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts. *DStZ*, pages 867–877, 2017.
- Baldauf, U. Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf Grundlage der Neuregelung des § 2b UStG – Kurzanalysen und Beispielsammlung. *ZKF*, pages 55–61, 2018a.
- Baldauf, U. Unternehmereigenschaft öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften: Administrierung des unionswidrigen § 2 Abs. 3 UStG a.F. bis zum 31.12.2020 – Bewertung des BMF-Schreibens vom 27.7.2017, BStBl I 2017, 1239. *DStZ*, pages 567–575, 2018b.
- Baumgart, M. Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art, 2018.
- BayLfSt. Umsatzbesteuerung bei der Vermietung, 13.02.2008.
- Becker, S. Aktuelle Fragestellungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. *BB*, pages 2154–2159, 2012.
- Behringer, S. IKS als Tax Compliance Management System gemäß IDW PS 980. *BBK*, pages 875–885, 2017.
- Belcke, E. und Westermann, E. C. Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen – Die Umsatzsteuerreform und weitere aktuelle Praxishinweise zum Jahresbeginn 2016. *BB*, pages 87–93, 2016.
- BFH. Urteil vom 03.03.2011, 03.03.2011.
- BFH. Urteil vom 03.07.2008, 03.07.2008.
- BFH. Urteil vom 04.09.2002, 04.09.2002.
- BFH. Urteil vom 05.09.1963, 05.09.1963.
- BFH. Urteil vom 08.07.1971, 08.07.1971.
- BFH. Urteil vom 10.02.2016, 10.02.2016.
- BFH. Urteil vom 10.11.2011, 10.11.2011.
- BFH. Urteil vom 13.03.1974, 13.03.1974.
- BFH. Urteil vom 14.03.1990, 14.03.1990.
- BFH. Urteil vom 15.04.2010, 15.04.2010.
- BFH. Urteil vom 17.03.2010, 17.03.2010.
- BFH. Urteil vom 18.03.1988, 18.03.1988.
- BFH. Urteil vom 18.08.1988, 18.08.1988.
- BFH. Urteil vom 18.12.2008, 18.12.2008.
- BFH. Urteil vom 20.08.2009, 20.08.2009.
- BFH. Urteil vom 21.11.1967, 21.11.1967.
- BFH. Urteil vom 23.10.1996, 23.10.1996.
- BFH. Urteil vom 28.01.1988, 28.01.1988.
- BFH. Urteil vom 28.10.2004, 28.10.2004.
- BFH. Urteil vom 31.05.2001, 31.05.2001.
- BGH. Urteil vom 18.12.1981, 18.12.1981.
- Birkenfeld, W. und Wäger, C. *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*. Köln, Otto Schmidt, Köln, 2018.
- BMF. Bmf-schreiben vom 19.04.2016.
- BMF. Umsatzsteuer-anwendungserlass: Ustae, 02.01.19.
- BMF. Bmf-schreiben vom 12.11.2009, 12.11.2009.
- BMF. Steuereinnahmen nach Steuerarten 2010-2017, 2017. URL https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuer_einnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-1950-bis-2017.html.
- Bollweg, A. und Küffner, T. Privatrechtliche Vermögensverwaltung durch Gestattung einer Automatenaufstellung sowie öffentlich-rechtliche Überlassung von Personal und Sachmitteln als "Betrieb gewerblicher Art" einer Universität. *UR*, pages 646–655, 2010.
- Brill, M. W. Tax Compliance: Minimierung steuerstrafrechtlicher Risiken. *kösdI*, pages 1–38, 2017.
- Bundesregierung. Körperschaftsteuer-richtlinien 2015: Kstr, 2015.
- Bundestag. Bt-drs. 18/6094, 23.09.2015.
- Bunjes, J., Geist, R., Heidner, H.-H., Korn, C., Leonard, A., und Robisch, M. *Umsatzsteuergesetz: Kommentar*. C.H. Beck, München, 17., neubearbeitete Auflage edition, 2018.
- BVerfG. Beschluss vom 24.02.2017, 24.02.2017.
- Carl, T. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel: BFH erweitert unternehmerische Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. *NWB*, pages 1586–1590, 2012.
- CDU, CSU, SPD. Deutschlands Zukunft gestalten: Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 2013.
- Cloß, C. *Umsatzsteuerliche Behandlung von Finanz-, Versicherungs- und öffentlichen Dienstleistungen: Branchenspezifische Schwächen des Umsatzsteuersystems*. Berlin, 1. edition, 2013.
- Dötsch, E. und Achenbach, H. *Die Körperschaftsteuer: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung*. Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2015.
- Dziadkowski, D. § 2b UStG und die "größeren Wettbewerbsverzerrungen". *UR*, pages 416–421, 2017.
- Ebbinghaus, M. und Neu, P. Aufbau von Tax Compliance Management Systemen: Warum sich die Mühe lohnt – auch für den Mittelstand! *StuB*, pages 862–866, 2016.
- Erdbrügger, A. und Liegmann, B. Umsatzbesteuerung der interkommunalen Zusammenarbeit (§ 2b UStG). *Kommp Spezial*, pages 63–66, 2018.
- EuGH. Urteil vom 2.05.1996, 02.05.1996.
- EuGH. Urteil vom 04.06.2009, 04.06.2009.
- EuGH. Urteil vom 9.07.2015, 09.07.2015.
- EuGH. Urteil vom 12.09.2000, 12.09.2000.
- EuGH. Urteil vom 14.02.1985, 14.02.1985.
- EuGH. Urteil vom 15.07.2010, 15.07.2010.
- EuGH. Urteil vom 15.11.2012, 15.11.2012.
- EuGH. Urteil vom 16.09.2008, 16.09.2008.
- EuGH. Urteil vom 19.12.2012, 19.12.2012.
- EuGH. Urteil vom 26.01.2003, 26.01.2003.
- EuGH. Urteil vom 29.02.1996, 29.02.1996.
- EuGH. Urteil vom 29.09.2015, 29.09.2015.
- EuGH. Urteil vom 29.10.2015, 29.10.2015.
- FG Münster. Urteil vom 16.04.2013, 16.04.2013.
- Fiand, A. Das Steueränderungsgesetz 2015 - Wichtige Regelungen für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Bereich der Umsatzsteuer. *KStZ*, pages 29–33, 2016.
- FinMin. Bayern, 04.04.1990.
- FinMin. Hessen, 13.12.2006.
- Fritsch, F., Huschens, F., Koisiak, D., und Langer, M., editors. *UStG eKommentar*. 360 degree eKommentar. Bonn, Stollfuß Medien, Bonn, 2015.
- Gohlke, M. und Schmitz, J.-V. § 2b UStG unter dem Blickwinkel von Steuer- und Vergaberecht. *MwStR*, pages 780–786, 2016.
- Gosch, D. *Körperschaftsteuergesetz: Kommentar*. Beck-Online Bücher. Beck-Online and Beck, München, 3., völlig neubearb. Aufl. edition, 2015.
- Gröpl, C. und Zukiwski, M. Über das Ziel hinaus-Die neue BFH-Rechtsprechung zu Beistandsleistungen. *MwStR*, pages 77–86, 2014.
- Halder, G. und Lorenz, S. § 2b UStG und seine Umsetzung in den Landesverwaltungen – Die Vorgehensweise Hessens. *UR*, 67(20):783–786, 2018.
- Hammerl, R. und Fietz, A. Anwendungsfragen zu § 2b UStG: Darstellung und Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 16.12.2016 zur Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand. *MwStR*, pages 56–65, 2017.
- Heidner, H.-H. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Auswirkung der Rechtsprechung auf die Neuregelung in § 2b UStG. *UR*, pages 45–49, 2016.
- Heidner, H.-H. Die Sonderstellung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als umsatzsteuerlicher Unternehmer (§ 2b UStG). *UR*, pages 736–743, 2018.
- Heuermann, B. Verkauf von Grundstücken, die in das Privatvermögen einer als selbständiger Unternehmer tätigen natürlichen Person aufgenommen werden – Petar Kezić sp Trgovina Prizma/ Republika Slovenija. *MwStR*, pages 723–725, 2015.
- Hidien, J. W. und Schwarz, R. Ist die kommunale Straßenreinigung umsatzsteuerpflichtig? Zur Auslegung und Anwendung des § 2b UStG. *UR*, pages 338–353, 2017.
- Hüllmann, M. Die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand im Umbruch? *UStB*, pages 46–52, 2009.
- Huschens, F. Anmerkung zu EuGH v. 29.10.2015 Rs. C-174/14. *eu-ustb*, pages 75–77, 2015.
- Hüttemann, R. Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – alles wird gut? *UR*, pages 129–139, 2017.
- Hüttermann, R. Die Besteuerung der öffentlichen Hand. *FR*, pages 308–314, 2009.
- Ismer, R. Die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand im Lichte aktueller Rechtsprechung. *MwStR*, pages 654–660, 2016.

- Ismer, R. und Baur-Rückert, S. Die Besteuerung der öffentlichen Hand im Spannungsfeld zwischen unionaler Rationalität und mitgliedstaatlicher Freiheit. *MwStR*, pages 740-746, 2016.
- Ismer, R. und Keyser, A.-K. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Aktuelle Entwicklungen und gesetzgeberische Handlungsoption. *UR*, pages 81-91, 2011.
- Jürgens, A. und Menebröcker, M. Ist der Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand endlich geklärt? Eine systematische Betrachtung unter Berücksichtigung des BFH-Urteils v. 28.6.2017 (XI R 12/15) und der Schlussanträge der Generalanwältin am EuGH v. 19.4.2018 (C-140/17). *UStB*, pages 168-176, 2018.
- Kammerloher-Lis, S. und Kirsch, A. Tax Compliance Management Systeme bei Unternehmen der öffentlichen Hand am Beispiel der Kommunen. *DB*, pages 151-156, 2018.
- Klenk, F. Können einzelne Betriebe von Personen des öffentlichen Rechts Unternehmer sein? Folgerungen aus dem EuGH-Urteil Gmina Wrocław. *UR*, pages 180-183, 2016.
- Korn, K. und Strahl, M. Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2016- Teil 3: Handlungsbedarf aufgrund steuerlicher Änderungen zum Jahresende. *NWB*, pages 3667-3679, 2016.
- Krömker, U. § 3 ao. In Lippross, Otto-Gerd/Seibel, Wolfgang, editor, *Basis-Kommentar Steuerrecht*, Juris, pages Rn. 1-29. O. Schmidt, Köln, 2019.
- Kronawitter, M. Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand: Anwendungsfragen des § 2b UStG – mit Anmerkung Martin Kronawitter. *ZKF*, pages 12-18, 2017.
- Kubach, M., Leipnitz, T., und Porompka, B. Wie Verwaltungen das '2b-Monster' bezähmen. *Innovative Verwaltung*, 39(6):33-35, 2017.
- Küffner, T. Unternehmerische Tätigkeit einer Gemeinde beim Betrieb einer Sporthalle und Freizeithalle – Unmaßgeblichkeit rechtlicher Fehlvorstellungen beim Vorsteuerabzug. *UR*, pages 272-278, 2012.
- Küffner, T. und Rust, M. Kirchen im Fokus der Umsatzsteuer – muss das sein? Ausübung öffentlicher Gewalt durch kirchliche Rechtssträger nach dem geplanten § 2b UStG. *DStR*, pages 2533-2541, 2014.
- Küffner, T. und Rust, M. Wie sollen juristische Personen des öffentlichen Rechts jetzt handeln? *DB*, pages 1469-1470, 2016a.
- Küffner, T. und Rust, M. Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Probleme und Lösungsansätze bei Kooperationen zweier juristischer Personen des öffentlichen Rechts. *DStR*, pages 1633-1647, 2016b.
- Küffner, T., Stöcker, E.-E., und Zugmaier, O. *Umsatzsteuer-Kommentar*. Nummer 5 in NWB-Steuer-Kommentare. Herne, Verl. Neue Wirtschafts-Briefe, Herne, 5 edition, 2018.
- Kußmaul, H., Naumann, C., und Barke, F. Die juristische Person des öffentlichen Rechts in der Umsatzsteuer: Spezialregelungen der gesetzlichen Neukonzeption in § 2b UStG. *StB*, pages 326-334, 2017a.
- Kußmaul, H., Naumann, C., und Barke, F. Die juristische Person des öffentlichen Rechts in der Umsatzsteuer: Neukonzeption des § 2b UStG zur Angleichung der nationalen Regelungen an das Unionsrecht. *StB*, pages 288-295, 2017b.
- Lippross, O.-G. und Seibel, W. *Basis-Kommentar Steuerrecht: AO, AstG, BewG, EigZulG, ErbStG, EStG, FGO, GewStG, GrEStG, GrStG, InvZulG, KraftStG, KStG, SolZG, UmwStG, UStG*. Juris. Köln, O. Schmidt, Köln, 2019.
- Maier, S. und Übleiß, T. Beistandsleistungen und Umsatzsteuer - Zum Entwurf eines geplanten neuen § 2b UStG. *KommJur*, pages 206-210, 2015.
- Maier, S. und Übleiß, T. Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand-die Finanzverwaltung rät zum Handeln. *KommJur*, pages 331-333, 2016.
- Meurer, T. Steueränderungsgesetz 2015. *UStB*, pages 14-22, 2016.
- Meurer, T. BMF-Schreiben zu § 2b UStG und die Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug. *DStZ*, pages 163-171, 2017.
- Meyer, R. Nachholung unterlassener Vorsteuerabzüge im kommunalen Bereich. *ZKF*, pages 265-269, 2018.
- Müller, M. § 2b UStG – BMF-Schreiben klärt für juristische Personen des öffentlichen Rechts bestehende Unklarheiten (nicht). *UR*, 66(1):8-17, 2017.
- OFD Niedersachsen.
- OFD Nordrhein-Westfalen. *Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts: Arbeitshilfe*. OFD NRW, 2014.
- OFD Rostock, 21.11.2002.
- Pithan, C. P. Umfassender Systemwechsel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: § 2b UStG – Was nun? Was tun? *ZKF*, pages 271-277, 2015.
- Rau, G., Dürrwächter, E., Flick, H., und Geist, R. *Umsatzsteuergesetz Kommentar*. Legios Kommentare. Köln, O. Schmidt, Köln, 2018.
- Ringwald, A. Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand –: Vorschlag einer Neuregelung des § 2b UStG - E. *UR*, pages 1-5, 2015.
- Säcker, J., Rixecker, R., Oetker, H., und Limperg, B. *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB Band 1: Allgemeiner Teil §§ 1-240, ProStG, AGG*. München, 2015.
- Sauerland, T. Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts im neuen Umsatzsteuerrecht. *UStB*, pages 108-117, 2017.
- Scharpenberg, B. Größere Wettbewerbsverzerrungen durch Umsätze juristischer Personen des öffentlichen Rechts. *UR*, pages 834-838, 2017.
- Schmitz, M. und Möser, C. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Zeit für eine einheitliche Neukonzeption. *UR*, pages 607-618, 2014.
- Seibold-Freund, S. *Besteuerung von Kommunen: Regiebetrieb, Eigenbetrieb und kommunale GmbH im Ertragsteuer-, Grundsteuer-, Umsatzsteuer- und Gemeinnützigkeitsrecht*, volume Bd. 12 of *Finanzwesen der Gemeinden*. Berlin, E. Schmidt, Berlin, 2., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte auflage edition, 2015.
- Sterzinger, C. Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. *UR*, pages 37-44, 2009.
- Sterzinger, C. Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. *UR*, pages 655-671, 2015.
- Sterzinger, C. Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. *SteuK*, pages 1-4, 2016a.
- Sterzinger, C. Einzelfragen zur Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG. *DStR*, pages 2941-2944, 2016b.
- Sterzinger, C. Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung v. 16.12.2016 zur Neuregelung des § 2b UStG. *DStR*, pages 233-238, 2017.
- Sterzinger, C. Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Schlussanträge v. 19.4.2018 in der Rs. C-140/17. *UR*, pages 377-388, 2018.
- Strahl, M. Kooperationen von Körperschaften des öffentlichen Rechts: – Vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechungsentwicklung zur Umsatzsteuer –. *UR*, pages 381-387, 2012.
- Strahl, M. Neues zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand – Umstellungsnötigkeit bei Kooperationsverhältnissen. *kösdI*, pages 1-25, 2017.
- Suck, J. Zukunft von Beistandsleistungen unter umsatzsteuerrechtlichen Aspekten: – Rechtsprechung des BFH und ihre Folgen für die öffentliche Hand: Unionsrechtliche Grenzen für ein von den Kommunen gefordertes Nichtanwendungsgesetz –. *UR*, pages 205-211, 2013.
- Trost, C. und Menebröcker, M. Neuregelung der Besteuerung der öffentlichen Hand: Optionserklärung juristischer Personen des öffentlichen Rechts. *DB*, pages 2622-2626, 2016.
- Trost, C. und Menebröcker, M. *Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung - inkl. Arbeitshilfen online*, volume v.13202 of *Haufe Fachbuch*. Freiburg, Haufe Lexware Verlag, München, 2017.
- Wagner, Wilfried, Dziadkowski, D., Birkenfeld, W., Widmann, W., Küffner, T., Tillmanns, J., Schäfer, R., Hidién, J. W., und Desens, M. Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Mehr Wettbewerbsgerechtigkeit oder neue Belastungen für die Kommunen? *ifo Schnelldienst*, 70(2): 3-32, 2017.
- Weber, C. Steueränderungsgesetz 2015: Änderungen des Umsatzsteuerrechts. *UVR*, pages 364-370, 2015.
- Weber, C. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Das Anwendungsschreiben des BMF zu § 2b UStG. *UVR*, pages 75-85, 2017.
- Widmann, W. Die durch das Steueränderungsgesetz 2015 angeordneten umsatzsteuerlichen Änderungen. *MwStR*, pages 883-889, 2015a.
- Widmann, W. Umsatzbesteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts: Entwurf der Finanzministerkonferenz eines neuen § 2b UStG. *UR*, pages 5-11, 2015b.
- Widmann, W. Anwendung des neuen § 2b UStG gem. § 27 Abs. 22 UStG. *UR*, pages 13-16, 2016.
- Wiesch, T. *Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand*, volume Band 49 of *Rechtsordnung und Steuerwesen*. Köln, Otto Schmidt, Köln, 2016. URL <http://gbv.ebib.com/patron/FullRecord.asp?x?p=4733951>.