

von BMF und kommunalen Spitzenverbänden

1. Entwurf des lang erwarteten Anwendungsschreibens

Bekanntlich steht zum 1.1.2017, spätestens 1.1.2021, ein tiefgreifender Systemwechsel der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand an. Die Neuregelungen sollten „im Herbst“ durch ein dringend nötiges Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) erläutert werden, welches nun als Entwurf am 28. 9. in die Verbändeanhörung gegeben wurde.

So erfreulich die Einhaltung dieser Ankündigung ist, so ernüchternd ist der Entwurf des BMF-Schreibens für all jene, die auf praxistaugliche Aussagen der Finanzverwaltung in Bezug auf die Auswirkungen auf konkrete Betätigungen der jPdÖR gehofft hatten. Nichtsdestoweniger fassen wir die Aussagen des Entwurfs zusammen und hoffen, dass die umseitig beschriebenen Anregungen der Verbände noch zumindest teilweise Einfluss in die endgültige Fassung des BMF-Schreibens finden.

Im Einzelnen

In Rz. 3 des Entwurfs betont das BMF, dass die neue Regelung grundsätzlich **Bedeutung für alle jPdÖR** hat. Während sich die Gebietskörperschaften nach unserem Eindruck ohnehin angesprochen fühlen, ist zu betonen, dass auch öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, IHKen, aber auch alle übrigen Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, im Anwendungsbereich sind. Hervorzuheben sind dann aber aus unserer Sicht insbesondere auch alle AÖRen und

Zweckverbände – jeder der betroffenen Rechtsträger muss ggf. selbst bis Jahresende eine Erklärung auf Weiteranwendung des alten Rechts abgeben.

Die Rz. 4 und 5 verdeutlichen, dass für **jPdÖR künftig vorrangig § 2 UStG** und damit die Vorschrift, die auch für die privaten Rechtsträger gilt, zu prüfen ist und der neue § 2b nur in den Fällen relevant ist, in denen die jPdÖR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird.

Bei der Diskussion um die Auswirkungen des § 2b hat sich nach unserer Wahrnehmung gezeigt, dass sich vielfach die jPdÖR selbst nicht bewusst sind, auf welcher **rechtlichen Grundlage** sie insbesondere **zweiseitige Vereinbarungen** treffen. Der Entwurf des BMF-Schreibens hilft in dieser Frage aus unserer Sicht nur abstrakt weiter, indem ausgeführt wird, dass Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage bedeute, dass Sonderregelungen, die sich aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung etc. ergeben, das Handeln ausdrücklich erlauben müssen. Bedient sich die jPdÖR zulässigerweise einer vertraglichen Regelung des Rechtsverhältnisses in einem Fall, in dem sie auch einen Verwaltungsakt erlassen könnte, bleibt sie nach Rz. 12 gleichwohl öffentlich-rechtlich tätig.

Interessant ist das Zusammenspiel der Rz. 16 und 17 insbesondere dann, wenn sich jPdÖR auch weiterhin nicht ganz sicher sind, auf welcher Grundlage sie im konkreten Fall

handeln: Wird nämlich „ohne rechtliche Grundlage die Form des öffentlich-rechtlichen Vertrags gewählt, liegt kein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor“. „Nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns kann [aber] grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die von der jPdÖR gewählte Handlungsform auch die rechtlich zulässige ist.“ Dies ließe sich zielgerichtet dahingehend interpretieren, dass man im Zweifel gut beraten ist, die jeweilige Vereinbarung schon in ihrer Überschrift ausdrücklich so zu bezeichnen, wie man sie bezüglich der umsatzsteuerlichen Konsequenz gern hätte („privatrechtlicher Vertrag“ oder „öffentlich-rechtliche Vereinbarung“). Dies mag nicht rechtssicher sein, dürfte aber regelmäßig nicht schaden und dem Vertragspartner wird es egal sein.

Bemerkenswert erscheinen die Ausführungen in Rz. 20, in dem die auch wiederholte **Veräußerung** von im hoheitlichen Bereich genutztem **Vermögen**, die der Betrieb im nichtunternehmerischen Bereich mit sich bringt, regelmäßig als nicht nachhaltig bezeichnet wird – so dass die jPdÖR hier nicht umsatzsteuerbar wäre. Dies mag – zu Ende gedacht – gewissen Handlungsspielraum eröffnen.

Bei der entgeltlichen Bereitstellung des dienstlichen **Telefons und PKWs für private Zwecke** an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer soll es sich weiterhin nicht um eine steuerbare Tätigkeit handeln.

Fragen zur **Parkraumbewirtschaftung** am Straßenrand (zwar hoheitlich, aber ggf. wettbewerbsrelevant) klammert das BMF aus.

Interessant ist noch die Einschätzung in Rz. 45, dass die **reine Kostenersparnis** zwar im öffentlichen Interesse liege, jedoch **kein** spezifisches **Kennzeichen öffentlich-rechtlichen Handelns** im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG sei. Zudem die klare Aussage, dass **Kooperationsleistungen rein kostendeckend** abgerechnet werden müssen. Hierbei dürfen zwar pauschalisie-

rende Annahmen verwendet werden, eine **Eigenkapitalverzinsung** hat aber zu unterbleiben. Der zugrundeliegende Kooperationsvertrag zwischen jPdÖR ist dann als „**langfristig**“ zu bewerten, wenn er ungeachtet einer ggf. kurzfristigen Kündbarkeit entweder auf unbestimmte Zeit geschlossen ist, oder eine Laufzeit von wenigstens 5 Jahren hat. Antworten auf die in der Literatur diskutierte Frage, was „**Erhalt der öffentlichen Infrastruktur**“ praktisch bedeutet, bleibt das BMF trotz einiger Ausführungen zu der Frage in Rz. 48 genauso schuldig, wie Antworten auf die Frage, wie

im Hinblick auf das **Wesentlichkeitsmerkmal** in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 d UStG im Zusammenhang mit Sporteinrichtungen mit der Überlassung an Vereine umzugehen ist.

Alles in allem lässt sich sagen, dass sich die Lektüre des rund 15-seitigen BMF-Schreibens zwar lohnt, der vorliegende Entwurf die hohen Erwartungen an das angekündigte Schreiben aber nur zu einem kleinen Teil erfüllt. An der für fast alle Fälle zutreffenden Empfehlung, mittels Erklärung an das Finanzamt zunächst im alten Recht zu bleiben, ändert dieser Entwurf wenig.

2. Eingabe der kommunalen Spitzenverbände an den BMF

Mit Schreiben vom 29.9.2016 haben die **kommunalen Spitzenverbände** (Dt. Städte- tag, Dt. Landkreistag, Dt. Städte- u. Gemein- debund und Verband kommunaler Unter- nehmen) **das Bundesministerium der Finanzen (BMF)** auf **einige Anwendungs- fragen** zu § 2b UStG hingewiesen, zu denen mit Priorität **Klarstellungen** im BMF- Schreiben **erbeten** wurden. Nachfolgend sind diese Punkte (verkürzt, meist wörtlich) dar- gestellt, um sie evtl. bei der Einschätzung von USt-Belastungen bei der eigenen jPdÖR zu berücksichtigen. Sofern dazu im Ent- wurf des BMF-Schreibens schon gewisse Antworten gegeben wurden, sind hier die dortigen Randziffern [BMF Rz ...] vermerkt.

1. Begriff „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ (§ 2b Abs. 1 Satz 1)

Für die Praxis sollte statt einer rein ab- strakten Aussage dazu mit einer an konkreten Fallkonstellationen anknüpfenden Positiv- liste operiert werden. Folgende Klarstellun- gen werden erbeten:

a) Übt eine jPdÖR eine hoheitliche Tätigkeit i. S. d. BMF-Schr. V 1.12.2009 aus (An- schluss- u. Benutzungszwang), handelt es sich stets um eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt [BMF Rz 16], und zwar selbst dann, wenn die jPdÖR anstelle von Gebühren privatrechtliche Entgelte erhebt.

b) Wird die jPdÖR auf Grundlage eines öffentlich-rechtlichen (ö-r) Vertrages tätig, so handelt sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Ein Vertrag ist danach insbes. dann als öffentlich-rechtlich einzustufen, wenn eines von 6 genannten Kriterien vorliegt [BMF Rz 12 ff.]

c) Erhebung von Gebühren oder Beiträgen auf gesetzlicher bzw. satzungsrechtlicher Grundlage ist ein hinreichendes Indiz für „öffentliche Gewalt“.

d) Bei Amtshilfe einer jPdÖR für eine andere jPdÖR liegt grundsätzlich öffentliche Gewalt vor.

2. Es wäre die Klarstellung wünschenswert, dass die **Abwasserbeseitigung** sowie die **Entsorgung von Hausmüll** u. a. **auch** im neuen Recht unverändert keine unter- nehmerische Tätigkeit darstellt. Dies unab- hängig davon, ob der zuständige ö-r Ent- sorger Benutzungsgebühren oder „privat- rechtliche Entgelte“ i. S. d. jeweiligen landes- rechtlichen KAG verlangt.

3. Es sollte klargestellt werden, dass **Kon- zessionsabgaben** nach der KAV bzw. der KAE kein steuerpflichtiges Entgelt darstellen. Anderenfalls muss klargestellt werden, in welchem Umfang von steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen auszugehen ist und dass die in den Konzessionsverträgen oder in der KAV bzw. der KAE genannten Beträge als Netto-Beträge anzusehen sind.

4. Es sollte klargestellt werden, dass § 2 b Abs. 3 Nr. 2 UStG, wonach die **Zusammen- arbeit von jPdÖR** der Wahrnehmung einer „allen Beteiligten“ obliegenden Aufgabe dienen muss, **auch bei der vertikalen Zusammenarbeit** anzuwenden ist [BMF Rz. 49]. Das betrifft die Zusammenarbeit in Zweckverbänden und die wechselseitigen Leistungen zwischen kommunalen Gebiets- körperschaften unterschiedlicher Ordnung (z. B. Landkreis — kreisangehörige Gemein- den, höhere Kommunalverbände — Land- kreis/kreisfreie Stadt), und auch die Zusam- menarbeit zwischen AöR und ihrer Träger- kommune sowie der Kommunen mit Bund und Ländern.

5. Es wird um eine Klarstellung gebeten, dass bei der vertikalen wie horizontalen **Zusammenarbeit von jPdÖR** die Voraus- setzungen für **die Nichtsteuerbarkeit** nach

§ 2b Abs. 3 Satz 2 UStG **auch bei** solchen **Leistungen** erfüllt sein können, **die** die jeweiligen jPdÖR **auch von privaten Dritten beziehen dürfen** (z. B. sog. **Back-office- Tätigkeiten wie die Leistungen inter- kommunaler Rechenzentren, Call-Center und Bauhöfe**). [BMF Rz. 49, 50, teils ab- lehrend].

6. Leistungen einer **AöR an den nicht- unternehmerischen Bereich ihrer Träger- kommunen** sollten im Ergebnis nicht anders behandelt werden, als Leistungen eines Eigenbetriebs an seine Trägerkommune, d.h. als nichtsteuerbar.

7. Für die sog. **hoheitlichen Hilfsgeschäfte** (z. B. **Veräußerung von Gegenständen, die im Hoheitsbereich genutzt wurden**) wird um eine analoge Anwendung der Regelung des Abschnitts 2.10 (1) S. 10 u. 11 UStAE gebeten. Nach vorgenannter Regelung sind die entsprechenden Einnahmen meist nicht steuerbar [BMF Rz. 19, 20].

8. Erbeten wird eine **analoge Anwendung des § 15 a UStG**, wonach ein **anteiliger Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen** zugelassen wird, wenn vor Anwendung des § 2 b UStG Investitionen getätigt werden, die erst nach Anwendung des § 2 b UStG für umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflich- tige Umsätze verwendet werden. Die bis- herige Behandlung hatte zur Folge, dass für Eingangsleistungen kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte.

9. Bitte um einen expliziten **Hinweis**, dass die Ausführungen zur Abgrenzung der wirt- schaftlichen Tätigkeiten i. S. d. § 2b UStG **keine Auswirkungen auf die ertrag- steuerliche Beurteilung** der jeweiligen Tätigkeiten haben, z. B. bei der Vermögens- verwaltung.