

Ralf Meyer

Reform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) – Herausforderungen an die praktische Umsetzung



Positionspapier

ifV Akademie e.V.
Gelsenkirchen

ifV Institut
für Verwaltungs-
wissenschaften gGmbH



ifV – Positionspapier P-2019/ 2

Inhalt

1	Einleitung.....	3
2	Die bisherige einrichtungsbezogene Sichtweise	4
3	Die künftige einrichtungsunabhängige Sichtweise	5
3.1	Vorbemerkungen.....	5
3.2	Die Wirtschaftliche Tätigkeit	5
3.3	Die Einschränkung der Unternehmereigenschaft.....	7
3.3.1	Die Mehrstufige Prüfung	7
3.3.2	Im Rahmen der öffentlichen Gewalt ob-liegende Tätigkeiten	7
3.3.3	Hilfs- und Nebengeschäfte.....	8
3.4	Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen.....	9
3.4.1	Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit.....	9
3.4.2	Die quantitative Wettbewerbsgrenze	10
3.4.3	Steuerfreie Umsätze	11
3.4.4	Beistandsleistungen.....	11
4	Anforderungen an die kommunale Finanzbuchhaltung	13
4.1	Erforderliche gesamtheitliche Betrachtung	13
4.2	Die Gestaltung des Kontenplans	13
4.3	Sicherstellung einer einheitlichen Buchungssystematik	14
4.4	Verwendung von Steuerkennzeichen.....	14
5	Fazit	15

1 Einleitung

Die Reform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand bringt viele Rechts- und Auslegungsfragen mit sich. Dementsprechend fordern die kommunalen Spitzenverbände eine Verlängerung der Übergangsfrist und die Schaffung einer zumindest temporären Anrufungsauskunft.¹ Neben den aufgeworfenen Rechtsfragen dürfte aber gerade die praktische Umsetzung Kommunen vor Herausforderungen stellen.

Da die Gemeinden vor Ort grundsätzlich für alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft zuständig sind,² weisen Gemeindeverwaltungen i.d.R. einen hohen Diversifikationsgrad auf. Der kommunale Haushaltsplan in NRW besteht z.B. aus 17 verbindlichen Produktbereichen unterhalb derer sich nahezu beliebig viele Produktgruppen und Produkte befinden können.³ Diese Heterogenität schlägt sich auch im Rechnungswesen nieder. Zwar wurde mit der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik die Basis für ein zentrales, einheitliches Rechnungswesen geschaffen.⁴ In der Praxis besteht aber regelmäßig noch erheblicher Optimierungsbedarf im Hinblick auf die einheitliche und folgerichtige Verbuchung gleichartiger Sachverhalte. Ein Grund dafür ist sicherlich auch, dass im Genehmigungsverfahren der Kommunalaufsicht weiterhin dem Haushaltsplan ein höherer Stellenwert eingeräumt wird als dem Jahresabschluss.⁵

Die bisherige Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand war einrichtungsbezogen. Grundsätzlich nur die Einrichtungen der Gemeindeverwaltung, die die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) erfüllt hatten, unterlagen auch der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 3 UStG aF i.V.m. § 4 KStG). Nach

der Reform der Unternehmereigenschaft ist das Merkmal des BgA aber für die Umsatzsteuer obsolet. Eine einrichtungsbezogene Abgrenzung der umsatzsteuerrelevanten Umsätze ist damit nicht mehr möglich. Vielmehr müssen unabhängig vom Verwaltungsbereich sämtliche Tätigkeiten gewürdigt werden und zwar grundsätzlich unabhängig von der Höhe der jeweiligen Umsätze. Die Gemeindeverwaltung muss im künftigen Umsatzsteuersystem als Ganzes betrachtet werden und zwar unabhängig von Verwaltungs- und Produktbereichen. Dies dürfte nur gelingen, wenn die Finanzbuchhaltung optimiert wird und sichergestellt werden kann, dass vergleichbare Geschäftsvorfälle auch einheitlich verbucht werden. Nur wenn bereits anhand der Aufwands- und Ertragsbuchungen die steuerrelevanten von den nicht steuerrelevanten Geschäftsvorfällen abgegrenzt werden können, dürfte auch die praktische Umsetzung der Reform der Unternehmereigenschaft in den Kommunen gelingen. Andernfalls dürfte der Steuerdeklarationsprozess nicht nur deutlich aufwendiger und komplexer, sondern auch fehlerbehafteter werden. Unrichtige oder unvollständige Steueranmeldungen und Steuererklärungen bergen aber ein nicht zu unterschätzendes strafrechtliches und reputatives Risiko für Bürgermeister und Kämmerer, das unbedingt vermieden werden sollte.

Mit diesem Positionspapier werden die wesentlichen Folgen der Reform der Unternehmereigenschaft für den kommunalen Bereich dargestellt und die daraus resultierenden Anforderungen an die Finanzbuchhaltung dargestellt.

¹ Dt. Städtetag v. 4.7.2019.

² Art. 28 Abs. 2 GG i.V.m. § 2 GO NRW.

³ Kutter 2019, b-9b, Tz. 2.1.3.

⁴ Klieve/Funke 2019.

⁵ Klieve/Funke 2019, Tz. 4.1f.

2 Die bisherige einrichtungsbezogene Sichtweise

Auch nach bisherigem Recht bilden alle Tätigkeitsbereiche der Gemeinde ein einheitliches Unternehmen.⁶ Allerdings ist die Abgrenzung der umsatzsteuerrelevanten von den nicht umsatzsteuerrelevanten Umsätzen einrichtungsbezogen möglich. Der BgA ist nicht nur der Steuergegenstand⁷ der Ertragsteuer, sondern zugleich auch Abgrenzungsobjekt für die unternehmerischen Einrichtungen der Gemeinde.⁸ Außerhalb land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und einzelner Katalogtätigkeiten unterliegen daher nur Umsätze, die einem BgA zuzurechnen sind, der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 3 UStG a.F. i.V.m. § 4 KStG).

Ein BgA wird nur begründet, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale (§ 4 KStG) nebeneinander erfüllt werden:

- Einrichtung
- nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmeerzielung
- wirtschaftlich herausgehoben Tätigkeit
- kein Hoheitsbetrieb
- kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
- keine Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO)⁹

Die Tatbestandsmerkmale selbst sind durch unbestimmte, auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe definiert. Der Verwaltungspraxis ist es allerdings gelungen, für dieses Problem praktikable Lösungen zu entwickeln.¹⁰ Die Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) haben durch Schaffung von Betragsgrenzen den BgA objektiviert und dadurch einen beachtlichen Teil potentiell steuerbarer Tätigkeiten ausklammert. Wirtschaftlich herausgehoben ist nämlich eine Tätigkeit nur, wenn ihr Jahresumsatz die

Grenze von 35.000 EUR überschreitet.¹¹ Damit werden Tätigkeiten, aus denen lediglich geringe Umsätze generiert werden, per se aus dem Anwendungsbereich der Ertrag- und Umsatzsteuer herausgenommen. Eine gesonderte Prüfung der Wettbewerbsrelevanz erübrigt sich in diesen Fällen ebenso wie Abgrenzungsfragen, ob es sich um eine hoheitliche oder noch vermögensverwaltende Tätigkeit handelt. Die Aufgriffsgrenze von 35.000 EUR Jahresumsatz hat damit bisher die Qualität eine Besteuerungsfreigrenze.¹²

Beispiel 1: Verkauf von Stammbüchern nach bisheriger Rechtslage

Das Standesamt der Gemeinde hat im vergangenen Jahr Familienstammbücher für 10.000 EUR verkauft. Die Stammbücher wurden über einen Großhändler für 8.000 EUR brutto bezogen.

Wegen des Jahresumsatzes von nur 10.000 EUR liegt keine wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit vor. Die Gemeinde begründet daher mit dem Verkauf der Stammbücher keinen BgA. Weil der Verkauf der Stammbücher nicht im Rahmen eines BgA erfolgt, unterliegt er auch nicht der Umsatzsteuer. Damit entfällt die Pflicht zur gesonderten Aufzeichnung des Ein- und Verkaufs der Stammbücher für steuerliche Zwecke.

Wegen der einrichtungsbezogenen Abgrenzung sind die steuerlichen Anforderungen an das kommunale Rechnungswesen relativ gering. Erträge und Aufwendungen müssen lediglich über die Schaffung eines gesonderten Profitcenters o.ä. innerhalb der Haushaltsrechnung separiert werden. Eine einheitliche Zuordnung gleichartiger Geschäftsvorfälle zu Sachkonten BgA-übergreifend ist keine Bedingung.

⁶ Abschn. 2.11 Abs. 2 UStAE.

⁷ Kahsnitz 2019, 1017.

⁸ Müller 2019, § 2 UStG, Rn. 440.

⁹ Ausnahmen: Verpachtung eines BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63)

¹⁰ Hidien 2019, § 4 UStG, Rn. 1404f.

¹¹ R 4.1 Abs. 5 KStR 2015.

¹² Hidien 2019, § 4 UStG, Rn. 173ff.

3 Die künftige einrichtungsunabhängige Sichtweise

3.1 Vorbemerkungen

Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand durch das Steueränderungsgesetz 2015 (§ 2b UStG) entfällt die Koppelung der Unternehmereigenschaft an den ertragsteuerlichen BgA. Die Wesentlichkeitsgrenze von 35.000 EUR ist daher spätestens ab 2021 für Zwecke der Umsatzsteuer nicht mehr anzuwenden. Unabhängig von der Höhe ist demnach jede Tätigkeit darauf hin zu untersuchen, ob sie als wirtschaftliche¹³ Tätigkeit in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fällt und ggfs. nach § 4 UStG steuerbefreit ist.

Beispiel 2: Verkauf von Stammbüchern nach neuer Rechtslage

Das Standesamt der Gemeinde hat im vergangenen Jahr Familienstammbücher für 10.000 EUR verkauft. Die Stammbücher wurden über einen Großhändler für 8.000 EUR brutto bezogen.

Die Höhe des Jahresumsatzes ist für die Frage, ob die Umsätze aus dem Verkauf der Stammbücher in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fallen entgegen der bisherigen Rechtslage künftig nicht mehr relevant. Entscheidend ist künftig lediglich, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Da der Verkauf von Stammbüchern unstreitig keine Tätigkeit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt ist, unterliegt er als wirtschaftliche Tätigkeit der Umsatzsteuer, auch wenn durch die Tätigkeit weiterhin kein ertragsteuerlicher BgA begründet wird. Mangels Steuerbefreiung sind die Umsätze auch umsatzsteuerpflichtig. Aus den Eingangsrechnungen für den Bezug der Stammbücher ist zudem ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG möglich. Für steuerliche Zwecke sind der Ein- und Verkauf der Stammbücher gesondert aufzuzeichnen und entsprechende Rechnungen 10 Jahre aufzubewahren (§ 14b Abs. 1 Satz 1 UStG).

Auch für Gemeinden gilt zwar die Kleinunternehmergrenze von 17.500 EUR (§ 19 UStG). Diese dürfte regelmäßig aber nicht anwendbar sein, weil sie nur einmalig auf das gesamte Unternehmen bezogen wird und nicht auf einzelne Tätigkeiten, Ämter oder Einrichtungen. Wird durch andere steuerpflichtige Umsätze bereits die Kleinunternehmergrenze überschritten, ist sie auch nicht auf Tätigkeiten, aus denen deutlich geringere Jahresumsätze als 17.500 EUR erzielt werden, anzuwenden.

¹³ Das UStG verwendet in § 2 Abs. 1 UStG die Begriffe „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“. Diese müssen aber inhaltlich entsprechend des unionsrechtlichen Begriffs „wirtschaftliche Tätigkeit“ in Art. 9 MwStSystRL ausgelegt werden. Zur besseren Lesbarkeit wird daher in diesem Positionspapier einheitlich der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ verwendet. Ergänzend wird verwiesen auf Treiber 2019, § 2 UStG, Rn. 63; Stadie 2019, § 2 UStG, Rn. 191.

Beispiel 3: Entgelte für Fotokopien

Im Bürgeramt wurden für die Fertigung von Kopien (keine amtlichen Beglaubigungen) Entgelte von 300 EUR im Kalenderjahr erzielt. Der Jahresumsatz aus dem Betrieb des Schwimmbades (Eigenbetrieb der Gemeinde) beläuft sich wie im Vorjahr auf ca. 100.000 EUR.

Der Eigenbetrieb ist unselbständiger Teil der Gemeinde. Die Umsätze sind daher der Gemeinde zuzurechnen. Dadurch wird im vorliegenden Fall bereits die Kleinunternehmergrenze überschritten. Die Fertigung nicht beglaubigter Kopien stellt keine Tätigkeit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt dar, sondern grundsätzlich eine wirtschaftliche Tätigkeit. Mangels Steuerbefreiung sind die erzielten Entgelte auch der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Hinweis: Anders sind allerdings die Gebühren für Zweitausfertigungen von Bescheiden zu beurteilen. Ist die eigentliche Tätigkeit (z.B. Festsetzung von Kommunalabgaben) nicht steuerbar, gilt dies auch für diese unselbständige Nebenleistung.

Die Neuregelung der Unternehmereigenschaft macht es daher nicht nur erforderlich, sämtliche Leistungen der Gemeinde dahingehend zu überprüfen, ob sie Ausfluss einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind und ggfs. eine Steuerbefreiung einschlägig ist. Es muss gleichzeitig auch sichergestellt werden, dass steuerrelevante Geschäftsvorfälle einheitlich und mit Steuerkennzeichen verbucht werden, um diese für Umsatzsteuervoranmeldungen und Erklärungen identifizieren zu können.

3.2 Die Wirtschaftliche Tätigkeit

Leistungen der Gemeinden unterliegen der Umsatzsteuer, wenn sie Ausfluss einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind. Ob eine Tätigkeit „wirtschaftlich“ im Sinne der Mehrwertsteuer ist, bestimmt sich allerdings nicht nach betriebswirtschaftlichen Kriterien. Insbesondere Gewinnstreben ist keine zwingende Voraussetzung.¹⁴ Einnahmeerzielung und die Teilnahme am allgemeinen Markt für Waren und Dienstleistungen sind grundsätzlich ausreichend. Daher können auch subventionierte, nicht kostendeckende Tätigkeiten gleichwohl „wirtschaftlich“ im Sinne der Umsatzsteuer sein und damit auch die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs eröffnen.

Beispiel 4: Überlassung von Schulturnhallen an Vereine

Die Gemeinde überlässt ihre Schulturnhallen außerhalb der Schulzeit an Sportvereine. Das Nutzungsentgelt pro Nutzungsstunde beträgt lediglich 1,50 EUR. Aufgrund des geringen Nutzungsentgelts wird aus der Überlassung der Schulturnhallen ein hoher fünfstelliger Verlust pro Jahr erzielt.

¹⁴ Jürgens/ Menebröcker 2018, S. 168.

Eine fehlende Kostendeckung ist für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit grundsätzlich unerheblich, solange ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht und die Leistungserbringung insgesamt marktüblich erfolgt.¹⁵

Voraussetzung für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist zunächst der unmittelbare Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und der dafür erhaltenen Gegenleistung.¹⁶ Fehlt dieser, liegt keine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Wird daher eine Leistung unabhängig von der Gegenleistung erbracht und sind insbesondere soziale Faktoren maßgeblich für die Höhe der Gegenleistung, fällt die Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer. Daher hat der EuGH die Rechtshilfe durch öffentliche Büros in Finnland als nichtwirtschaftliche Tätigkeit eingestuft, weil die erhobenen Gebühren lediglich zwischen 20% und 75% der tatsächlich angefallenen Beratungshonorare betragen und sich nicht nach der Schwierigkeit der Rechtssache oder den geleisteten Stunden sondern ausschließlich an den wirtschaftlichen Verhältnissen der Leistungsempfänger bemaßen.¹⁷ Je geringer die Einkünfte und das Vermögen der Empfänger war desto geringer war folglich auch der Bezug zum objektiven Wert der erbrachten Rechtsberatungsleistung. In Anbetracht dieser Umstände kam der EuGH daher zu dem Schluss, dass es an der erforderlichen Unmittelbarkeit zwischen Dienstleistung und Entgelt fehlte. Die Tätigkeit der öffentlichen Büros stellte daher zwar eine Tätigkeit „wirtschaftlicher Art“ aber keine wirtschaftliche Tätigkeit dar.¹⁸

Zu einem ähnlichen Ergebnis kam der EuGH auch im Fall des öffentlichen Schülertransports durch eine Gemeinde.¹⁹ Diese hatte Leistungen eines Transportunternehmers zur Durchführung des Schülertransports bezogen und hierfür Elternbeiträge erhoben. Weil die Beiträge in Abhängigkeit vom Einkommen und Vermögen erhoben wurden, waren nur ca. ein Drittel der Eltern beitragspflichtig. Die so erzielten Beitragseinnahmen deckten gerade einmal 3% der Selbstkosten der Gemeinde. Der EuGH erkannte zwar einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Transportleistung und den dafür erhobenen Beiträgen an. Gleichwohl sprach aber seiner Auffassung nach der deutliche Unterschied zwischen den Kosten der Gemeinde und den erhaltenen Elternbeiträgen gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Dementsprechend qualifizierte er die erhobenen

Beiträge auch nicht als Entgelt sondern lediglich als Gebühr. Wegen der deutlichen Abweichung zwischen den Bedingungen, unter denen die Gemeinde die Transportleistungen erbracht hatte und denen, die am Markt üblich waren, sah er die Gemeinde auch nicht als Unternehmer sondern selbst als Endverbraucher von Beförderungsleistungen an.²⁰

Zwar ist der Grad der Kostendeckung grds. unerheblich für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Wird eine Leistung darüber hinaus aber auch unabhängig von einer Gegenleistung erbracht und ist die Bemessung der Gegenleistung zudem allgemein von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Leistungsempfängers abhängig, fehlt es an der Marktüblichkeit der Tätigkeit.

Beispiel 5: Jugendfreizeit

Das Jugendamt der Gemeinde organisiert in den Sommerferien eine Ferienfreizeit auf Norderney mit 30 Jugendlichen. Es werden dafür Zimmer in einer Jugendherberge gebucht und ein Busunternehmen mit dem Transfer beauftragt. Die Betreuung vor Ort erfolgt durch einen Verein. Die Gesamtkosten für Transfer, Unterkunft und Betreuung belaufen sich auf 30.000 EUR. In Abhängigkeit vom Einkommen der Eltern werden anteilige Kostenbeiträge erhoben. Für Bezieher von Leistungen der Grundsicherung wird zudem kein Kostenbeitrag gefordert. Die so tatsächlich erzielte Kostenbeteiligung beläuft sich daher auch nur auf 3.500 EUR.

Lösung:

Die Durchführung der Ferienfreizeit stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Die Gemeinde tritt nach außen insbesondere nicht vergleichbar einem Reiseunternehmer auf, sondern ist selber Empfänger von Reisedienstleistungen, die sie überwiegend aus öffentlichen Mitteln finanziert. Die Kostenbeiträge stellen damit keine Entgelte für eine erbrachte Reisedienstleistung dar, weil sie nicht leistungsabhängig, sondern lediglich einkommensabhängig oder gar nicht erhoben werden. Auch wenn die Gemeinde hier nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, ist sie hier gleichwohl nicht Unternehmer. Damit steht ihr aber auch kein Vorsteuerabzug aus den bezogenen Leistungen für Unterkunft, Bustransfer und Betreuung vor Ort zu.

¹⁵ BFH v. 28.6.2017 – XI R 12/15, MwStR 2017, 788

¹⁶ Korn 2019, § 2b UStG, Rn. 11-15.

¹⁷ EuGH v. 29.10.2009 - C-246/08, Kommission/Finnland, BeckRS 2009, 71213.

¹⁸ Kritische Anmerkungen u.a. Huschens 2009, S. 59; Widmann 2010, S.221.

¹⁹ EuGH v. 12.5.2016 - C-520/14, Gemeinde Borsele, DStRE 2016, 798.

²⁰ Kritische Anmerkungen u. a. Grube 2016, S. 492.

3.3 Die Einschränkung der Unternehmereigenschaft

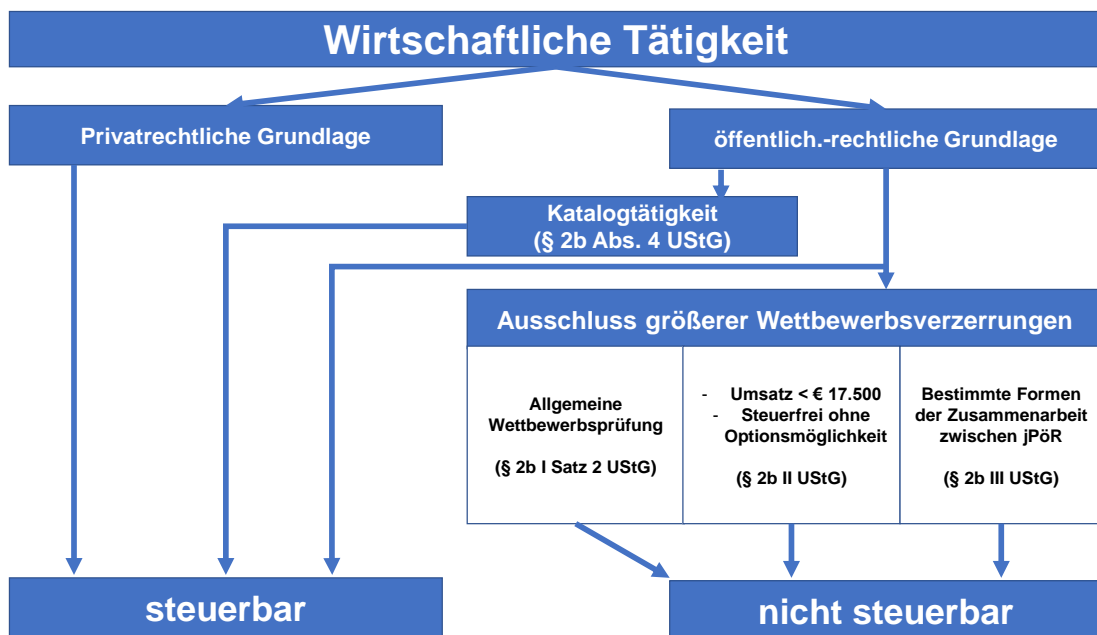
3.3.1 Die Mehrstufige Prüfung

Auch wenn eine dem Grunde nach wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, unterliegt diese nicht der Umsatzsteuer, wenn sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird und nicht wettbewerbsrelevant ist (§ 2b Abs. 1 UStG). Die Behandlung als Nichtunternehmer darf nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen stets vor, sofern die fragliche Tätigkeit eine sogenannte Katalogtätigkeit nach § 2b Abs. 4 UStG ist. Größere Wettbewerbsverzerrungen können hingegen ausgeschlossen werden, wenn einer der gesetzlichen Wettbewerbsausschlüsse vorliegt:

- Umsätze aus gleichartigen hoheitlichen Tätigkeiten von nicht mehr als 17.500 EUR im Jahr (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG),
- Umsätze, die, wenn sie auf privatrechtlicher Basis erbracht würden, steuerfrei wären und für die auch nicht zur Umsatzsteuer optiert werden könnte (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG),
- bestimmte Formen der Zusammenarbeit zwischen juristischen Personen öffentlichen Rechts (jPöR) (§ 2b Abs. 3 UStG).

Nur wenn eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird und die Nichtbesteuerung zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, unterliegt die Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer. Wird die Tätigkeit hingegen auf privatrechtlicher Basis ausgeübt, ist für die Umsatzsteuerbarkeit die Wettbewerbsrelevanz nicht erforderlich.

Abbildung 1: Prüfschema Unternehmereigenschaft



Quelle: Darstellung angelehnt an Maier/ Übleiß 2016, S. 331.

3.3.2 Im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Tätigkeiten

Steuerlich privilegiert werden nur Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden. Dies sind Tätigkeiten, deren Grundlage eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung ist. Diese kann sich aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einer

Satzung, einem Verwaltungsabkommen, einer Verwaltungsvereinbarung oder einem öffentlich-rechtlichen Vertrag ergeben. Bedient sich die Gemeinde zur Umsetzung einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung aber einer privatrechtlichen Handlungsform, wird die Tätigkeit gleichwohl

nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt.²¹

Beispiel 6: Instrumentenverleih der Musikschule

Die Gemeinde betreibt auf Grundlage einer öffentlichen Satzung ihre Musikschule. Entsprechend der Satzung hat jeder Musikschüler das Recht, entsprechend Verfügbarkeit das für den Musikschulunterricht erforderliche Instrument von der Musikschule zu mieten. Die Gebühren werden durch Gebührenbescheid auf Basis der Musikschulgebührensatzung festgesetzt und belaufen sich im Kalenderjahr auf 2.000 EUR.

Die Musikschulsatzung als auch die Musikschulgebührensatzung stellen öffentlich-rechtliche Sonderregelungen dar. Die Umsetzung erfolgt allerdings auf privatrechtlicher Grundlage. Zwischen der Musikschule und dem Musikschüler wird im Hinblick auf den Instrumentenverleih ein privatrechtliches Mietvertragsverhältnis begründet. Die Überlassung von Instrumenten im Rahmen von Mietverträgen wird daher nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt. Die Überlassung der Instrument ist zudem unter den weiteren Voraussetzungen auch steuerpflichtig, weil es sich weder um eine steuerfreie Grundstücksvermietung (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) noch um eine nach § 4 Nr. 21 UStG unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistung handelt.²²

3.3.3 Hilfs- und Nebengeschäfte

Ein Sonderproblem stellt die Qualifikation von Hilfs- und Nebengeschäften zu Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt dar. Zum Unternehmen gehören neben dem Grundgeschäft auch sogenannte Hilfs- und Nebengeschäfte.²³ Diese können dadurch gekennzeichnet sein, dass sie für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, weil sie nicht nachhaltig, sondern nur gelegentlich anfallen. Gleichwohl sind sie als Ergänzung des Grundgeschäfts unabhängig von ihrem Umfang stets Teil des Unternehmens.²⁴ Als Hilfgeschäfte sind die Tätigkeiten definiert, die das Grundgeschäft üblicherweise mit sich bringt und die in engem Zusammenhang mit dessen Beginn, Beendigung oder Fortführung stehen. Üblicherweise handelt es sich dabei um die Veräußerung von Unternehmensgegenständen. Ergänzend zu den Hilfgeschäften fallen unter die Nebengeschäfte alle gelegentlichen Geschäfte, die nicht Hilfgeschäft sind, aber gleichwohl in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang zum Grundgeschäft stehen.

Beispiel 7: Dreharbeiten in einem Schwimmbad

Das städtische Schwimmbad wird für Dreharbeiten zu einem Fernsehfilm für einen Tag für den öffentlichen Badeverkehr geschlossen und an eine Produktionsfirma vermietet.

Die einmalige Überlassung des Schwimmbads für Dreharbeiten wäre für sich betrachtet grds. nicht steuerbar. Allerdings steht die Überlassung für Dreharbeiten in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb des Schwimmbads und erfolgt damit ebenfalls im Rahmen des Unternehmens.

Im Zusammenhang mit der Beurteilung von Hilfgeschäften (z.B. Veräußerungen von Gegenständen) zu Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass diese nur steuerbar sind, wenn sie für sich genommen auch nachhaltig sind.²⁵ Hintergrund dieser Rechtsauffassung dürfte die langjährige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sein, wonach Leistungen, die sich als Nebenfolge einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit ergeben, nur dann steuerbar sind, wenn sie selbst einen geschäftlichen Rahmen erreichen.²⁶

Beispiel 7: Veräußerung eines gebrauchten Feuerwehrfahrzeugs

Die Gemeinde veräußert ein ausgesondertes Feuerwehrfahrzeug über die Auktionsplattform des Zolls.

Lösung:

Die Tätigkeit der Feuerwehr stellt sich als Ausübung öffentlicher Gewalt dar und ist daher gemäß § 2b Abs. 1 UStG nicht steuerbar. Die Veräußerung eines ausgesonderten Feuerwehrfahrzeugs ist nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls nicht steuerbar, weil sie für sich genommen nicht nachhaltig ist und damit keinen geschäftlichen Rahmen erreicht.

Auch wenn die Finanzverwaltung sich namentlich auf Hilfgeschäfte beschränkt, lassen zumindest die Beispiele im Anwendungsschreiben den Schluss zu, dass auch Nebengeschäfte zu einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt bei fehlender Nachhaltigkeit nicht steuerbar sein sollen.²⁷

Allerdings bestehen Zweifel, ob diese Rechtsauffassung nicht obsolet geworden ist, weil das Unionsrecht keine Unterscheidung zwischen Grund-, Neben- oder Hilfgeschäften trifft. Der

²¹ BMF v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 6ff.

²² Tehler 2019, § 4 Nr. 21 UStG, Rn. 285 analog.

²³ Janzen 2019, § 2 UStG; Rn. 253ff.

²⁴ Hidien 2017, § 4 UStG, Rn. 591f.

²⁵ BMF v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 19.

²⁶ Nieskens 2019, § 1 UStG, Rn. 1103; BFH v. 21.5.1987 – V R 109/77, BStBl II 1982, 735; Abschn. 2.7 Abs. 2 UStAE.

²⁷ BMF v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 19.

Bundesfinanzhof²⁸ hatte daher bereits im Jahr 2015 die Frage aufgeworfen, ob an der bisherigen Rechtsprechung noch festgehalten werden könne. Letztlich musste er aber über diese Frage nicht entscheiden, weil im Urteilsfall bereits aus anderen Gründen eine Steuerbarkeit der fraglichen Tätigkeit gegeben war.

Hintergrund ist die Auslegung des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, wonach als wirtschaftliche Tätigkeit „alle“ Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleisters gelten. Nach Auffassung des EuGH²⁹ ist die Regelung dahingehend auszulegen, dass neben einer umsatzsteuerbaren Haupttätigkeit bewirkte gelegentliche Umsätze auf anderem Gebiet ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegen. Gegenstand des Urteils war ein Geschäftsbesorgungsvertrag eines selbständigen Gerichtsvollziehers mit einer Wohnungsbaugesellschaft über die Abgabe von Geboten in drei Verfahren zur Versteigerung von Immobilien. Der Gerichtsvollzieher hatte die hierfür erhaltene Vergütung nicht der Umsatzsteuer unterworfen, da es sich seiner Meinung nach lediglich um eine gelegentliche Tätigkeit gehandelt habe, die in keinem Zusammenhang zu seiner Haupttätigkeit als Gerichtsvollzieher gestanden habe. Der EuGH vertrat allerdings die Auffassung, dass auch nur gelegentliche Tätigkeiten auf anderem Gebiet bei bestehender Unternehmereigenschaft ebenfalls der Umsatzsteuer unterlägen. Art 12 Abs. 1 MwStSystRL, wonach die Mitgliedsstaaten gelegentliche Umsätze der Umsatzsteuer unterwerfen können, sei nicht dahingehend auszulegen, gelegentliche Tätigkeiten generell nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Personen, die wegen einer Haupttätigkeit bereits Unternehmer seien, unterlägen auch mit weiteren, auch nur gelegentlich ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten stets der Umsatzsteuer.

Damit dürfte für die Auffassung der Finanzverwaltung, dass Hilfsgeschäfte zu einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt generell mangels Nachhaltigkeit nicht der Umsatzsteuer unterliegen, kein Raum bestehen, wenn die Gemeinde bereits wegen einer oder mehrerer Haupttätigkeiten der Umsatzsteuer unterliegt.³⁰ Sollte sich diese neuere Rechtsauffassung durchsetzen, dürfte sich der Deklarationsaufwand innerhalb der Kommunen künftig zusätzlich erhöhen. Dann müssten auch klassisch hoheitliche Bereiche auf steuerbare Hilfs- und Nebengeschäfte durchforstet werden.

Beispiel 8: Überlassung eines Mobilkrans der Feuerwehr

Die Feuerwehr der Gemeinde überlässt gegen Kostenersatz kurzfristig ihren Mobilkran für einen Rettungsdiensteinsatz nach einem Unfall an die Feuerwehr der Nachbargemeinde. Für die Überlassung wird ein pauschaler Gebührensatz von 100 EUR erhoben. Im gesamten Kalenderjahr erfolgen keine weiteren Überlassungen des Mobilkrans.

Die Überlassung des Mobilkrans ist lediglich ein Nebengeschäft der Feuerwehr. Nach bisheriger Rechtsauffassung wäre die Überlassung nur steuerbar, wenn sie für sich genommen eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen würde. Hier bestehen allerdings erhebliche Zweifel an der Nachhaltigkeit der Tätigkeit, weil nur eine einzige Überlassung im gesamten Kalenderjahr erfolgt ist.

Nach der neueren Rechtsauffassung kommt es allerdings auf die Nachhaltigkeit nicht mehr an, wenn die Gemeinde aufgrund irgendeiner anderen Tätigkeit bereits Unternehmer ist. Die Überlassung eines Mobilkrans stellt dann als Nutzung eines Gegenstands eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art 9 Abs. 1 MwStSystRL dar. Da sie nicht im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, wird die Steuerbarkeit auch nicht über Art 13 MwStSystRL bzw. § 2b UStG eingeschränkt.

3.4 Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen

3.4.1 Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit

Wirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht im Rahmen öffentlicher Gewalt ausgeübt werden, sind stets steuerbar. Steuerlich privilegiert werden nur Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden, sofern die Nichtbesteuerung nicht „zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“ (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Aus der Formulierung wird deutlich, dass es auf das Vorliegen einer realen Wettbewerbssituation nicht ankommt. Es reicht aus, dass die Tätigkeit an sich wettbewerbsrelevant ist und auch von privaten Marktteilnehmern angeboten werden könnte. Eine Wettbewerbsverzerrung läge dann bereits vor, wenn wegen der Nichtbesteuerung der Markteintritt eines privaten Unternehmers behindert würde.³¹ Daher ist unabhängig von den konkreten Wettbewerbsbedingungen ausschließlich auf die Art der Tätigkeit abzustellen und zu prüfen, ob diese zu gleichen Bedingungen auch durch einen privaten Marktteilnehmer erfüllt werden könnte.³²

Liegt hingegen ein Anschluss- und Benutzungszwang öffentlicher Einrichtungen vor, so können

²⁸ BFH v. 12.8.2015 – XI R 43/13, BStBl. II 2015, 919.

²⁹ EuGH v. 13. 6. 2013 - C-62/12, Galin/Kostov 2013, S. 1328.

³⁰ Baldauf 2017, S. 867; Küffner/Werthaler, 2018, S. 2453.

³¹ Korn 2019, § 2b UStG, Rn. 30; Janzen 2019 § 2b UStG, Rn. 32.

³² EuGH v. 16.09.2008 – C-288/07, Isle of Wight Council, UR 2008, S. 816.

private Dritte nicht in den Wettbewerb zur öffentlichen Hand treten. Wettbewerbsverzerrungen durch Nichtbesteuerung sind dadurch ausgeschlossen.³³ Eine andere Beurteilung tritt auch nicht ein, wenn im Rahmen eines Anschluss- und Benutzungszwangs private Unternehmer als Verwaltungshelfer eingeschaltet werden können. In diesem Fall steht das Tätigwerden des privaten Marktteilnehmers unter dem Genehmigungsvorbehalt der öffentlichen Hand. Die Letztverantwortung für die ordnungsgemäße Leistungserbringung verbleibt dabei aber bei der öffentlichen Hand, wodurch die fragliche Tätigkeit keine Marktrelevanz erlangt.³⁴

Beispiel 9: Rettungsdienstleistungen der Feuerwehr

Die Feuerwehr erhebt für Rettungsdienstleistungen Gebühren. Zur Durchführung der Rettungsdienst-einsätze bedient sie sich teilweise privater Rettungsdienstleister auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Verträge.

Die Gemeinden sind in NRW nach § 6 RettG NRW Träger des Rettungsdienstes. Für die Durchführung von Rettungsdienstleistungen werden Rettungsdienstgebühren erhoben. Nach § 13 Abs. 1 RettG NRW können Aufgaben des Rettungsdienstes durch öffentlich-rechtlichen Vertrag auf andere Leistungserbringer übertragen werden. Der private Rettungsdienstleister wird in diesem Fall mit in den Rettungsdienst eingebunden und an die Leitstelle angeschlossen. Die Gemeinde als Trägerin des Rettungsdienstes bleibt allerdings weiter für die ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung verantwortlich. Die privaten Rettungsdienstleister sind damit (nur) Verwaltungshelfer.³⁵ Ihr Tätigwerden unterliegt zudem einem Genehmigungsvorbehalt. Die Leistungen der Gemeinden als Träger des Rettungsdienstes stehen damit nicht in Konkurrenz zu privaten Rettungsdienstleistern und besitzen daher auch keine Marktrelevanz.

Hinweis: Die Leistungen der privaten Rettungsdienstleister sind nach § 4 Nr. 17 UStG umsatzsteuerbefreit.

Beispiel 10: Durchführung von Brandschutzübungen

Das städtische Theater (gemeinnützige GmbH) führt unter Anleitung des Brandschutzbeauftragten der Feuerwehr regelmäßige Brandschutzübungen durch. Für die Leistungen des Brandschutzbeauftragten wird jährlich eine Kostenerstattung an den Gemeindehaushalt i.H.v. 1.500 € geleistet.

Der vorbeugende Brandschutz stellt zwar eine Pflichtaufgabe der Feuerwehr dar, diese umfasst aber nicht die Durchführung von Brandschutzübungen in öffentlichen Gebäuden. Die Feuerwehr wird damit im vorliegenden Beispiel nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Die Unternehmereigenschaft wird damit über § 2b UStG nicht eingeschränkt. Mangels Steuerbefreiungsmöglichkeit wäre die Kostenerstattung der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

3.4.2 Die quantitative Wettbewerbsgrenze

Nach § 2 b Abs. 2 Nr. 1 UStG liegen insbesondere dann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, wenn aus gleichartigen Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt erzielt werden, Umsätze von voraussichtlich nicht mehr als 17.500 EUR erzielt werden. Eine Prüfung anhand der allgemeinen Wettbewerbskriterien nach § 2b Abs. 1 UStG unterbleibt dann. Fraglich ist daher, ob eine derartige gesetzlich definierte quantitative Wettbewerbsgrenze überhaupt zulässig ist, weil durchaus wettbewerbsrelevante Tätigkeiten dadurch nicht der Umsatzsteuer unterworfen würden.³⁶

Erfasst werden zunächst nur Leistungen, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden. Leistungen, die auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, unterliegen folglich nicht einem gesetzlichen Wettbewerbsausschluss. Wird die Wettbewerbsgrenze nicht überschritten, wird unwiderlegbar vermutet, dass durch die Nichtbesteuerung keine größeren Wettbewerbsverzerrungen eintreten. Eine Option zur Umsatzbesteuerung ist anders als bei der Kleinunternehmergrenze nach § 19 UStG nicht zulässig. Die Umsatzgrenze ist ein Jahresbetrag und wird daher auch nicht hochgerechnet, sofern die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres begonnen oder noch vor Ende des Kalenderjahres eingestellt wurde.³⁷

Die Regelung stellt allerdings keinen adäquaten Ersatz für die im Zuge der Reform entfallende Wesentlichkeitsgrenze von 35.000 EUR³⁸ dar:

- Wettbewerbsgrenze bezieht sich nicht auf einzelne Einrichtungen, sondern die gesamte jPöR
- Gleichartige Tätigkeiten sind zum Zwecke der Wettbewerbsgrenze zusammenzurechnen.

Die Umsetzung dieser Wettbewerbsgrenze dürfte im kommunalen Kontext kaum umsetzbar sein, da das Tätigkeitsspektrum einer Gemeindeverwaltung zu vielschichtig ist und ein Gesamtüberblick aller relevanten gleichartigen Tätigkeiten unterhalb der Wettbewerbsgrenze daher an keiner Stelle der

³³ Küffner/Rust 2017, § 9 UStG, Rn. 344.

³⁴ EuGH v. 19.01.2017 - C-344/15, National Roads Authority 2017, 158.

³⁵ Müller-Platz, 2019, § 13 RettG NRW, Tz. 4.

³⁶ Widmann 2015, S. 883.

³⁷ BMF v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 34.

³⁸ vgl. Kapitel 1.

Gemeindeverwaltung vorliegen dürfte. Zudem dürfte auch die Auslegung des Begriffs „gleichartige Tätigkeiten“ schwierig sein. Die Interpretation der Finanzverwaltung, wonach gleichartige Tätigkeiten „aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen“³⁹, dürfte keine rechtssichere und gleichmäßige Anwendung in der Praxis garantieren. Eine Eingrenzung umsatzsteuerbarer Tätigkeiten über die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG dürfte daher wohl nur in Einzelfällen möglich sein und Bagatellumsätze von der Besteuerung auszunehmen, sofern sie denn im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden.

Beispiel 11: Genehmigung von Grabpflegeleistungen

Die Gemeinde hat in ihrer Friedhofssatzung geregelt, dass Grabpflegeleistungen nur durch Unternehmer erbracht werden dürfen, die eine Genehmigung der Friedhofsverwaltung erhalten haben. Für die Bearbeitung entsprechender Anträge werden Gebühren nach der Friedhofsgebührensatzung erhoben. Im Kalenderjahr werden Gebühren von insgesamt 1.000 EUR erzielt.

Die Gemeinde übt mit der Erteilung von Genehmigungen auf Grundlage der Friedhofssatzung eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt aus. Größere Wettbewerbsverzerrungen könnten wegen Unterschreitens der Wettbewerbsgrenze bereits ausgeschlossen werden. Zu prüfen wäre aber, in welchem Umfang in anderen Verwaltungsbereichen aus gleichartigen Tätigkeiten weitere Umsätze erzielt worden sind. Dies könnten z.B. Genehmigungsgebühren des Standesamtes sein, die ein Fotograf dafür entrichten müsste, dass er im Standesamt tätig werden darf.

3.4.3 Steuerfreie Umsätze

Ebenfalls ausgeschlossen sind Wettbewerbsverzerrungen, sofern vergleichbare privatrechtliche Tätigkeiten ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG von der Umsatzsteuer befreit wären (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die Regelung dürfte allerdings nur geringe praktische Relevanz entfalten, da die hierunter fallenden Tätigkeiten regelmäßig auf privatrechtlicher und nicht öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden dürften.⁴⁰ Die Ermächtigung nach Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL ist allerdings deutlich weiter gefasst. Danach dürfen die Mitgliedsstaaten steuerbefreite Tätigkeiten ganz allgemein als Tätigkeiten, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben, behandeln.⁴¹

Beispiel 12: Vermietung von Räumlichkeiten der Zulassungsstelle

Die Gemeinde vermietet Räume in der Verkehrszulassungsstelle an Schildermacher.

Die Gemeinde wird nicht im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig, sodass § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht anwendbar ist. Zudem bestünde Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG für die Vermietungsleistungen. Nach Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL hätten derartige Vermietungsleistungen abweichend aber ganz allgemein als nicht steuerbare Tätigkeit im Rahmen der Ausübung der öffentlichen Gewalt behandelt werden können.

3.4.4 Beistandsleistungen

Für bestimmte Leistungen, die an andere jPöR im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt erbracht werden (Beistandsleistungen), liegen gemäß § 2b Abs. 3 UStG unabhängig vom allgemeinen Wettbewerbskriterium keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor.

Nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG sind dies Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen. Die Regelung dürfte lediglich deklaratorischen Charakter haben, weil derartige Leistungen bereits nach Prüfung des allgemeinen Wettbewerbskriteriums nicht der Umsatzsteuer unterlägen.⁴²

Beispiel 13: Übernahme von Aufgaben der Vollstreckung

Gemeinde A übernimmt gegen Erstattung der Personalkosten die Aufgaben auf dem Gebiet der Vollstreckung für Gemeinde B auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung.

Gemeinde A wird mit der Übernahme von Vollstreckungsaufgaben für Gemeinde B nicht unternehmerisch tätig. Die Tätigkeit wird auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt. Die Nichtbesteuerung führt mangels Wettbewerbssituation auch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen. Zwar können die Aufgaben der Finanzbuchhaltung auch auf (private) Dritte übertragen werden (§ 94 Satz 1 GO NRW). Der Bereich der Zwangsvollstreckung ist aber ausdrücklich davon ausgenommen (§ 94 Satz 2 GO NRW). Aufgaben der Zwangsvollstreckung können nur -wie im Beispielfall- im Rahmen der Regelungen des GkG NRW auf eine andere Gemeinde übertragen werden. Die Vollstreckungsleistungen unterliegen damit sowohl nach der Spezialregelung in § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG als auch nach der Grundregelung nach § 2b Abs. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer.

³⁹ BMF v. 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 36.

⁴⁰ Stadie 2019, § 2 UStG, Rn. 214ff.

⁴¹ Korn 2019, § 2b UStG, Rn. 39.

⁴² Hüttemann 2017, S. 129.

Der gesetzliche Wettbewerbsausschluss nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG dürfte daher auch durch Unionsrecht gedeckt sein.⁴³

Nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 UStG greift über die klassische Amtshilfe hinaus aber ein gesetzlicher Wettbewerbsausschluss auch, wenn die Zusammenarbeit zwischen jPöR lediglich durch „gemeinsame spezifische öffentliche Interessen“ bestimmt wird. Dies ist insbesondere der Fall, wenn

- die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- die Leistungen ausschließlich gegen Kostenersatzung erbracht werden und
- der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

Die Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist der Rechtsprechung des EuGHs zum Wettbewerbsbegriff im Bereich des Vergaberechts entnommen worden.⁴⁴ Es stellt sich aber die Frage, ob der Rückgriff auf das Vergaberecht zum Ausschluss größerer Wettbewerbsverzerrungen sachgerecht sein kann. Das Vergaberecht dient dem Schutz der Anbieter von Leistungen an die öffentliche Hand, die Besteuerung der öffentlichen Hand hingegen der steuerlichen Neutralität der öffentlichen Hand im Wettbewerb mit privaten Anbietern.⁴⁵ Daher wird mit der generellen Herausnahme von Beistandsleistungen aus der Umsatzbesteuerung möglicherweise das Prinzip der umsatzsteuerlichen Neutralität verletzt.

Beispiel 14: Zweckverband Abfallentsorgung

Die Gemeinden A, B und C gründen einen Zweckverband Abfallentsorgung. Aufgabe des Zweckverbands ist das Einsammeln der Siedlungsabfälle im Gebiet der Zweckverbandsmitglieder. Abfallsatzungen, Gebührenbemessung und Erlass der Gebührenbescheide verbleiben allerdings bei den jeweiligen Zweckverbandsmitgliedern.

Der Zweckverband wird auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Zweckverbandsatzung) im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig. Ein gesetzlicher Wettbewerbsausschluss nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG greift allerdings nicht, weil der Zweckverband nicht alle Aufgaben des öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers (§ 17ff KrWG) übernommen hat, sondern lediglich das Einsammeln der Abfälle, das auch auf einen privaten Dritten übertragen werden könnte. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG (insbesondere langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung, Leistungserbringung nur gegen Kostenerstattung) würden die Leistungen gleichwohl nicht der Umsatzsteuer unterworfen, obwohl ein realer Wettbewerb bestünde.

Der gesetzliche Wettbewerbsausschluss für Beistandsleistungen dürfte daher künftig Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen werden und potentielle Planungsrisiken für betroffene Gemeinden darstellen.

⁴³ Korn 2019, Rn. 43.

⁴⁴ Bundestags-Drucksache 18/6094, S. 92.

⁴⁵ Widmann 2015, S. 5.

4 Anforderungen an die kommunale Finanzbuchhaltung

4.1 Erforderliche gesamtheitliche Betrachtung

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass die bisherige einrichtungsbezogene Betrachtung des Gemeindehaushalts für Zwecke der Umsatzsteuer durch eine ganzheitliche Betrachtung ersetzt werden muss. Das umsatzsteuerliche Unternehmen umfasst alle Einrichtungen der Gemeinde einschließlich der nicht rechtsfähigen Sondervermögen (u.a. Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen). Dadurch rückt der Kontenplan als Basisinstrument zur Gewinnung der nötigen umsatzsteuerrelevanten Informationen stärker als bisher in den Fokus.

Die bislang noch häufig anzutreffende Technik, aus den einzelnen Teilergebnisrechnungen der als steuerlich relevant identifizierten Einrichtungen (i.d.R. BgA) händisch die umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze und Vorsteuern zu ermitteln und diese dann in einem nächsten Schritt für Zwecke der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung zu aggregieren, dürfte künftig nicht mehr praktikabel sein. Die Vielzahl potentiell steuerrelevanter wirtschaftlicher Tätigkeiten würden den Arbeitsaufwand und die Zahl einzurichtender Kostenstellen und Profitcenter überproportional erhöhen.

Die notwendigen Informationen können daher sinnvoll und effizient nur über die sachgerechte Gestaltung des Kontenplans, die Sicherstellung einer einheitlichen Buchungssystematik und das Setzen spezieller Kontierungsmerkmale (Steuerkennzeichen) gewonnen werden.

4.2 Die Gestaltung des Kontenplans

Der Kontenplan der Gemeinden in NRW ist verbindlich vorgeschrieben (§ 133 GO NRW i.V.m. § 28 Abs. 7 KomHVO NRW). Danach enthält die Ergebnisrechnung verbindlich folgende Kontengruppen:⁴⁶

Abbildung 2: NKF-Kontenrahmen Ergebnisrechnung

Kontenklasse 4		Kontenklasse 5	
Erträge		Aufwendungen	
40	Steuern und ähnliche Abgaben	50	Personalaufwendungen
41	Zuwendungen und allgemeine Umlagen	51	Versorgungsaufwendungen
42	Sonstige Transfererträge	52	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
43	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	53	Transferaufwendungen
44	Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	54	Sonstige ordentliche Aufwendungen
45	Sonstige ordentliche Erträge	55	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
46	Finanzerträge	56	...
47	Aktiviertete Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	57	Bilanzielle Abschreibungen
48	Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	58	Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen
49	Außerordentliche Erträge	59	Außerordentliche Aufwendungen

Bei sachlich zutreffender Verbuchung reduzieren sich die potentiell umsatzsteuerrelevanten Kontengruppen allerdings erheblich.⁴⁷

⁴⁶ VV Muster zur GO NRW und GemHVO NRW, Anlage 16, Haushaltsrechtlicher NKF-Kontenrahmen, RdErl v. 17.12.2012 (MBl. NRW. 2013 S.3).

⁴⁷ Hinsichtlich etwaiger Vorsteuern wären zusätzlich ggfs. noch die Bestandskontengruppe „Geleistete Anzahlungen, Anlagen in Bau“ sowie Bestandsveränderungen bei „Immateriellen Vermögensgegenständen“ und „Sachanlagen“ zu betrachten.

Abbildung 3: NKF-Kontenrahmen Ergebnisrechnung mit Umsatzsteuerrelevanz

Kontenklasse 4		Kontenklasse 5	
Erträge		Aufwendungen	
40	Steuern- und ähnliche Abgaben	50	Personalaufwendungen
41	Zuwendungen und allgemeine Umlagen	51	Versorgungsaufwendungen
42	Sonstige Transfererträge	52	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
43	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	53	Transferaufwendungen
44	Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	54	Sonstige ordentliche Aufwendungen
45	Sonstige ordentliche Erträge	55	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
46	Finanzerträge	56	...
47	Aktivierete Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	57	Bilanzielle Abschreibungen
48	Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	58	Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen
49	Außerordentliche Erträge	59	Außerordentliche Aufwendungen

Hinsichtlich der weiteren Untergliederung der verbindlichen Kontengruppen ist jede Gemeinde frei. Es empfiehlt sich aber, bei der Gestaltung die Vorschläge des NKF-Kontierungshandbuchs⁴⁸ zu berücksichtigen und die Zahl der Sachkonten zu begrenzen.

Unter den öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten können umsatzsteuerliche Relevanz die Kontenarten „431 Verwaltungsgebühren“, „432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte“ sowie „436 Zweckgebundene Abgaben“ haben, sofern die zu Grunde liegenden Tätigkeiten wettbewerbsrelevant sind. Denkbar wären hier z.B. Gebühren für Beglaubigungen oder Erteilung von Feinstaubplaketten (Verwaltungsgebühren) sowie Teile der Friedhofsgebühren (Benutzungsgebühren).

Die gesamte Kontengruppe „Privatrechtliche Leistungsentgelte“ hat unabhängig von einer etwaigen Wettbewerbssituation umsatzsteuerliche Relevanz. Hierunter fallen die Kontenarten „441 Mieten und Pachten“, „442 Erträge aus Verkauf“, „446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte“, „448 Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ sowie „449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen“.

In der Kontengruppe „Sonstige ordentliche Erträge“ kann insbesondere die Kontenart „454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen“ umsatzsteuerrelevante Buchungssachverhalte enthalten.

Es empfiehlt sich, die Konten unterhalb der Kontengruppen in umsatzsteuerpflichtige, umsatzsteuerfreie und nicht umsatzsteuerbare zu gliedern. Dadurch könnten Umsatzsteuern vor der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung verprobt und zudem Plausibilitätsprüfungen systemseitig eingerichtet werden. So könnte bei der Buchung bereits ein Prüfungshinweis erzeugt werden, wenn ein umsatzsteuerrelevantes Ertragskonto angesprochen wird, aber keine Gegenbuchung auf dem Umsatzsteuerkonto erzeugt werden soll.

4.3 Sicherstellung einer einheitlichen Buchungssystematik

Das Rechnungswesen wird nur dann aussagekräftig, wenn es einheitliche Regeln für die Verbuchung gibt und deren Umsetzung auch tatsächlich sichergestellt wird. Gleichartige Sachverhalte sollten daher stets und zwar unabhängig vom Verwaltungsbereich auf den gleichen Sachkonten verbucht werden. Nur wenn z.B. Gebühren für Beglaubigungen auf dem gleichen Sachkonto innerhalb der Kontengruppe „43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ und der Kontenart „431 Verwaltungsgebühren“ verbucht werden, kann beispielsweise die Wettbewerbsgrenze von 17.500 EUR nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG überprüft werden. Werden Gebühren für Beglaubigungen hingegen wahlweise auf unterschiedlichen Konten der Kontenart „431 Verwaltungsgebühren“ oder sogar teilweise sachlich unzutreffend in der Kontengruppe „45 Sonstige ordentliche Erträge“ verbucht, ist eine Prüfung der Wettbewerbsgrenze mit vertretbarem Aufwand nicht mehr möglich.

Im Fachbereich vor Ort erfolgt in der Regel die Vorkontierung des Geschäftsvorfalles und in der zentralen Finanzbuchhaltung dessen abschließende Verbuchung. Der Fachbereich muss daher hinsichtlich der Buchungssystematik ausreichend geschult werden und die Finanzbuchhaltung effektiv Vorkontierungen auf ihre sachliche Richtigkeit prüfen, bevor die Verbuchung erfolgt. In der Praxis ist leider häufig zu beobachten, dass die Vorkontierung weitestgehend ungeprüft übernommen und lediglich bei kreditorischen Buchungen die ausreichende Mittelverfügbarkeit überprüft wird. Die künftig steigenden Anforderungen an das Rechnungswesen können so regelmäßig nicht mehr erfüllt werden.

4.4 Verwendung von Steuerkennzeichen

Neben der Erfassung der Soll- und Habenposition und der Kostenstelle sollte bei steuerrelevanten Vorgängen in den Buchungsbeleg auch das Steuerkennzeichen eingetragen werden. Dazu müssen im

⁴⁸ Netzwerk NKF NRW 2008.

Buchungssystem allerdings geeignete Steuerschlüssel hinterlegt werden.

Abbildung 4: mögliche Steuerschlüssel

Steuerschlüssel	Bedeutung
A1	steuerpflichtige Umsätze 19%
A2	steuerpflichtige Umsätze 16%
A3	steuerpflichtige Umsätze 7%
A4	steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung
A5	steuerfreie Ausfuhrlieferung
A0	steuerfreie Umsätze § 4 Nr. 8 - 28 UStG
L1	Leistungen § 13b UStG 19% ohne Vorsteuerabzug
L2	Leistungen § 13b UStG 7% ohne Vorsteuerabzug
L3	Leistungen § 13b UStG 19% mit Vorsteuerabzug
L4	Leistungen § 13b UStG 7% mit Vorsteuerabzug
I1	Inneregemeinschaftlicher Erwerb 19% ohne Vorsteuerabzug
I2	Inneregemeinschaftlicher Erwerb 7% ohne Vorsteuerabzug
I3	Inneregemeinschaftlicher Erwerb 19% mit Vorsteuerabzug
I4	Inneregemeinschaftlicher Erwerb 7% mit Vorsteuerabzug
V1	Vorsteuern 19%
V2	Vorsteuern 16%
V3	Vorsteuern 7%
V0	Vorsteuern 0%

Die Verwendung von Steuerschlüsseln bietet mehrere Vorteile:

- automatische Berechnung der Steuer,
- automatische Buchung der Steuer auf das Steuerkonto,

- automatische Generierung der Umsatzsteuervoranmeldung,
- automatischer Abschluss der Steuerkonten.

Die bisher noch weit verbreitete händische Ermittlung der Umsatzsteuer aus den einzelnen Buchungen einer Kostenstelle oder eines Profitcenters kann so entfallen. Zudem werden die Aufzeichnungspflichten nach dem Umsatzsteuergesetz gleichzeitig miterfüllt (§ 22 UStG). Darunter fallen insbesondere:

- Entgelte für Ausgangsumsätze getrennt nach Steuersätzen und steuerfreien Umsätzen,
- Entgelte auf erhaltene Anzahlungen getrennt nach Steuersätzen und steuerfreien Umsätzen,
- Eingangsumsätze und Vorsteuern,
- Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge für den innergemeinschaftlichen Erwerb,
- Eingangsumsätze und Steuerbeträge, für die der Wechsel der Steuerschuldnerschaft eintritt.

5 Fazit

Mit der Reform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand tritt ein Paradigmenwechsel ein. Die einrichtungsbezogene Betrachtung wird durch eine gesamtstädtische Sichtweise ersetzt. Es ist grundsätzlich nicht mehr möglich, für weite Bereiche der Gemeindeverwaltung von vorneherein die Umsatzsteuerrelevanz auszuschließen. Stattdessen müssen unabhängig vom Verwaltungsbereich sämtliche Tätigkeiten daraufhin überprüft werden, ob es sich um wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Umsatzsteuer handelt und ob diese steuerpflichtig oder steuerbefreit sind oder es sich um Tätigkeiten der öffentlichen Gewalt handelt, für die ein Steuerprivileg besteht, sofern keine Wettbewerbsrelevanz besteht.

Nach Aufnahme und Qualifikation aller relevanten Tätigkeiten muss zudem deren einheitliche Verbuchung über die sinnvolle Gestaltung des Kontenplans und effektive Umsetzungskontrollen innerhalb der Finanzbuchhaltung sichergestellt werden. Über die konsequente Verwendung von Steuerkennzeichen kann zudem der Steuerdeklarationsprozess wirkungsvoll unterstützt und weitestgehend automatisiert werden.

Die Reform der Unternehmereigenschaft stellt Kommunen daher nicht nur vor komplexe Rechts- und Auslegungsfragen, sondern vor allem auch vor praktische Organisations- und Umsetzungsfragen. Nur wenn die Herausforderungen an die praktische Umsetzung jetzt mitangegangen werden, kann die Umstellung gelingen.

Literaturverzeichnis

Baldauf, U.: Hilfsgeschäfte bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts, in: DStZ 2017, S. 867-877.

Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 16.12.2016 – III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016 S. 1451.

Deutscher Städtetag v. 4.7.2019: § 2b Umsatzsteuergesetz: Initiative zur Verlängerung der Übergangsfrist und zur Schaffung neuer Auskunftsrechte (Az. 20.46.60 D; Dokumenten-Nr. R 2125).

Grube, F.: EuGH, 12.05.2016 - C-520/14: Nahezu vollständig durch öffentliche Gelder finanzierte Schülertransporte durch Gemeinde keine unternehmerische Tätigkeit - Gemeinde Borsele (m. Anm. Grube), in: MwStR 2016, S. 492-496.

Hidien, J. W.: § 4 UStG, in: Hidien, J. W. et al.: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, München 2017.

Hüttemann, R.: Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – alles wird gut? in: UR 2017, S. 129-139.

Huschens, F.: Hinweis zur Entscheidung des EuGH vom 16.9.2008, Rs. C-288/07 (Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand: Betrieb eines Parkhauses), in: EU-UStB 2009, S. 59-70.

Janzen, H.-G.: § 2 UStG, in: Lippross, O.G./ Seibel, W.: Basiskommentar Steuerrecht, 115. Lieferung, Köln: 2019.

Jürgens, A. / Menebröcker, M.: Ist der Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand endlich geklärt?, in: UStB 2018, S. 168-176.

Kahsnitz, M.: Der Betrieb gewerblicher Art als Steuerrechtssubjekt sui generis, in: DStR 2019, S. 1017-1023.

Klieve, L. M./ Funke, S.: B-1, Vorbemerkungen zu §§ 75-96 GO NRW, in: Dirnberger, F. et al.: Praxis der Kommunalverwaltung (PdK) Nordrhein-Westfalen, Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW), 14. Fassung, München: 2019.

Korn, C.: § 2b UStG in: Bunjes, J. et al.: Umsatzsteuergesetz, 18. Auflage, München: 2019.

Küffner, T./ Rust, M.: § 9 UStG, in: Hidien, J. W. et al.: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, München 2017.

Küffner, T./ Wernthaler, J.: Chaos bei der öffentlichen Hand - Zur Nichtsteuerbarkeit von privatrechtlichen Nebenleistungen zu hoheitlichen Hauptleistungen, in: DStR 2018, 2453-2460.

Kutter, U.: b-9b, in: Dirnberger, F. et al.: Praxis der Kommunalverwaltung (PdK) Nordrhein-Westfalen, Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW), 14. Fassung, München: 2019.

Maier, S. / Übleiß, T.: Beistandsleistungen und Umsatzsteuer - Zum Entwurf eines geplanten neuen § 2b UStG, in: KommJur 2016, S. 206-209.

Müller, P.: § 2 UStG, in: Weymüller, R. et al.: Umsatzsteuergesetz - Kommentar, 2. Aufl., München 2019.

Müller-Platz, C.: § 13 RettG NRW, in: Dirnberger, F. et al.: Praxis der Kommunalverwaltung (PdK) Nordrhein-Westfalen, Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW), 14. Fassung, München: 2019-

Nieskens, H.: § 1 UStG, in: Rau, G./ Dürrwächter, E.: Umsatzsteuergesetz, 183. Lieferung, Köln: 2019-

NKF-Netzwerk NRW: Kontierungshandbuch NKF, 2008.

Stadie, H.: § 2 UStG, in: Rau, G./ Dürrwächter, E.: Umsatzsteuergesetz, 183. Lieferung, Köln: 2019.

Tehler, H.-J.: § 4 Nr. 21 UStG in: Rau, G./ Dürrwächter, E.: Umsatzsteuergesetz, 183. Lieferung, Köln: 2019.

Treiber, A.: § 2 UStG, in: Sölch, O./ Ringleb, K.: Umsatzsteuergesetz, 86. Ergänzungslieferung, München: 2019.

Widmann, W.: Beschränkung auf Teilentgelte schließt die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand nicht aus – Zum EuGH-Urteil vom 29.10.2009 in der Rechtssache C-246/08 – Kommission/Finnland –, in: UR 2010, S. 221-224.

Widmann, W.: Die durch das Steueränderungsgesetz 2015 angeordneten umsatzsteuerlichen Änderungen in: MwStR 2015, S. 883-889.

Der Autor:

Ralf Meyer, Diplom-Finanzwirt (FH), Diplom-Kaufmann, Abteilungsleiter Kommunalabgaben bei der Stadt Gelsenkirchen. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder

Erstellungsdatum: 15. Oktober 2019

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.



**Institut für Verwaltungswissenschaften gGmbH
im Wissenschaftspark Gelsenkirchen
Munscheidstraße 14
45886 Gelsenkirchen**

www.ifv.de