

Wagner, Wilfried et al.

**Article**

## Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Mehr Wettbewerbsgerechtigkeit oder neue Belastungen für die Kommunen?

ifo Schnelldienst

**Provided in Cooperation with:**

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

*Suggested Citation:* Wagner, Wilfried et al. (2017) : Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Mehr Wettbewerbsgerechtigkeit oder neue Belastungen für die Kommunen?, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 70, Iss. 02, pp. 3-32

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/165865>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Mehr Wettbewerbsgerechtigkeit oder neue Belastungen für die Kommunen?

3

Der deutsche Gesetzgeber hat zum 1. Januar 2016 eine Neuregelung der Mehrwertbesteuerung der öffentlichen Hand geschaffen, die allerdings zum Teil erst ab 1. Januar dieses Jahres wirksam wurde. Wie ist die Neuregelung zu bewerten?

## Mit Weile zum Wandel

### Vorbemerkung

Um den sogenannten »Wandel der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand« – durch die Neuregelung in § 2b UStG – beurteilen zu können, empfiehlt sich ein Kurzdurchlauf durch die abgelöste bisherige Rechtslage.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015<sup>1</sup> wurde die bisherige Regelung zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) in § 2 Abs. 3 UStG aufgehoben und durch die Neuregelung gem. § 2b UStG ersetzt.

### Der Gesetzgeber gab dafür folgende Begründung<sup>2</sup>:

»Der Bundesfinanzhof hat sich in mehreren Urteilen zur Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand geäußert. Die Rechtsprechung macht es notwendig, die bestehende Gesetzliche Regelung zu überarbeiten und an die Vorgaben in Artikel 13 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL3- ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006, S.1) anzupassen«.

Angesichts dieser eleganten Kurzfassung sei bemerkt, dass es sich bei den »mehreren Urteilen« um eine gut 25 Jahre anhaltende Rechtsprechung handelte, deren frühzeitige und wiederholte Anmahnungen zu Umsetzungsverbesserungen der Gesetzgeber – trotz eines Zwischenspurts<sup>4</sup> – erst jetzt aufgriff.

Zur Erinnerung:

Mit der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977<sup>5</sup> wurde das gemeinsame Mehrwertsteuersystem mit weitgehend detaillierten Regelungen den Mitgliedstaaten der EG zur Umsetzung in nationales Recht vorgegeben.

Dabei war mit Händen zu greifen, dass die Vorgaben zur Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige der in Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie – jedenfalls dem Wortlaut nach – nicht in der Umsetzungsvorschrift des § 2 Abs. 3 UStG 1980 zu erkennen waren.

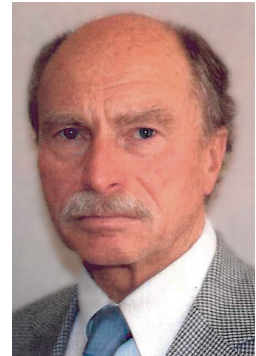
Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie lautete:

»Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von



Wilfried Wagner\*

\* Dr. Wilfried Wagner ist Vizepräsident des Bundesfinanzhofs i.R.

<sup>1</sup> BGBl I S. 1834.

<sup>2</sup> BT Drucks 18/6094.

<sup>3</sup> EuGH-Kurzfassung: Mehrwertsteuerrichtlinie.

<sup>4</sup> Zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 siehe Forster S 146.

<sup>5</sup> Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG – Sechste Richtlinie ABl. EG Nr. L 145).

*der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.*«

Seit 2007 wurde die Regelung deckungsgleich in Art. 13 der Richtlinie 2006/112 (MwStSystRL) überführt.

Deutschland behielt bei der Umsetzung der EG-Richtlinie im UStG 1980 den § 2 Abs. 3 UStG 1967 bei:

*1 Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. 2 Auch wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht gegeben sind, gelten als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne dieses Gesetzes (die folgende Fallaufzählung \_Nrn. 1-3 wurde im Lauf der Jahre geändert bzw. erweitert).*

Diese »positive Abgrenzung«, dass die Körperschaften des öffentlichen Rechts<sup>6</sup> nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) sowie land- und forstwirtschaftlicher Art der Umsatzsteuer unterliegen, war mit dem UStG 1967 ab 1. Januar 1968<sup>7</sup> eingeführt worden. Das UStG 1934/1951 hatte noch negativ bestimmt, dass die Ausübung öffentlicher Gewalt keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit sei.<sup>8</sup>

### Warum 25 Jahre Umsetzungsstress bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im UStG?

Ein unmittelbarer Druck, die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben im § 2 Abs. 3 UStG 1980 alsbald umzusetzen, bestand nicht, solange nach damaliger deutscher Praxis die EuGH-Rechtsprechung zur unmittelbaren »Berufbarkeit« von Richtlinienbestimmungen durch Steuerpflichtige nicht verbindlich war, weil diese Richtlinien sich grundsätzlich nicht unmittelbar für den Steuerpflichtigen, sondern an die Mitgliedstaaten zur Umsetzung wenden.<sup>9</sup> So auch der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 25. April 1985.<sup>10</sup> Erst mit Aufhebung dieses BFH-Urteils 1987 durch das BVerfG<sup>11</sup> begann die sog. EuGH-konforme Rechtsprechung des BFH zum UStG.

Die gemeinschaftsrechtlichen Haltbarkeit der deutschen Rechtssetzungstechnik, jPÖR gem. § 2 Abs. 3 UStG 1980

<sup>6</sup> So die damalige Formulierung.

<sup>7</sup> Also mit der Einführung des Mehrwertsteuersystems gemäß der Ersten und Zweiten EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer vom 11. April 1967 (ABl. EG 1967 S. 1301 und 1303) (die noch keine Regelung zur öffentlichen Hand enthielten).

<sup>8</sup> Zu den gesetzgeberischen Erwägungen vgl. z.B. Treiber in Sölch und Ringleb, UStG § 2 Rz 401 ff.).

<sup>9</sup> Vgl. Art. 288 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – Vertrag von Lissabon – vom 13. Dezember 2007, ABl. 2007/C 306/01.

<sup>10</sup> V R 123/84BFHE143, 383, UR 1985, 174.

<sup>11</sup> Beschluss vom 8. April 1987, 2 BvR 687/85, UR 1987, 355 m. Anm. Weiß.

als Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG nur »im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) ...« anzuerkennen, wurde zwar umgehend diskutiert<sup>12</sup>, einschlägige Gerichtsverfahren betrafen meist mit herkömmlicher Auslegung lösbare Randfragen, und solche, die das Umsetzungsproblem aufgriffen, ließen aber auf sich warten.

Vor dem BFH wurde die Frage erst im Jahr 1995 relevant – nämlich mit dem Verfahren der »Marktgemeinde Welden. Das Vorabentscheidungsverfahren ging aber ziemlich daneben. Effektiver war das sog. SALIX-Verfahren<sup>13</sup>, das (erst) 2007 zur EuGH-Vorlage des BFH führte (zu diesen Verfahren unten).

Dass nicht nur bisweilen, sondern (fast) regelmäßig der Widerstand der öffentlichen Hand gegen eine richtlinienkonforme Anpassung der deutschen Praxis nicht unerheblich war, sollte nicht vergessen werden. Das gilt insbes. zur Klausel, ob »der Umfang der Tätigkeit« der öffentlichen Einrichtung nur »unbedeutend« ist<sup>14</sup> und für den Bereich der sog. »Amtshilfe/Beistandsleistung« (Leistungen an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts). Insoweit könnte die Neuregelung in § 2b Abs. 2 und 3 UStG Abhilfe schaffen.

Die Verwaltung zeichnete sich durch besondere Zurückhaltung in ihren USt-Richtlinie bzw. ab 2010 im UStAE aus: Von den richtlinienorientierten Rechtsprechungsvorgaben durch EuGH und BFH wurde nur das BFH-Urteil zur »Marktgemeinde Welden« hinsichtlich der Wirkung »größerer Wettbewerbsverzerrungen« aufgenommen, im Übrigen wurden sie nur als Vorweg-Fußnoten vermerkt.<sup>15</sup>

Dem Gesetzgeber ist immerhin der Versuch im Entwurf des Jahressteuergesetzes 1996 hoch anzurechnen, eine steuerrechtliche Gleichstellung privater und öffentlicher Entsorgungsbetriebe einzuführen (worauf die verdienstvolle Dissertation von Forster<sup>16</sup> verweist). Dieser sah eine steuerliche Gleichstellung von privaten und öffentlichen Entsorgungsbetrieben vor. Das Vorhaben verlief aber aufgrund wider-

<sup>12</sup> Wagner, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, DStJG 13 (1990, 59 ff.); ders. Der leise Abschied des »Betriebs gewerblicher Art« aus dem Umsatzsteuerrecht, UR 1993, 301; dazu Reiß, Der vorschnelle Abschied vom Betrieb gewerblicher Art, UR 1994, 388, der sich zutr. gegen methodisch unzulässige Wege, Unmittelbarkeitswirkung des Gemeinschaftsrechts zu erreichen wendet.

<sup>13</sup> Vorlage-Beschluss des BFH vom 20. Dezember 2007 V R 70/05 (BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454); Vorabentscheidung des EuGH: Urteil vom 4. Juni 2009 Rs. C-102/08, SALIX (BFH/NV Beilage 2009, 1222, UR 2009, 484, DStR 2009, 1196); Folgeurteil des BFH vom 20. August 2009 V R 70/05).

<sup>14</sup> Der bereits 1989 erwähnte Vorschlag, die Kleinunternehmergrenze heranzuziehen (Wagner, Umsatzsteuer und öffentliche Hand., in DStJG Band 13, 1990, S. 59, 71), wurde nach 25 Jahren gesetzliche Regelung in § 2b Abs. 2 Nr. 1).

<sup>15</sup> Außer dem BFH-Urt. vom 11. Juni 1997 XI R 33/94, BStBl II 1999, zur Marktgemeinde Welden, vgl. UStAE Abschn. 2.11 Abs. 2.

<sup>16</sup> Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems, S. 146 ff., Shaker Verlag, Aachen 1997.

streitender Interessen von Bund, Ländern und Gemeinden im Sande. Im Rahmen der Erörterungen zu dem Vorhaben wurde ein sog Musterverfahren vor dem BFH<sup>17</sup> zur Umsatzsteuer betrieben. Es kam zwar zu einem Vorbescheid, der aber – nach Rücknahme der Revision durch die Gemeinde in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen gegenstandslos wurde. Nach diesem erfolgte die gesamte Abfallentsorgung im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art.<sup>18</sup> Forster bezeichnet angesichts dieser Entwicklungen das kurze Zeit später ergangene BFH-Urteil des I. Senats<sup>19</sup> zur Hausmüllentsorgung als hoheitliche Tätigkeit als »umso erstaunlicher«.

### **Aufhänger für die Prüfung: Bloße Grundstücksvermietung durch öffentliche Einrichtungen als nicht umsatzsteuerbare Vermögensverwaltung nach Körperschaftsteuerrechtlicher Auslegung?**

Was waren die »Aufhänger« für die gerichtliche Prüfung des § 2 Abs. 3 UStG? Gemeinden, die (privatrechtlich) Gebäude vermieteten/verpachteten, strebten mit dieser Tätigkeit umgehend »in die Umsatzsteuerbarkeit« um den Vorsteuerabzug aus Investitionen dafür zu erreichen. Sie scheiterten aber regelmäßig an der Haltung der Verwaltung, die Unternehmereigenschaft der Gemeinden gem. § 2 Abs. 3 UStG verneinte, weil entweder die »Gewichtigkeitsgrenzen« nach der KStG-Regelung nicht erreicht waren<sup>20</sup> oder die Verpachtung von Gebäuden ohne Inventar kein »Betrieb gewerblicher Art i.S.v. § 4 Abs. 4 KStG, sondern bloße »Vermögensverwaltung« sei. Diese Auslegung beruhte auf ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung zum KStG.

Die erste EuGH-Vorlage des BFH zur Umsatzsteuerbarkeit der Grundstücksvermietung durch eine öffentliche Einrichtung – die Marktgemeinde Welden<sup>21</sup> – ging (wie schon oben angedeutet) wohl ziemlich daneben.

Der BFH hielt eine richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG »wegen des klaren Wortlauts« für nicht mög-

lich. Da die Vorlagefragen die Vereinbarkeit der deutschen Rechtssetzungstechnik (mit dem Ziel der »Einheitlichkeit« bei KSt und USt<sup>22</sup>) mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nicht konkret ansprachen, gab es auch keine konkrete Antwort des EuGH. Er beschränkte sich auf grundsätzliche Erläuterungen zur Struktur des Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie und begnügte sich (leider) auf die Aussage, es sei Sache des nationalen Gerichts, gegebenenfalls zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des Artikels 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 – also der größeren Wettbewerbsverzerrungen – vorliegen.

Der nächste interessante Schritt war das sog. SALIX-Verfahren<sup>23</sup>, mit dem der BFH dann doch versuchte, § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG richtlinienkonform auszulegen » – soweit dies möglich ist –«. <sup>24</sup> Das war aber nur mit Vorgaben durch den EuGH möglich:

Aufgrund der Vorabentscheidung des EuGH ergab sich immerhin ein insoweit konkretes Ergebnis: Der EuGH konstatierte, dass Deutschland Tätigkeiten von jPöR, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG von der Steuer befreit sind (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten »behandeln« konnte, die diesen jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Daran fehlte es im deutschen Recht. Weder aus § 2 Abs. 3 UStG noch aus § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG noch aus einer in diesen Vorschriften ergab sich lt. EuGH eine entsprechende gesetzliche Ermächtigung an die Verwaltung; die Beurteilung stütze sich nur auf die Auslegung des in keiner der Normen enthaltenen Begriffs der »Vermögensverwaltung«.

Damit war immerhin die körperschaftsteuerrechtliche Auslegung des § 4 Abs. 4 KStG für die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG eliminiert, d.h., die dem Gemeinschaftsrecht widersprechende deutsche Regelung war zwar nicht ungültig, aber unanwendbar; ein betroffener Steuerpflichtiger konnte sich auf die günstigere Folge des Gemeinschaftsrechts berufen.<sup>25</sup>

<sup>17</sup> V R 122/93.

<sup>18</sup> Forster a.a.O., S. 148.

<sup>19</sup> Siehe oben.

<sup>20</sup> Diese Gewinn- oder Umsatzgrenzen nach Körperschaftsteuerrechtlicher Praxis hatte der BFH bereits in Fällen zum UStG 1967 für die USt als ungeeignet beurteilt, BFH, Urteil vom 25. Oktober 1989 V R 111/85, UR 1990, 149 m. Nachw.

<sup>21</sup> Vorlagebeschluss vom 21. März 1995 XI R 33/94, UR 1995, 397. EuGH Urteil vom 6. Februar 1997 C.247/95, Marktgemeinde Welden, UVR 1997, 130 m. Anm. Wagner. Folgeentscheidung: BFH Urteil vom 11. Juni 1997 – XI R 33/94. Die Gemeinde hatte ein Gebäude errichtet und ab 1989 an eine Brauerei zum Betrieb einer Gaststätte – ohne Inventar – verpachtet. Sie verzichtete auf die Steuerbefreiung der Verpachtungsumsätze gem. § 9 UStG und machte den Vorsteuerabzug aus den Baukosten geltend. Das Finanzamt verneinte die Unternehmereigenschaft der Gemeinde gem. § 2 Abs. 3 UStG, weil die Verpachtung der inventarlosen Gaststättenräume kein »Betrieb gewerblicher Art i.S.v. § 4 Abs. 4 KStG sei. Auslöser war das Urtd. des FG München vom 17. Februar 1994 14 K 2942/92, UR 1994 m. zust. Anm. Widmann; allerdings mit methodisch zu problematischem Ansatz, s. dazu Reiß, UR 1994, 388.

<sup>22</sup> Vgl. dazu bereits die Kritik von Weiß, UR 1979, 85.

<sup>23</sup> Vorlagebeschluss des BFH vom 20. Dezember 2007 V R 70/05 (BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454); Vorabentscheidung des EuGH: Urteil vom 4. Juni 2009 Rs. C-102/08, SALIX (BFH/NV Beilage 2009, 1222, UR 2009, 484, DStR 2009, 1196); Folgeurteil des BFH vom 20. August 2009 V R 70/05).

<sup>24</sup> SALIX, eine GmbH, hatte ein Gebäude errichtete und Büroflächen an eine Industrie- und Handelskammer – IHK – (Einrichtung des öffentlichen Rechts) vermietet, die ihrerseits die Räume langfristig an Dritte steuerpflichtig weitervermietete. Das Finanzamt behandelte den Verzicht der GmbH nach § 9 UStG auf die Umsatzsteuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze an die IHK als unwirksam. Die langfristige Vermietung sei als bloße Vermögensverwaltung kein »gewerblicher Betrieb« i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG. Die IHK sei insoweit deshalb nicht unternehmerisch i.S. des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG tätig geworden. Diese Ansicht wurde allerdings von den für die Besteuerung der IHK zuständigen Finanzbehörden nicht geteilt.

<sup>25</sup> Bereits BFH, Urteil vom 10. Februar 2005, V R 76/03, BFH/NV 2005, 817, BStBl II 2005, 509. Mitgliedstaatliches Recht wird somit lediglich im Umfang der Unionsrechtswidrigkeit unanwendbar (Beschluss des Bun-

Soweit der BFH dann mit dem Urteil vom 15. April 2010<sup>26</sup> – bei im Übrigen gleichen Ergebnissen – meinte, die richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG auch auf den in Bezug genommenen § 4 Abs. 1 KStG erstrecken zu wollen (die Vorschrift sei damit eine umsatzsteuerrechtliche Regelung<sup>27</sup>), wäre eine Auseinandersetzung mit dem Zweck der Verweisung hilfreich gewesen.<sup>28</sup> Es soll hier offen gelassen werden, ob man das wörtlich nehmen kann, die Frage wurde durch die Neuregelung in § 2b UStG glücklicherweise obsolet. Der Rechtsklarheit wurde damit kaum gedient.

### »Größere Wettbewerbsverzerrung« durch Behandlung öffentlicher Einrichtungen als Nicht-Steuerpflichtige

Wirklich Bedeutung für die Rechtslage ab der Neuregelung hat dagegen die Entwicklung der Rechtsprechung zum Kriterium der »größeren Wettbewerbsverzerrungen«.

Die Wirkung von Umsatzsteuerbelastung oder -entlastung erwies sich bei dem Versuch einer »richtlinienkonformen« Handhabung des § 2 Abs. 3 UStG durch die Rechtsprechung letztlich als das wichtigste Prüfkriterium – aber auch als ein nicht besonders einfach »justitiales« Kriterium.

Wettbewerbsgerechtigkeit wurde von Einrichtungen der öffentlichen Hand einerseits aus wirtschaftlichen Interessen, andererseits aus hoheitlichen Interessen, sowie von konkurrierenden Leistungsanbietern der Privatwirtschaft<sup>29</sup> ange-mahnt, aber jeweils aus unterschiedlichen Interessenlagen.

Initialfall für die BFH-Rechtsprechung war insoweit der oben angesprochene Fall der »Marktgemeinde Welden«.<sup>30</sup>

Die Gemeinde hatte ein Gebäude errichtet und ab 1989 an eine Brauerei zum Betrieb einer Gaststätte – ohne Inventar –

verpachtet. Sie verzichtete auf die Steuerbefreiung der Verpachtungsumsätze gem. § 9 UStG und machte den Vorsteuerabzug aus den Baukosten geltend. Das Finanzamt verneinte die Unternehmereigenschaft der Gemeinde gem. § 2 Abs. 3 UStG, weil die Verpachtung der inventarlosen Gaststättenräume kein »Betrieb gewerblicher Art i.S.v. § 4 Abs. 4 KStG, sondern bloße »Vermögensverwaltung« sei. Diese Auslegung beruhte auf ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung.

Der EuGH<sup>31</sup> beschränkte sich in der Vorabentscheidung im Wesentlichen auf die Vorgabe gem. Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie, dass Mitgliedstaaten die (benannte) steuerfreie Umsätze von Einrichtungen des öffentlichen Rechts als im Rahmen der öffentlichen Gewalt (also nicht steuerbar) behandeln können, allerdings gem. Unterabs. 2 dann nicht, wenn diese Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Daraufhin verwies der BFH im nächsten Rechtsgang<sup>32</sup> die Sache an das Finanzgericht zurück. Leider aber mit einer mehr als unglücklichen Prüfungsvorgabe, »ob im Tätigkeitsbereich der Klägerin private Wirtschaftsteilnehmer in gleicher Weise wie die Klägerin Gebäude ohne Inventar zum Betrieb von Gaststätten verpachten und ob eine unterschiedliche (umsatz-)steuerliche Belastung intensive und nachhaltige negative Auswirkungen in dieser Branche zur Folge haben könnte«. Denn »Tätigkeitsbereich« der Gemeinde ist grundsätzlich nur das Gemeindegebiet, nicht aber der für Wettbewerb auf dem Verpachtungssektor maßgebliche wirtschaftliche Radius.

Das Verfahren brachte damit zwar erfolversprechende Aussagen des EuGH zur Geltung der gemeinschaftsrechtlich formulierten Wettbewerbsbeschränke gegenüber nationalrechtlich vorgegebener Zuordnung einer Tätigkeit zur »öffentlichen Gewalt«, aber zeigte gleichfalls die Rechtsunsicherheit mangels klarer Kriterien zur Annahme »größeren Wettbewerbsverzerrungen« auf.

Erst im Verfahren Isle of Wight Council<sup>33</sup> entschied der EuGH,

- dass es für die Wettbewerbsbeurteilung nicht auf die Verhältnisse im jeweiligen »lokalen Markt« ankommt. Denn die Frage der Wettbewerbsverzerrungen ist »in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ..., ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht«.
- Ferner stellte er klar, dass der Begriff »zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde<sup>34</sup>« im Sinne des

#### Fortsetzung Fußnote 25:

desverfassungsgerichts – BVerfG – vom 19. Juli 2011 1 BvR 1916/09, Le Corbusier, BVerfGE 129, 78. BFH, Beschluss vom 28. August 2014 – V B 28/14 BFH/NV 2014, 1916 und BFH, Urteil vom 24. Oktober 2013 – V R 17/1, BFH/NV 2014, 284, BStBl II 2015, 513 sind i.Erg. zutreffend, überziehen demgegenüber aber den sog. Anwendungsvorrang als Rechtsgrundlage. Das gilt insbes. auch für BFH, Urteil vom 16. April 2008 – XI R 73/07, BFH/NV 2008, 1417, BStBl II 2009, 1024, das. § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG als gemeinschaftsrechtswidrig für unanwendbar erklärte, obgleich keine entsprechende EuGH-Entscheidung dazu vorlag und für diese Regelung eine nationale Sonderregelung zugelassen war (siehe dazu Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 24 Rz 283 ff).

<sup>26</sup> V R 10/09Z.B. UR 2010, 646.

<sup>27</sup> Das entspricht zwar allgemeinen Verweisungszwecken; allerdings war der spezielle Verweisungszweck bei § 2 Abs. 3 auf Einheitlichkeit i.S. des KStG gerichtet; diesem damaligen Gesetzeszweck entspricht noch UStAE 2.11 Abs. 4.

<sup>28</sup> M.E. Tatbestandsverweisung; die Rechtsfolge ergab § 2 Abs. 3 UStG. Allerdings war wohl eine Art. »dynamischer« Verweisung auf die jeweilige Fassung des KStG gewollt, Zweck war wohl eine diesbezügliche Gleichbehandlung im UStG und KStG, vgl. UStAE 2.11 Abs. 4 1.atz 2.

<sup>29</sup> EuGH Urteil vom 8. Juni 2006 C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, BFH/NV Beilage 2006, 439.

<sup>30</sup> Vorlagebeschluss vom 21. März 1995 XI R 33/94, UR 1995, 397.

<sup>31</sup> EuGH Urteil vom 6. Februar 1997 C.247/95, Marktgemeinde Welden, UVR 1997, 130 m. Anm. Wagner.

<sup>32</sup> BFH Urteil vom 11. Juni 1997 – XI R 33/94.

<sup>33</sup> EuGH, Urteil vom 16. September 2008 C-288/07, Isle of Wight Council u.a., Rn 63 ff.; BFH, Urteil vom 10. Februar 2016 XI R 26/13, BFHE 252, 538, UR 2016, 428.

<sup>34</sup> Redaktionelle Hervorhebung.

Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nicht nur den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb umfasst, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist.

- Zur Kernfrage, was unter »größeren Wettbewerbsverzerrungen« zu verstehen ist, beschränkte sich der EuGH<sup>35</sup> auf den Grundsatz, »es durch die Behandlung dieser Einrichtungen als nicht mehrwertsteuerpflichtig in den Fällen, in denen sie nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung oder nur zu unbedeutenden Verzerrungen führte, zur geringstmöglichen Beeinträchtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität« käme.

Das SALIX-Verfahren vor dem EuGH<sup>36</sup> ergab nicht nur, dass das Wettbewerbskriterium sowohl zugunsten wie zulasten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts gilt; also dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht nur dann als Steuerpflichtige gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 oder 4 zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde, sondern auch dann, wenn sie derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten zur Folge hätte.

Wichtig war insbesondere die Klarstellung zu Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 (Art. 13 Unterabs. 2 MwStSystRL), dass die Wettbewerbsklausel nicht nur für die nach Unterabs. 1 den Einrichtungen des öffentlichen Rechts grundsätzlich im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegenden Tätigkeiten gilt, sondern auch für die von ihnen als solche »behandelten« befreiten Tätigkeiten. Unter diesem Gesichtspunkt wäre das Kriterium der größeren Wettbewerbsverzerrung – die SALIX im Verfahren zahlenmäßig dargestellt hatte – auch dann entscheidend gewesen, wenn die Ausnahme der »Vermögensverwaltung« aus der Befreiung der Vermietungsumsätze trotz eines Verstoßes gegen die Umsetzungsvorgaben nicht als unanwendbar anzusehen gewesen wäre – wenn also auch für die Umsatzsteuer insoweit Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorgegeben gewesen wäre.

Das Verfahren Feuerbestattungsverein Halle<sup>37</sup> bestätigte im Jahr 2006 auch das Berufungsrecht eines privaten Konkurrenten auf die Wettbewerbsklausel des Art. 4 Abs. 5 MwStSystRL gegen eine Einrichtung der öffentlichen Hand.

Regelmäßig entscheidet der EuGH, dass es Sache des<sup>38</sup> vorliegenden Gerichts ist festzustellen, dass die Befreiung der Tätigkeit nicht geeignet ist, zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu führen. Damit bleibt bei Streitfällen immer das Risiko des Ausgangs der Tatsachenwürdigung für die Betroffenen.

### Probleme mit sog. »Ausweichlösungen«

Als Vorteil einer Tätigkeit im Rahmen des Mehrwertsteuersystems gilt im Wesentlichen das Recht auf Vorsteuerabzug für Investitionen (Leistungsbezüge, die zur besteuerten Ausgangsumsätzen verwendet werden). Letztlich soll das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer im Unternehmen auch für unternehmerische Tätigkeit (hier vereinfachend i.S.v. »wirtschaftlicher« Tätigkeit verwendet) der öffentlichen Hand gelten.<sup>39</sup> Dem Leistenden geschuldete Steuerbeträge auf Leistungsbezüge können als Vorsteuerbeträge verrechnet werden, für Ausgangsleistungen entstehende Steuerbeträge können über die Rechnung mit Steuerausweis auf den Empfänger abgewälzt werden.

- Für den Zugang zur Besteuerung interessant sind also Leistungsbereiche (gegen Gegenleistung) mit intensiver vorsteuerbelasteter Investitionstätigkeit (im BFH-Vorlagebeschluss zum SALIX-Verfahren belegte SALIX ihr Vorbringen zu den wirtschaftlichen Nachteilen zahlenmäßig<sup>40</sup>),
- weniger interessant dagegen Leistungsbereiche mit hohem Einsatz eigenen Personals (wenig Vorsteueranfall) und festgelegten Gebühren als Gegenleistung (Beratungstätigkeiten). Hier ist auch zu berücksichtigen, ob bei Beurteilung festgelegter Gebühren für diese Tätigkeit als Entgelt die Umsatzsteuer aufgeschlagen werden kann oder herauszurechnen ist (und damit die Einnahmen mindert).

Bei problematischen Abgrenzungsfällen (ob wirtschaftliche Tätigkeit oder Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt/hoheitliche Tätigkeit) wird die Nichtsteuerbarkeit nur dann vorteilhaft sein, wenn die Tätigkeitsgebühren die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze übersteigen – wie Klenk bereits zur sog. »Hausmüllentscheidung« des BFH<sup>41</sup> zur KSt anmerkte.

Soweit die öffentliche Hand weiterhin im Rahmen öffentlicher Gewalt tätig ist – etwa weil ihr hoheitliche Aufgaben obliegen

<sup>35</sup> EuGH, Urteil vom 16. September 2008 C-288/07, Isle of Wight Council u.a., Rn 72 ff.

<sup>36</sup> EuGH v. Urteil vom 4. Juni 2009 Rs. C-102/08, SALIX Fn 70 ff. (BFH/NV Beilage 2009, 1222, UR 2009, 484, DStR 2009, 1196).

<sup>37</sup> EuGH Urteil vom 8. Juni 2006 C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, BFH/NV Beilage 2006, 439.

<sup>38</sup> EuGH, Urteil vom 29. Oktober 2015 C-174/14, Saudaçor, HFR 2016, 85, UR 2015, 901; EuGH, Urteil vom 6. Februar 1997 C-247/95, Marktgemeinde Welden.

<sup>39</sup> Zum Beispiel EuGH vom Urteil vom 4. Juni 2009 Rs. C-102/08, SALIX, 70 ff. (BFH/NV Beilage 2009, 1222, UR 2009, 484, DStR 2009, 1196).

<sup>40</sup> BFH vom 20. Dezember 2007 V R 70/05 unter I. (BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454).

<sup>41</sup> Anmerkung zu BFH Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, UR 1997, 50. Der I. Senat beurteilte die Hausmüllentsorgung durch Kommunen als nicht körperschaftsteuerpflichtig sondern hoheitlich. Interessanterweise stützte er sich dazu auf die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des § 4 Abs. 5 KStG durch den V. Senat.

– deren Erfüllung hohe Investitionen (mit nicht abziehbarem »Vorsteuerüberhang«) verlangen, wird gelegentlich empfohlen, die Übertragung der Aufgabenerfüllung an einen sog. privaten Verwaltungshelfer zu prüfen (dieser ist bei den Investitionen vorsteuerabzugsberechtigt<sup>42</sup>).

Dass dieser Weg aber mehrwertsteuerrechtlich zu Nachteilen führen kann (»unwirtschaftliche« Lösung), belegt die BFH-Rechtsprechung zur Erfüllung von Aufgaben öffentlicher Einrichtungen auf »ausgegliederte« GmbH unter Gewährung/Weiterleitung von Zuschüssen, Verlustausgleich, Aufwendungsausgleich u.Ä. Diese gehören regelmäßig zum Entgelt der Einrichtung für die erhaltene Übernahmeleistung der GmbH. Die Umsatzsteuer auf diese Leistung kürzt regelmäßig die öffentlich-rechtliche Zuwendung.<sup>43</sup>

### Zwischenergebnis

Der Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist an Zähigkeit wohl nicht zu überbieten. Dabei handelte es sich lediglich um den Vorgang der Umsetzung der seit 1980 hier geltenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in das nationale Umsatzsteuerrecht, der eigentlich mit dem UStG 1980 hätte stattfinden sollen. Immerhin hat die Rechtsprechung des EuGH auf Vorlagen nationaler Gerichte brauchbare Strukturen zum Merkmal der (umsatzsteuerrechtlich) »größeren Wettbewerbsverzerrungen« gebracht, die zur Behandlung öffentlicher Einrichtungen als Unternehmer führen.



Dieter Dziadkowski\*

## Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen öffentlich-rechtlicher Einrichtungen während der Übergangsphase bis 2021 und in der Zukunft

Die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) als allgemeine Verbrauchsteuer soll den Endverbraucher (Konsumenten) belasten. Ziel ist nicht die Belastung von Unternehmen – seien es private, sei es die öffentliche Hand. Steuerobjekt sind erbrachte Leistungen (erzielte Umsätze). Seit 99 Jahren (UStG 1918) ist die Einordnung der Leistungen, die von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen erbracht werden, nicht abschließend geklärt. Auch die Einführung der Mehrwertsteuer im Jahr 1967 brachte für Deutschland keine Klarstellung.

Vor mehr als 20 Jahren stand die Mehrwertbesteuerung der öffentlichen Hand bereits auf der Agenda der Europäischen Kommission. Ein Ergebnis auf europäischer Ebene wurde bisher nicht erzielt. Nunmehr hat der deutsche Gesetzgeber Ende 2015 im Alleingang eine Neuregelung geschaffen, die ab 2017 wirksam werden sollte. Wegen der ungewissen Auswirkungen schuf der Gesetzgeber als Ergänzung noch ein Wahlrecht, nach dem sich die Einrichtung für die weitere Anwendung der alten Regelung (§ 2 Abs. 3 UStG a.F.) in einer Übergangszeit oder für die Anwendung der Neuregelung nach § 2b UStG entscheiden konnte. Die Frist für die Ausübung des Wahlrechts in der Gestalt einer Ausschlussfrist ist am 31. Dezember 2016 ausgelaufen.

Vorsorglich hatte der Gesetzgeber für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2020 eine Übergangsregelung gesetzlich verankert (§ 27 Abs. 22 UStG). Man ging davon aus, dass insbesondere kleinere öffentlich-rechtliche Einrichtungen eine längere Zeitspanne benötigen werden, um die Belastungswirkungen quantifizieren zu können, zu-

<sup>42</sup> S. Klenk, vorige Fn. Entsprechend hatte auch im Fall SALIX (BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2007 V R 70/05, BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454) das FA argumentiert, das Grundstücksvermietung durch die öffentliche Einrichtung als nicht umsatzsteuerbare »Vermögensverwaltung« behandelt hatte.

<sup>43</sup> Zum Beispiel BFH, Urteil vom 8. November 2007 V R 20/07 und Beschluss vom 22. Juli 2008 V B 34/07, BFH/NV 2008, 1895; zuletzt Urteil vom 10. August 2016 XI R 41/14 –Übernahme der Wasserversorgung von öffentlicher Einrichtung durch deren 100%-Tochter-GmbH gegen Weiterleitung von Zuschüssen als Übernahmeentgelt.

\* Prof. Dr. Dieter Dziadkowski war u.a. von 1970 bis 1973 wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Finanzausschuss des Deutschen Bundestages und später u.a. Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., Regensburg/München, sowie Mitglied der Ursprungslandkommission und der Einkommensteuer-(Bareis)-Kommission.

mal wenn ein Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung nicht kurzfristig erstellt werden kann.

### Die Neuregelung auf nationaler Ebene im Rahmen der europarechtlichen Vorgaben

Hauptgrund für den Handlungsbedarf Deutschlands war die Tatsache, dass im nationalen UStG die in der 6. EG-Richtlinie und später in der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) getroffenen Vorgaben nicht unionsrechtskonform umgesetzt wurden und die nationale Rechtsgrundlage in § 2 Abs. 3 UStG a.F. auf tönernen Füßen stand. Ende 2015 hatte man sich daher zu einer Kompromisslösung durchgerungen. Da aber die Belastungswirkungen hinsichtlich der öffentlichen Hand nicht wie für die Steuerreform 1967 durch ein umfassendes Planspiel untersucht worden waren, erliefte vermutlich auch den deutschen Gesetzgeber ein erhöhtes Unbehagen. Den vielfach vorgetragenen Bedenken, insbesondere auch von kleinen Gemeinden und kleinen Gemeindeverbänden, sollte entgegengehalten werden, dass sich die betroffenen Institutionen für eine Regelung – alter Art oder neuer Art – entscheiden können. Unbeachtet blieb, dass die Auslegung der bisherigen Norm durch die Gerichte zum Teil noch ungeklärt ist. Beleg hierfür sind die beim BFH und EuGH noch anhängigen Streitfälle. Die öffentlichen Einrichtungen waren und sind daher gezwungen, Entscheidungen unter Unsicherheit zu treffen.

### Übergangsphase 2017 bis 2020

Während der Übergangsphase haben die öffentlichen Einrichtungen die Möglichkeit, ihre Umsätze nach der Neuregelung – so diese denn eindeutig ist – zu versteuern oder durch einmalige Optionserklärung (§ 27 Abs. 22, S. 3 UStG) die weitere Anwendung des »alten Rechts« bis zum 31. Dezember 2020 zu wählen. Allerdings war und ist eine entsprechende Entscheidung nur unter erschwerten Bedingungen möglich, da weder die alte Rechtslage umfassend geklärt noch die neue Rechtslage eindeutig ist.

Immerhin hat das BMF mehr als zwölf Monate benötigt, um ein Anwendungsschreiben zur »Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand« (BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, II C 2 – S 7107/16/10001) zu verfassen. Durch diesen Anwendungserlass konnten aber auch nicht alle Unklarheiten beseitigt werden. Insbesondere durch stark auslegungsbedürftige Tatbestandsmerkmale ist die Neuregelung des § 2b UStG nicht geeignet, bestehende Rechtsunsicherheiten umfassend zu beheben. Es wurde daher zur Abrundung des Wahlrechts noch eine Widerrufsmöglichkeit geschaffen. So ist auch der rückwirkende Widerruf zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahrs möglich.

Da sich auch bei öffentlichen Einrichtungen die reale Situation unvorhersehbar ändern kann, ist die großzügige Optionsmöglichkeit zu begrüßen. So kann z.B. nach wirksamer Optionserklärung, die bis zum 31. Dezember 2016 abzugeben war, ein Widerruf 2019 mit Wirkung zum 1. Januar 2018 abgegeben werden.

Einer weiteren Unsicherheit soll dadurch begegnet werden, dass noch andere Möglichkeiten eingeräumt werden. Hat eine öffentliche Einrichtung zur weiteren Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. optiert, soll die Besteuerung nach den alten Verwaltungsvorschriften (Abschn. 2.11 UStAE) vorgenommen werden. So soll der öffentlichen Einrichtung auch ermöglicht werden, die von der Verwaltungsmeinung abweichende Rechtsprechung des BFH anzuwenden. Für die EuGH-Rechtsprechung müsste dies ebenfalls gelten.

Schwierigkeiten sind zu erwarten, wenn Investitionen vorgenommen werden und sich die Frage nach dem Vorsteuerabzug stellt. Da der Vorsteuerabzug von der Verwendungsart im Zeitpunkt der Beschaffung abhängig ist, können u.a. Vorsteuerberichtigungen (§ 15 a UStG) notwendig werden. Bemerkenswert ist, dass die am 16. Dezember 2016 verkündete Verwaltungsauffassung bereits am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist. Zahlreiche Fragen sind noch offen. Unter anderem könnten sich auch noch beihilferechtliche Zweifelsfragen ergeben.

### Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand in der Zukunft

Das deutsche Konzept mit Übergangsregelung ist zunächst auf einen fünfjährigen Zeitraum ausgerichtet. Offensichtlich besteht bei den Entscheidungsträgern die Hoffnung, dass bis Ende 2020 auch auf EU-Ebene eine Lösung erreicht werden kann. Allerdings bestehen für die Durchsetzung eines Reformansatzes in der EU erhebliche Schwierigkeiten, da das Einstimmigkeitsprinzip rasche systemorientierte Lösungen verzögern kann. Hinzu kommt noch im Bereich »öffentliche Hand«, dass durch die Vielschichtigkeit der entsprechenden Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten, die unterschiedlichen Rechtskreisen angehören, EU-weite Vorgaben nur begrenzt realisierbar sind. Ob zwischenzeitlich Erkenntnisse aus der Rechtsprechung gewonnen werden können, ist fraglich. Benötigt doch eine höchststrichterliche Entscheidungsfindung von der Tatbestandsverwirklichung bis zur endgültigen Entscheidung in der Regel ca. zehn Jahre.

### Alternative Lösungsansätze

Man sollte sich davor hüten, ein Konzept, wie es § 2b UStG zugrunde liegt, als alternativlos anzusehen. In der Zukunft könnten sich u.U. auch andere Modelle durchsetzen, da



auch die Neuregelung nicht die Schwachstelle, dass eine öffentliche Einrichtung wie ein Endverbraucher behandelt wird, soweit er nichtunternehmerisch (nicht wirtschaftlich) tätig wird, beheben kann.

Im Laufe der Zeit sind einige erfolversprechende Vorschläge unterbreitet worden. Es sind dies u.a.

- das Refundsystem, das in einigen Mitgliedstaaten der EU praktiziert wird,
- die Vollversteuerung auf Basis des Vorschlags der EU-Kommission sowie
- der Reformvorschlag von Paul Kirchhof.

In einer mehrfach ausgezeichneten Untersuchung hat Thomas Wiesch mehrere Vorschläge untersucht und aufgezeigt, dass die deutsche Regelung nach § 2b UStG noch zumindest ergänzungsbedürftig ist. Meines Erachtens wurde die Neuregelung unter Zeitdruck geschaffen und keine ausreichende Vorbereitung wie u.a. 1967 durchgeführt. Dabei wurde einer weitgehend einvernehmlichen Lösung der Vorzug vor einem systemorientierten Lösungsansatz eingeräumt. Offenbar wurde nicht ausreichend beachtet, dass die deutsche Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer unter Berücksichtigung des Neutralitätsprinzips die öffentliche Hand überhaupt nicht belasten – auch nicht heimlich durch nicht abziehbare Vorsteuern – darf.

## Literatur

Bundesministerium der Finanzen (2016), »Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand: Anwendungsfragen des § 2b UStG«, Schreiben vom 16. Dezember 2016, III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl. I. 2016, 1459.

Dziadkowski, D. (2015), »Zur Reform der Mehrwertbesteuerung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts und Gemeinwesen in der Europäischen Union«, *FStR*, 242–252.

Dziadkowski, D. (2016), »Zur Neuregelung der Mehrwertbesteuerung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Deutschland«, *FStR (IFF Forum für Steuerrecht)*, Universität St. Gallen, 258–267.

Kirchhof, P. (2008), *Umsatzsteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuer*, C.F.: Müller, Heidelberg.

Widmann, W. (2016), »Mitteilung der Europäischen Kommission vom 7. April 2016 über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer«, *UR*, 506–510.

Wiesch, T. (2016), *Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand*, Otto Schmidt, Köln.



Wolfram Birkenfeld\*

## Wirklich mehr Wettbewerbsgerechtigkeit und welche größeren Belastungen für die Kommunen?

### Wettbewerbsgerechtigkeit

Wettbewerbsgerechtigkeit bei der Umsatzsteuer besteht, wenn gleiche Leistungen von Unternehmern gleich besteuert werden. Es heißt, die Umsatzsteuer sei für Unternehmer neutral. Sie belastet den Unternehmer nicht, weil er die Steuer für seinen Umsatz vom Leistungsempfänger erhält. Wenn dieser ein Unternehmer ist, kann er die ihm berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Nur ein privater Endverbraucher wird belastet, weil er die Umsatzsteuer, die er mit dem Preis für den gelieferten Gegenstand oder für die erhaltene Dienstleistung gezahlt hat, nicht abziehen oder verrechnen kann.

### Belastung von Kommunen durch Umsatzsteuer

Sind Kommunen ähnlich oder gar »neu« belastet? Das kommt – wie immer – darauf an.

Kommunen sind nach öffentlichem Recht rechtsfähige Gebietskörperschaften (Gemeinden, Städte, Zweckverbände), die sich im Rahmen von öffentlicher Gewalt, d.h. »hoheitlich«, und »wirtschaftlich«, d.h. unternehmerisch, betätigen. Die Abgrenzung ist theoretisch klar, kann im Einzelfall aber schwierig sein. Als vereinfachte Faustregel kann gelten, dass hoheitlich alles das von einer Gemeinde nach öffentlichem Recht erledigt wird, was ein privater Rechtsträger gesetzlich so nicht ausführen kann (z.B. Grundsteuer durch Grundsteuerbescheid festsetzen). Trotz hoheitlicher Betätigung wird die Kommune als Steuerpflichtige behandelt, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Größere Wettbewerbsverzerrungen sind schon dann vorhanden, wenn sie mehr als unbedeutend sind. Maßgeblich ist die jeweilige Tätigkeit.

\* Dr. Wolfram Birkenfeld ist Rechtsanwalt und Richter am Bundesfinanzhof (BFH) a.D.

Es wird nicht nur eine aktuelle, sondern auch eine reale potenzielle Wettbewerbslage berücksichtigt. Dadurch wird das Privileg von Kommunen eingeschränkt, keine Umsatzsteuer wegen (angeblich) hoheitlicher Tätigkeit zu zahlen.

Wirtschaftlich betätigt sich die Gemeinde ausnahmslos, wenn sie entgeltlich auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird (Leistungen im Krankenhaus), und ausnahmsweise, wenn sie hoheitlich das leistet, was auch ein privater Rechtsträger ausführen kann (z.B. Überlassung von Parkplätzen).

Nur soweit sich Kommunen wirtschaftlich verhalten, sind sie Unternehmer. Nur insoweit stehen sie mit Unternehmern des privaten Rechts in einem aktuellen oder potenziellen Wettbewerb und müssen umsatzsteuerrechtlich als Steuerschuldner mit Vorsteuerabzugsberechtigung gleich behandelt werden.

Soweit sie sich hoheitlich ohne größere Beeinträchtigung des Wettbewerbs, somit nicht wirtschaftlich, betätigen, schulden sie als Nichtunternehmer zwar keine Umsatzsteuer für ihre entgeltlichen Leistungen (z.B. Gebühren für die Ausstellung von Personalausweisen). Sie sind deswegen aber wie ein privater Endverbraucher auch nicht zum Abzug der Umsatzsteuer aus Rechnungen von Unternehmern (z.B. für die Errichtung eines Verwaltungsgebäudes) als Vorsteuer berechtigt.

### Neue Belastungen?

Die Frage enthält Zwischentöne, die der Klarstellung bedürfen. Die Frage nach neuen Belastungen klingt so, als wenn alte Belastungen durch neue Belastungen vermehrt würden.

Im Zusammenhang mit Steuern müssten durch Steueränderungen neue Steueratbestände geschaffen oder Steuersätze erhöht worden sein. Dem ist bei der Umsatzsteuer für Kommunen nicht so.

Es ist keine Steuererhöhungsänderung eingetreten. Nur für die Vermögensverwaltung, für Beistandsleistungen bei interkommunaler Zusammenarbeit und bei Umsätzen unter 30 678 Euro ist im deutschen Recht grundsätzlich erst ab 2017 die Rechtfertigung für eine Nichtbesteuerung entfallen. Allerdings können die Kommunen erklären, dass sie bis 2020 nach bisher geltendem (unvollkommenem) Recht Steuern (nicht) zahlen wollen. Nunmehr ist durch die neue Besteuerungsvorschrift in § 2b UStG lediglich eine Klarstellung der seit langem bestehenden Rechtslage vorgenommen worden. Manche Wettbewerber sagen: endlich.

Wenn nach »neuen« Belastungen gefragt wird, muss es bisher (vor der Neuzeit ab 1. Januar 2017) weniger belastend gewesen sein. Das hier beschriebene Konzept der Umsatzsteuer ist aber nicht neu, sondern eigentlich schon immer so

gewesen. Neu ist nur die Erkenntnis, dass es für Kommunen wegen der unzutreffenden Verbindung zum Körperschaftsteuerrecht bisher nicht konsequent angewendet und nicht durchgesetzt worden ist. Der Bundesrechnungshof hatte auf diesen Missstand seit 2004 hingewiesen. Die Anwendung der bisher bereits geltenden Rechtslage auf die wirtschaftliche Tätigkeit einer Kommune kann eigentlich keine Belastung sein. Sie entspricht der wirklichen europarechtlich vorgegebenen Rechtslage, die der deutsche Gesetzgeber aber jahrelang unzutreffend beibehalten hat. Wenn eine Kommune die Klarstellung der bisherigen Steuerrechtslage als Belastung ansieht, war sie offenbar vorher deswegen nicht belastet, weil die wirkliche Rechtslage auf sie nicht angewendet worden ist.

Einen Anspruch auf Beibehaltung einer nicht zutreffenden gesetzlichen Regelung gibt es nicht. Hier kommt hinzu, dass das, was gestern noch richtig gewesen sein mag, heute nicht mehr richtig sein muss. Gleichwohl hat der Gesetzgeber den Kommunen eine komplizierte Übergangsregelung eingeräumt, nach der sie bis einschließlich 2020 an der bisherigen Rechtslage festhalten können.

Die Beurteilung, ob für bisher von Kommunen ausgeführte Tätigkeiten inzwischen ein tatsächlicher oder potenzieller Wettbewerb mit Personen des Privatrechts besteht, wird für die umsatzsteuerrechtliche Einordnung als rechtserheblich erkannt. Das Bewusstsein für die Notwendigkeit einer wettbewerbsneutralen umsatzsteuerrechtlichen Betätigung führt dazu, dass ein Leistungsempfänger von einer Gemeinde eine Rechnung mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer verlangen kann und dass die Gemeinde aus den ihr erteilten Rechnungen den Vorsteuerabzug beanspruchen kann.

Dass Gemeinden der Beurteilung ihrer entgeltlichen Tätigkeiten wegen der Umsatzsteuer eine größere Bedeutung als bisher einräumen müssen und dass sie die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen als Belastung empfinden, ist verständlich. Das geschärfte Bewusstsein für Umsatzsteuer verschafft den Gemeinden aber nicht nur Risiken, sondern auch Chancen.

### Risiken

Bisher ist der Umfang der unternehmerischen Tätigkeiten einer Kommune nicht immer erkannt worden, weil die Tätigkeiten zu leichtfertig mit einer Berufung auf eine »Hoheitlichkeit« als nicht steuerbar abgetan worden sind. Wenn damit eine Fehlbeurteilung verbunden war, lag objektiv eine Steuerverkürzung vor. Das löste nicht nur eine Diskussion aus, ob eine strafbare Steuerhinterziehung gegeben war, sondern führte auch zu Steueränderungsbescheiden mit Nachzahlungszinsen.

Fehlbeurteilungen bei der Abrechnung von Leistungen führen dazu, dass Gemeinden die falsch ausgewiesene Um-

satzsteuer schulden, was der Bundesfinanzhof kürzlich bei einer Abrechnung über Gebühren für eine Tierkörperbeseitigung bestätigt hat.

### Chancen

Mit der Erkenntnis der Kommune, durch eine entgeltliche Leistung (z.B. durch Beratung) einen steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt zu haben, ist das Recht auf Vorsteuerabzug verbunden. Steuer und Vorsteuer sind die beiden untrennbaren Seiten der Umsatzsteuermedaille. Das Besondere am Vorsteuerabzug ist u.a., dass der Abzug der Steuer für die eingekaufte Leistung als Vorsteuer schon zulässig ist, bevor die damit ausgeführten steuerpflichtigen Leistungen erbracht werden und dass das Finanzamt Vorsteuern erstatten muss, wenn sie die entstandenen Umsatzsteuern übersteigen.

Errichtet eine Gemeinde z.B. ein Hallenbad und beabsichtigt sie, die Benutzung nur entgeltlich zu gestatten, beginnt sie eine unternehmerische Tätigkeit, auch wenn die Eintrittsentgelte als Gebühren bezeichnet werden. Die Gemeinde steht bei dieser Betätigung im Rahmen der sog. Daseinsvorsorge im Wettbewerb mit privatrechtlichen Betreibern von Hallenbädern. Sie kann die Umsatzsteuer aus den Rechnungen für Planungskosten bereits abziehen, bevor die Steuer für die Benutzung des Hallenbads (zum ermäßigten Steuersatz) entsteht. Auch die Steuer aus Rechnungen über die Baukosten für die Schwimmhalle kann die Gemeinde als Vorsteuer abziehen und diesen warmen Geldregen nützlich verwenden, bevor eine Steuer für die Eintrittspreise zur Benutzung des Hallenbads geschuldet wird.

Weil auch hier die steuerlichen Schwierigkeiten im Detail stecken, wird der Vorsteuerabzug schwieriger, nämlich anteilig ausgeschlossen, wenn das Hallenbad teilweise unentgeltlich für Schulschwimmen oder für Schwimmvereine überlassen wird.

### Auskunfts- und Konkurrentenklagen

Der Wettbewerb zwischen Unternehmern des öffentlichen und des privaten Rechts kann umsatzsteuerrechtlich gerecht ausgetragen werden, wenn sie steuerrechtlich gleich behandelt werden.

Der Fall eines Unternehmers, der ein Krematorium privatrechtlich betrieb und argwöhnte, dass eine benachbarte Kommune ein Krematorium ohne Umsatzsteuerbesteuerung führte, schrieb Rechtsgeschichte. Höchststrichterlich wurde erstmals entschieden, dass der Wettbewerber des privaten Rechts Auskunft vom Finanzamt erhalten kann, ob der öffentlich rechtliche Konkurrent besteuert wird. Andernfalls erleidet der privatrechtliche Betreiber Wettbewerbs-

nachteile. Bei dieser Auskunftsklage wird als Vorfrage mitentschieden, dass eine Kommune, die ein Krematorium als unselbständigen Regiebetrieb führt, dadurch unternehmerisch tätig ist. Nach der Auskunft kann der Unternehmer den letzten noch anfechtbaren Umsatzsteuerbescheid gegen die Gemeinde wegen Nichtbesteuerung oder wegen zu niedriger Besteuerung mit der Konkurrentenklage angreifen, um künftige Wettbewerbsnachteile abzuwehren.

Dagegen hatte sich eine GmbH erfolglos als Entsorgungsunternehmen gegen einen Zweckverband aus mehreren Gemeinden gewehrt, der private häusliche Abfälle bei den Haushalten abholte, zu Deponien brachte und darüber im Gegensatz zu der GmbH ohne Umsatzsteuer abrechnete. Dadurch gingen die Entsorgungsumsätze der GmbH auf 0 Euro zurück. Ihre Auskunftsklage war aber unbegründet, weil kein Wettbewerbsverhältnis vorliegen konnte. Die GmbH führte die Hausmüllentsorgung auf privatrechtlicher Grundlage als Erfüllungsgehilfe gegenüber den Kommunen als Auftraggebern aus. Der Zweckverband war dagegen als öffentlich-rechtlicher Entsorgungsträger selbst tätig und hatte die Ausführung dieser hoheitlichen Aufgabe nicht auf einen privaten Rechtsträger ausgelagert.

### Auswirkungen für den Endverbraucher

Selbst wenn für den Endverbraucher Leistungen einer Kommune und eines Privatrechtsträgers als gleich erscheinen, können sie danach umsatzsteuerrechtlich ein rechtlich unterschiedliches Schicksal haben. Wer seine Bücher in einer Strafanstalt binden lässt, zahlt – anders als beim Buchbinder – keine Umsatzsteuer, weil das Buchbinden in der Strafanstalt – konkurrenzlos als Strafvollzugsmaßnahme – ohne Umsatzsteuer abgerechnet wird.

### Ergebnis

Kommunen sind umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich bei zutreffender Rechtsanwendung ab 2017 nicht höher belastet als früher. Die deutschen Rechtsvorschriften sind – verspätet – an die europäischen Regeln angepasst worden. Wenn dadurch bestimmte hoheitliche Tätigkeiten der Kommunen in größerem Umfang als unternehmerisch erkannt werden, wird ihr Nichtbesteuerungsprivileg eingeschränkt. Die Steuerpflicht dafür wird aber durch den Vorsteuerabzug gemildert oder ausgeglichen.



Werner Widmann\*

## Zu § 2b UStG – Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

### Der seit dem 1. Januar 2016 im UStG stehende § 2b gilt erst ab dem 1. Januar 2017

Der durch das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015)<sup>1</sup> zum 1. Januar 2016 neu geschaffene § 2b UStG zur Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) ist gem. § 27 Abs. 22 UStG erst ab dem 1. Januar 2017 anwendbar.<sup>2</sup> Damit kommt es zu einem grundlegenden Wandel der bisherigen Rechtslage: Der bis Ende 2016 geltende § 2 Abs. 3 UStG sah eine Umsatzbesteuerung der jPöR nur vor, wenn die Umsätze im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt wurden.

Diese bei der Umstellung auf das Mehrwertsteuersystem zum 1. Januar 1968 aus dem seit 1918 geltenden Allphasenbruttosystem übernommene Anknüpfung des UStG an Vorgaben des Körperschaftsteuerrechts war unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung vielleicht probat, weil die für die körperschaftlich und umsatzsteuerlich relevanten wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand einheitliche Entscheidungen getroffen werden konnten. Indessen war wegen der unionsrechtlichen Harmonisierung nur der Umsatzsteuer die Bruchlinie zwischen der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer vorgezeichnet, z.B. bei den Umsätzen im Bereich der Vermögensverwaltung. Sie ist für die Körperschaftsteuer ohne Interesse, denn sie ist keine der Art nach gewerbliche Tätigkeit und wird damit nicht im Rahmen eines BgA ausgeübt. Damit gab es für derartige wirtschaftliche Aktivitäten der jPöR keine Umsatzsteuerbarkeit in Deutschland.

\* Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung im Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz.

<sup>1</sup> Vom 2. November 2015, BGBl. I 2015, 1834, BStBl. I 2015, 846; siehe dazu Widmann, MwStR 2015, 883.

<sup>2</sup> Siehe dazu BMF vom 19. April 2016 – III C 2 – S 7106/07/10012-06, BStBl. I 2016, 481; zu den Mängeln des § 27 Abs. 22 UStG beim Abstellen auf die j.P.ö. R. z.B. bei Verfassungsorganen siehe Widmann, UR 2016, 13.

Die Umsatzsteuer kennt hingegen keine Einkunftsarten und erfasst deshalb alle nachhaltigen Umsätze, die durch Teilnahme am Markt erzielt werden. Sie verlangt dabei keine Gewinnerzielungsabsicht; es genügt, dass der Unternehmer durch seine Umsätze Einnahmen hat.

Daher sieht das Unionsrecht in Art. 13 MwStSystRL vor, dass Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts bei der Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt grundsätzlich nicht als Steuerpflichtige gelten. Falls sie dabei aber in Wettbewerb mit anderen Steuerpflichtigen treten, müssen sie auch ihre im Hoheitsbereich erzielten Umsätze versteuern. Eine Ausgrenzung der vermögensverwaltenden Umsätze wie z.B. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden gibt es dabei nicht; in diesem Bereich liegt auch gar kein hoheitliches Handeln vor, denn die Vermietung z.B. eines Gebäudes erfolgt nach zivilrechtlichen Grundsätzen ohne das für hoheitliches Handeln typische Überordnungsverhältnis gegenüber dem Adressaten.

### Marktrelevanz der wirtschaftlichen Tätigkeit als Maßstab

Diesem differenzierten Ansatz nach der Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit der jPöR folgt nun § 2b UStG. Unionsrechtskonform gibt es mithin jetzt in Deutschland einen Besteuerungszwang zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Die Umsätze außerhalb des Hoheitsbereichs fallen unter § 2 Abs. 1 UStG, denn da ist die öffentliche Hand tätig wie jeder andere Unternehmer. Ab 1. Januar 2017 richtet sich die Umsatzbesteuerung der jPöR also nach § 2 Abs. 1 UStG und nach § 2b UStG, je nachdem, in welcher Sphäre der Umsatz erzielt wird. Die Unterscheidung dieser Bereiche ist freilich oft nicht einfach, weil es auf die Handlungsform allein nicht ankommt, vielmehr ist maßgebend, ob es für das Handeln der jPöR eine öffentlich-rechtliche Grundlage gibt.<sup>3</sup> Die jPöR können sich mithin über eine »Flucht« in öffentlich-rechtliche Handlungsformen oder Organisationsstrukturen allein nicht aus der Umsatzbesteuerung dispensieren.<sup>4</sup>

### Option zur Fortgeltung des § 2 Abs. 3 UStG bis Ende 2020

Die Aussage zur Geltung des § 2b UStG ab dem 1. Januar 2017 muss allerdings relativiert werden:

<sup>3</sup> BMF vom 16. Dezember 2016 – III C 2 – S 7107/16/10001; siehe auch Müller, UR 2017, 8 unter Hinweis auf BFH vom 10. Februar 2016 – XI R 26/13, UR 2016, 428 und Widmann, UR 2015, 883.

<sup>4</sup> Siehe BFH vom 10. November 2011 – V R 41/10, DB 2012, 380, zum Betrieb einer Gemeindehalle und vom 1. Dezember 2011 – V R 1/11, DB 2012, 324, zur umsatzsteuerlichen Unmaßgeblichkeit einer öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung in einem kommunalen Parkhaus.

§ 27 Abs. 22 UStG gibt den jPöR ein bis Ende 2016 auszuübendes Wahlrecht zur weiteren Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG für alle Umsätze, die sie bis Ende des Jahres 2020 ausführen. Da die meisten jPöR von dieser (widerrufbaren) Option Gebrauch gemacht haben, wird es zunächst nur eine kleine Anwendungsbreite des § 2b UStG geben. Der Gesetzgeber wollte mit dieser langen Übergangsfrist den jPöR die Umstellung auf die neue Rechtslage erleichtern, wobei er erkennbar insbesondere die Kommunen im Auge hatte. Immerhin war im Koalitionsvertrag der gegenwärtigen Bundesregierung vom 16. Dezember 2013 eine Neuregelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung kommunaler Zusammenarbeit vereinbart, die möglichst keine Belastung mit sich bringen sollte. Ob die nun gefundene Lösung und die lange Übergangszeit unionsrechtlich erlaubt ist, wird sich sicher erst zeigen, wenn es – wie zu erwarten – z.B. im Zusammenhang mit Konkurrentenklagen wegen der weiterhin gem. dem fortgeltenden § 2 Abs. 3 UStG nicht stattfindenden Besteuerung vieler Umsätze von jPöR zu Vorabentscheidungsersuchen von deutschen Gerichten an den EuGH kommt.

### Gesetzliche Negation von Wettbewerbsverzerrungen

Eigentlich hätte es gesetzgebungstechnisch vollkommen ausgereicht, wenn der neue § 2b UStG mit dem Wortlaut des Art. 13 MwStSystRL an die Stelle des § 2 Abs. 3 UStG getreten wäre. Damit wäre der unionsrechtliche Umsetzungsauftrag, der von Richtlinien an die nationalen Gesetzgeber ausgeht, korrekt erfüllt worden. Das genügte dem Gesetzgeber – entsprechend einem von der Finanzministerkonferenz bereits im Herbst 2014 dem Bundesfinanzminister übermittelten Entwurf eines § 2b UStG<sup>5</sup> jedoch nicht. Bereits in diesem Entwurf wurde das Bestehen von Wettbewerbsverzerrungen wegen der Nichtbesteuerung von Umsätzen der jPöR durch Aufzählung kasuistischer Aktivitäten wie z.B. von Maßnahmen zur Erhaltung der Infrastruktur verneint. Das wurde vom Gesetzgeber noch dadurch verstärkt, dass es sich um Aktivitäten handeln soll, bei denen »insbesondere« keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt. Es spricht viel dafür, dass diese kategorische Verneinung der Existenz einer Wettbewerbsverzerrung in den Aufzählungen des § 2b Abs. 3 UStG unionsrechtlich kaum haltbar ist.<sup>6</sup> Der EuGH hat bisher in seiner Rechtsprechung die größere Wettbewerbsverzerrung im Sinne der MwStSystRL immer als einen autonomen Begriff des Unionsrechts verstanden, den er allein nach seinen Maßstäben auslegt.<sup>7</sup> Dann nimmt er keine Rücksicht auf die Wettbewerbsverzerrungsdefinitionen eines nationalen Gesetzgebers. Er mag allenfalls im einzelnen Streitfall feststellen, dass diese nicht gegen das Uni-

onsrecht in seiner Auslegung verstoßen. Aber auch das kann er nur, weil ihm die Kontrolle der Unionsrechtskonformität der nationalen Maßstäbe vorbehalten ist.

Hinzu kommt, dass die reichlich abstrakten Tatbestandsmerkmale viel Auslegungsspielraum zulassen und damit sicher erhebliches Streitpotenzial in sich tragen. Was ist z.B. ein »spezifisches öffentliches Interesse« an einer Zusammenarbeit von jPöR in Form eines Leistungsaustauschs gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG? Da drängt sich die Frage auf, ob jPöR bei ihrer hoheitlichen Tätigkeit überhaupt andere als spezifische öffentliche Interessen haben können. Dann wäre dieses Tatbestandsmerkmal nur eine Leerformel, für die das UStG in den Buchstaben a bis d des § 2b Abs. 3 Nr. 2 kumulativ zu erfüllende Bedingungen aufstellt, die ihrerseits sehr auslegungsbedürftig sind. Beispielsweise muss geklärt werden, was eine »langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung« gem. § 2b Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG ist. Das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016<sup>8</sup> nimmt das – ohne nähere Begründung – generell an bei unbefristeten Verträgen und bei Verträgen mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren. Das erscheint recht lang, wenn man bedenkt, dass unter kurzfristig im Allgemeinen eine Zeitdauer von weniger als sechs Monaten verstanden wird.<sup>9</sup>

Als Beleg für den beschriebenen Ansatz des EuGH sei auf das bereits erwähnte Urteil vom 16. September 2008<sup>10</sup> hingewiesen, wonach die Interpretation der »größeren« Wettbewerbsverzerrung in Art. 13 MwStSystRL in der Weise vorgenommen wurde, dass bereits das tatsächliche Vorliegen von Wettbewerb die Gefahr dessen Verzerrung in sich trage, wenn es nicht zu einer Umsatzbesteuerung der marktrelevanten Aktivitäten der jPöR komme. Das bei streng wörtlicher Auslegung des Art. 13 MwStSystRL doch immerhin auch denkbare Verständnis, wenn nur größere Wettbewerbsverzerrungen einen Besteuerungszwang auslösen sollten, seien kleinere Verzerrungen ohne Bedeutung, war damit vom Tisch.

### Starke Fixierung des Gesetzgebers auf die Kommunen

§ 2b UStG spricht zwar nicht ausdrücklich von kommunalen Aktivitäten, vielmehr werden alle jPöR angesprochen, also z.B. auch der Bund und die Länder, Kirchen, staatliche Hochschulen, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten, Berufskammern und selbst die Jagdgenossenschaften.<sup>11</sup> Das BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2016, auf das ab 1. Januar 2017 in Abschnitt 2b UStAE verwiesen wird, bringt

<sup>5</sup> Siehe dazu Widmann, UR 2015, 5.

<sup>6</sup> So auch Heidner, UR 2016, 45.

<sup>7</sup> Siehe z.B. EuGH vom 16. September 2008 – Rs. C-288/07, Isle of Wight Isle of Wight Council, IStR 2008, 734.

<sup>8</sup> III C 2 – S 7107/16/10001.

<sup>9</sup> So z.B. bei kurzfristigen Vermietungen von Wohnraum gem. § 4 Nr. 12 UStG lt. Abschn. 4.12.3 Abs. 2 UStAE unter Hinweis auf BFH vom 13. Februar 2008 – XI R 51/06, BStBl. II 2009, 63.

<sup>10</sup> Siehe Fußnote 7.

<sup>11</sup> Deren Umsätze aus der Jagdverpachtung waren bisher als Vermögensverwaltung nicht steuerbar, fallen jetzt aber mangels einer Steuerbefreiung unter den Regelsteuersatz i.H.v. 19 v.H..

daher zahlreiche Beispiele aus allen Bereichen hoheitlicher Tätigkeit. Es ist aber unübersehbar, dass sich der Gesetzgeber vor allem auf die im kommunalen Bereich derzeit üblichen Gestaltungen konzentriert hat in der Absicht, möglichst viel des Status quo zu bewahren. Dabei wird mitunter wohl nur auf die Umsatzsteuerbelastung abgestellt, die für den Bürger transparent und wahrnehmbar ist, weil sie in den Rechnungen offen erscheint. Das verkennt aber die wirklichen Belastungseffekte.

### Beispiel

Am folgenden Beispiel wird das deutlich: Eine Gemeinde führt mit ihrem eigenen Entsorgungsbetrieb die Hausmüllabfuhr durch. Da dies in Deutschland – anders als z.B. in Österreich – herkömmlich als eine hoheitliche Tätigkeit angesehen wird, weist sie in ihren Gebührenbescheiden gegenüber den von ihr mit einem Anschluss- und Benutzungszwang belegten Abfallbesitzern zu Recht keine Umsatzsteuer aus. Sie hat aber auch kein Recht zum Vorsteuerabzug aus den notwendigen Vorleistungen. Insofern kommt die Leistung nicht völlig ohne umsatzsteuerliche Vorbelastung zum Bürger. Er sieht diese nur nicht, weil sie in den Gebühren verdeckt auf ihn überwältigt wird. Und so ist es auch dann, wenn sich die Gemeinde zur Durchführung der Müllabfuhr eines privaten Unternehmers bedient. Dieser erbringt gegenüber der Gemeinde eine steuerpflichtige Dienstleistung zum Regelsteuersatz. Das von der Gemeinde dafür gezahlte Bruttoentgelt geht als Kostenelement in die Abfallgebühren ein.

Auch die so kalkulierten Gebühren fallen unter § 2b Abs.1 UStG, sind also grundsätzlich nicht steuerbar. Die Frage der Steuerbarkeit einer kommunalen Müllabfuhrleistung wird aber dann virulent, wenn eine Gemeinde z.B. für eine andere Gemeinde die Müllabfuhr durchführt und sich sich damit in den Wettbewerb mit den privaten Unternehmen begibt, die derartige Leistungen auch anbieten. Das ist auch in vielen anderen Bereichen kommunaler und staatlicher Tätigkeiten vorstellbar und vielfach sogar Realität. Da wird es sicher bald Konkurrentenklagen geben, wenn derartige Aktivitäten weiterhin nicht besteuert werden sollten.<sup>12</sup>

### Aktivitätsbezogene Umsatzgrenze von 17 500 Euro

Der Gesetzgeber will es mit dem bereits erwähnten Abs. 2 von § 2b UStG zu keiner Besteuerung kommen lassen, wenn sich die jeweiligen Aktivitäten einer jPÖR unterhalb eines Jahresumsatzes von 17 500 Euro bewegen. Diese an die Kleinunternehmergrenze des § 19 Abs.1 UStG ange-

lehnte Umsatzgrenze bezieht sich immer nur auf die einzelnen gleichartigen Tätigkeitsbereiche. Sie gilt also z.B. getrennt für Müllabfuhr, Straßenreinigung, Winterdienst, Personalgestellung, Feuerwehr u.v.m. Das privilegiert die jPÖR einerseits gegenüber den privaten Unternehmern, bei denen nach dem Prinzip der Unternehmenseinheit alle Umsätze zusammengerechnet werden. Andererseits gibt es bei weniger als 17 500 Euro Umsatz dann für die verschiedenen Umsatzarten auch keinen Vorsteuerabzug. Das ist auch nicht durch eine Option zur Steuerbarkeit für die jPÖR gestaltbar und damit u.a. im Einzelfall nachteilig. Das wird sicher zu Streit um die Gleichartigkeit von Umsätzen führen.

### Schlussbemerkung

Mit dem neuen § 2b UStG ist weitgehend die längst überfällige Übernahme der zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben zur Umsatzbesteuerung der jPÖR gelungen. Die lange Übergangsfrist gem. § 27 Abs. 22 UStG bis Ende 2020 mit der optionalen Fortgeltung des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG ist kaum zu rechtfertigen, denn sie erlaubt den Unternehmern und der Verwaltung die Missachtung der Rechtsprechung von EuGH und BFH, auf die sich die Steuerbürger aber dennoch zu ihren Gunsten berufen können.<sup>13</sup> Da die Option der Unternehmer für die Verwaltung verbindlich ist, kommt es im Vollzug zu einer rechtsstaatlich schwer erträglichen Ungleichbehandlung gleichartiger Umsätze. Und die Gerichte werden bestimmt an ihrer bisherigen unionsrechtskonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG festhalten, so dass auch die Rechtsprechung an diesem Nebeneinander verschiedener Rechtsanwendung beteiligt sein wird.

Die Europäische Kommission hat ihre schon für das Jahr 2013 angekündigten Vorschläge zur Neuregelung des Art. 13 MwStSystRL immer noch nicht vorgelegt. Dabei ist völlig ungewiss, ob es je zu Änderungen der MwStSystRL kommt angesichts der dazu notwendigen Einstimmigkeit im Europäischen Rat zur Änderung. Insofern sollte jetzt eine gewisse Beständigkeit bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand einkehren, auch wenn § 2b UStG leider allzu viele streitanfällige Tatbestandsmerkmale hat.<sup>14</sup> Das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 gibt dazu eine erste ausgewogene Orientierung. Die Praxis wird sicher bereichsspezifische Besonderheiten aufzeigen, die gewiss auch die Gerichte beschäftigen werden. Nur so entsteht die allseits gewünschte Rechtssicherheit, die die jPÖR jetzt bei ihren Gestaltungsüberlegungen zur Anpassung an das neue Recht brauchen.

<sup>12</sup> Das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 bringt dazu keine eindeutige Aussage; die Rz. 40 ff. können aber durchaus so verstanden werden, dass in derartigen Fällen die bisherige Betrachtungsweise »nichtsteuerbare öffentlich-rechtliche Beistandsleistung« nicht mehr gelten soll.

<sup>13</sup> So ausdrücklich Rz.60 des BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, wonach es nicht zu beanstanden ist, dass sich die Unternehmer auf die von der Verwaltungspraxis abweichende Rechtsprechung des BFH berufen. Der Vorrang des Unionsrechts in Form der Rechtsprechung des EuGH, der alle Verwaltungen der Mitgliedstaaten bindet, wird dabei übergangen und diskret verschwiegen.

<sup>14</sup> Siehe dazu u.a. Filtzinger in Schwarz, Widmann und Radeisen, UStG, § 2b Rz. 1 ff. (September 2016).



Thomas Küffner\*



Jochen Tillmanns\*

## Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Segen oder Fluch für juristische Personen des öffentlichen Rechts?

### Ausgangslage

Der aktuelle Koalitionsvertrag nimmt auf die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) insofern Bezug, als »die interkommunale Zusammenarbeit (...) steuerrechtlich nicht behindert werden [soll].« Eine umsatzsteuerliche Belastung kommunaler Beistandsleistungen solle vermieden werden.<sup>1</sup> Nun – drei Jahre später – kommt es zu einer Zeitenwende bei der Besteuerung der öffentlichen Hand.<sup>2</sup> Indem der deutsche Gesetzgeber § 2 Abs. 3 UStG gestrichen und § 2b UStG neu geschaffen hat, reformiert er die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand grundlegend.<sup>3</sup> Künftig werden durch die gesetzliche Neuregelung insbesondere Beistandsleistungen und Leistungen im Rahmen der Vermögensverwaltung durch jPöR steuerbar sein.<sup>4</sup> Zudem spielt die bisherige Grenze der Finanzverwaltung für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) von 35 000 Euro<sup>5</sup> für das Um-

satzsteuerrecht in Zukunft keine Rolle mehr. Das in dem Koalitionsvertrag formulierte Ziel hat der Gesetzgeber zwar im Auge behalten: Die interkommunale Zusammenarbeit kann grundsätzlich begünstigt sein. Der Weg dorthin ist aber steinig. Es besteht die Gefahr, dass viele jPöR über eben diese Steine stolpern. Voraussichtlich wird es etliche Verlierer geben. Denn den Weg zur Begünstigung beschreitet nur die jPöR, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird. Handelt sie hingegen auf privatrechtlicher Grundlage, fällt die jPöR nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG. Eine solche jPöR handelt nach der Gesetzesbegründung und dem jüngst erschienenen BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 nicht »im Rahmen der öffentlichen Gewalt«.

### Beweggründe des Gesetzgebers für die Reform

Der Gesetzgeber sah sich aufgrund der anhaltenden Kritik an der bisherigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zur Neuregelung veranlasst. Der Bundesrechnungshof (BRH) monierte bereits mit seiner schriftlichen Unterrichtung vom 2. November 2004 die verwaltungsseitigen und strukturellen Probleme bei der Umsatzbesteuerung von jPöR. Insbesondere die bisher bestehende Anbindung des Umsatzsteuerrechts an das Körperschaftsteuerrecht führe zu unionsrechtswidrigen Ergebnissen.<sup>6</sup> Schließlich hat der Bundesfinanzhof (BFH) durch eine Reihe von Entscheidungen in den letzten Jahren § 2 Abs. 3 UStG entsprechend der EuGH-Rechtsprechung zu Art. 13 MwStSystRL ausgelegt.<sup>7</sup> Diese von der BFH-Rechtsprechung geforderte unionsrechtskonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG sowie die weiterhin von der Rechtsprechung abweichende Auffassung der Finanzverwaltung hat zu Auslegungsschwierigkeiten und Rechtsunsicherheit geführt. Die damit sowohl auf politischer Ebene als auch durch die Rechtsprechung und in der Literatur geäußerte Kritik an der (unionsrechtswidrigen) Ausgestaltung des § 2 Abs. 3 UStG i. V. m. § 4 KStG hat der Gesetzgeber schließlich zum Anlass genommen, den von den Finanzstaatssekretären von Bund und Ländern erarbeiteten Vorschlag einer Neuregelung vom 31. Juli 2014<sup>8</sup> in Form des nunmehr eingeführten § 2b UStG umzusetzen.

\* Prof. Dr. Thomas Küffner (RA/FA f. SteuerR/StB/WP) und Dr. Jochen Tillmanns (Dipl. FinW/RA) sind beide in der auf das Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER, München und Düsseldorf tätig.

<sup>1</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode – Deutschlands Zukunft gestalten, S. 91, verfügbar unter: <http://www.cdu.de/koalitionsvertrag> (Stand: 18. Januar 2017). Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, Wachstum. Bildung. Zusammenhalt, beschlossen und unterzeichnet am 26. Oktober 2009, S. 14 f., abgedruckt in UR 2009, 792 f., verfolgte das Ziel, Wettbewerbsgleichheit zwischen kommunalen und privaten Anbietern zu schaffen, ohne es wirklich in Angriff genommen zu haben.

<sup>2</sup> So heißt es in der Gesetzesbegründung BT-Drs. 18/6094, S. 93: »Die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts markiert eine Zäsur bei der Umsatzbesteuerung öffentlicher Leistungen.«

<sup>3</sup> Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015, BGBl. I 2015, 1834; vgl. dazu Küffner und Rust, DStR 2016, 1633; speziell zu Kirchen Küffner und Rust, DStR 2014, 2533.

<sup>4</sup> OFD Niedersachsen vom 27. Juli 2012 – S 7106 283 St 171, BeckVerw 263615; OFD Frankfurt/M. vom 15. August 2011 – S 7106 A 119 St 110, BeckVerw 260182.

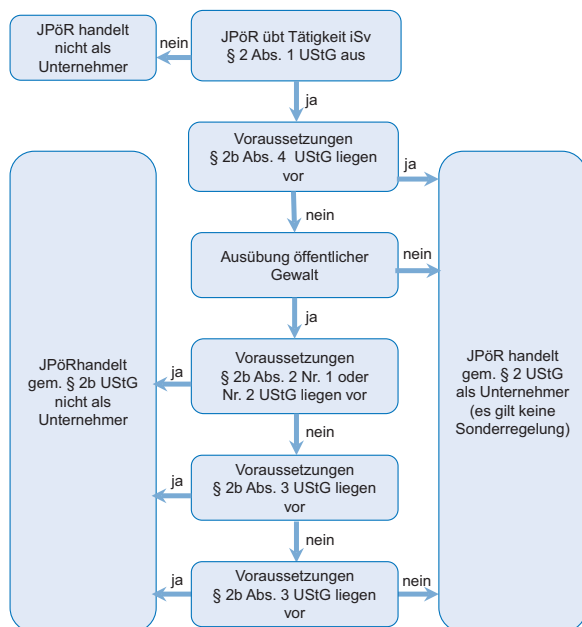
<sup>5</sup> 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR 2015, Abschn. 2.11 Abs. 4 S. 3 UStAE.

<sup>6</sup> BRH, Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, BT-Drs. 15/4081, S. 4.

<sup>7</sup> BFH, Urt. vom 20. August 2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863; vom 15. April 2010 – V R 10/09, UR 2010, 646; vom 2. März 2011 – XI R 65/07, DStRE 2011, 959; vom 3. März 2011 – V R 23/10, BStBl II 2012, 74; vom 10. November 2011 – V R 41/10, UR 2012, 272; vom 14. März 2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667; vom 13. Februar 2014 – V R 5/13, DStRE 2014, 806; vgl. dazu auch die EuGH-Rechtsprechung wie z.B. EuGH, Urt. vom 16. September 2008 – C-288/07, Isle of Wight, UR 2008, 816; vom 4. Juni 2009 – C-102/08, SALIX, UR 2009.

<sup>8</sup> Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, Schreiben vom 31. Juli 2014, 36 – S 7106 – 115 – 21 975/14, Vorschlag einer Neuregelung in § 2b UStG, [https://einzelhandel.de/index.php/themeninhalte/steuern/item/download/17149\\_53890b4fd1da786a2bf3d7f23ff8ff5b](https://einzelhandel.de/index.php/themeninhalte/steuern/item/download/17149_53890b4fd1da786a2bf3d7f23ff8ff5b).

**Abb. 1**  
**Prüfungsschema aufgrund der Neuregelung**



Quelle: Darstellung der Autoren.

## Die Neuregelung im Überblick

Durch die gesetzliche Neuregelung folgt der Gesetzgeber weitestgehend der Rechtsprechung des BFH. Zunächst ist weiterhin zu prüfen, ob die jPöR überhaupt nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt und daher grundsätzlich nach § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer tätig ist. Für diesen Fall ist bei jPöR klärungsbedürftig, ob die Voraussetzungen des § 2b UStG erfüllt sind. Die Norm ersetzt als neue Sonderregelung für jPöR § 2 Abs. 3 UStG. § 2b UStG hebt dabei die Anbindung der Umsatzbesteuerung von jPöR an das Körperschaftsteuerrecht auf. In § 2b Abs. 1 UStG nennt der Gesetzgeber die Voraussetzungen, unter denen eine jPöR nicht als Unternehmer handelt. Anders als bisher formuliert der Gesetzgeber keine notwendigen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft von jPöR. Er nennt vielmehr Ausschlusskriterien. Entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des BFH muss die jPöR zunächst öffentliche Gewalt ausüben. Darüber hinaus darf ihre Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. § 2b Abs. 2 und 3 UStG nennen insgesamt vier Konstellationen, bei denen der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die jPöR nicht in größeren Wettbewerb mit privaten Dritten tritt. Da § 2b Abs. 2 und 3 UStG sich nur auf das Tatbestandsmerkmal »Wettbewerbsverzerrungen« beziehen, sind beide Absätze nur bedeutsam, wenn die jPöR öffentliche Gewalt ausübt. § 2b Abs. 4 UStG nennt (entsprechend dem bisherigen § 2 Abs. 3 S. 2 UStG) schließlich Fälle, in denen die jPöR zwingend als Unternehmer Leistungen erbringt. Es ergibt sich hieraus das in Abbildung 1 skizzierte Prüfungsschema auf Grundlage der Neuregelung.

Der persönliche Anwendungsbereich der Sonderregelung des § 2b UStG erfasst »juristische Personen des öffentlichen Rechts«. Für die entsprechende – und abgelöste – Regelung des § 2 Abs. 3 UStG besteht bisher Einigkeit, dass hiermit Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts gemeint sind.<sup>9</sup> Soweit eine jPöR sämtliche Anteile eines Privatrechtssubjekts (AG, GmbH) hält, ist die Sonderregelung nicht auf sie anwendbar.<sup>10</sup> Auch auf Beliehene sind die Sonderregelungen für jPöR nicht anwendbar, da sie trotz Beliehung privatrechtlich organisiert bleiben.<sup>11</sup> Betroffen sind insbesondere:

- Kommunen,
- Länder und Bund,
- Universitäten,
- Rundfunkanstalten und
- Kirchen.

## Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage

Den vorherigen Ausführungen folgend, greifen die Begünstigungen nach § 2b UStG nur noch für die jPöR, die öffentlich-rechtlich handelt und nicht zivilrechtlich. Letztere ist grundsätzlich immer Unternehmer. Bereits in der Gesetzesbegründung ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass eine jPöR nur dann öffentliche Gewalt ausübt, wenn sie im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig ist.<sup>12</sup> Diese wichtige Unterscheidung hat der Gesetzgeber jedoch nicht im Gesetz, sondern nur in der Gesetzesbegründung getroffen. Ob dieser Ansatz zutreffend ist, wird sich noch zeigen. Er steht jedenfalls im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH.<sup>13</sup>

Das BMF nennt in dem jüngst veröffentlichten BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 zu § 2b UStG<sup>14</sup> mit der öffentlich-rechtlichen Satzung, der Verwaltungsvereinbarung und dem öffentlich-rechtlichen Vertrag wichtige Beispiele einer solchen öffentlich-rechtlichen Sonderregelung. Dem BMF-Schreiben folgend soll dabei, soweit ein Vertrag nach Gegenstand und Zweck zu beurteilen ist, der »Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns« gelten:

»Nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns kann grundsätzlich davon ausgegangen

<sup>9</sup> Küffner und Rust, DStR 2016, 1633.

<sup>10</sup> Vgl. EuGH, Urt. vom 29. Oktober 2015 – C-174/14, Saudacor, mit Anm. Küffner, UR 2015, 901; Küffner und Rust, DStR 2016, 1633.

<sup>11</sup> Küffner und Rust, DStR 2016, 1633.

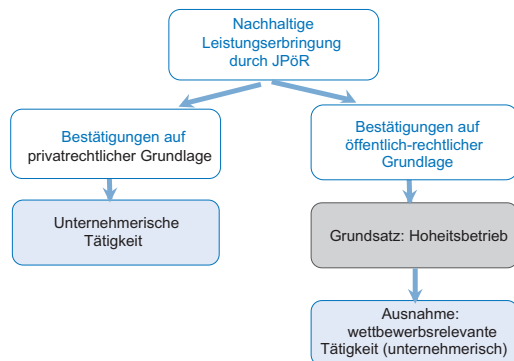
<sup>12</sup> Diese Sichtweise übernimmt auch das BMF, vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, Rz. 6.

<sup>13</sup> BFH, Urt. vom 20. August 2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863; vom 15. April 2010 – V R 10/09, UR 2010, 646; vom 2. März 2011 – XI R 65/07, DStR 2011, 959; vom 3. März 2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74; vom 14. März 2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667.

<sup>14</sup> BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 – III C 2-S 7107/16/10001, 2016/1126266.



Abb. 2  
Sichtweise der Rechtsprechung des BFH



Quelle: Darstellung der Autoren.

werden, dass die von der jPöR gewählte Handlungsform auch die rechtlich zulässige ist.«<sup>15</sup>

Die Finanzverwaltung geht also davon aus, dass die öffentliche Hand grundsätzlich von sich aus die richtige Handlungsform wählt. An dieser Stelle wird die gesamte Problematik der gesetzgeberischen Initiative offenkundig. Denn die Rechtsanwender (Kämmerer oder andere Verantwortliche der jPöR ebenso wie Finanzbeamte) werden mit der Differenzierung zwischen privatrechtlichem und öffentlich-rechtlichem Handeln häufig überfordert sein. Der Kämmerer weiß lediglich: In das Paradies der Nichtbesteuerung nach § 2b UStG komme ich nur, wenn ich auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handle. Dies erkennt selbst die Finanzverwaltung und versucht mit dem *Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns* zu retten, was zu retten ist. Es liegt auf der Hand, dass jPöR (und deren Berater) bestrebt sein werden, etwa durch Wortwahl (z.B. Bezeichnung als öffentlich-rechtlicher Vertrag) und Gesetzesbezüge den öffentlich-rechtlichen Charakter des Vertrags in den Vordergrund zu rücken.

### Zu den Auswirkungen der Neureglung – was wird besser, und was wird schlechter?

Die Neureglung bringt Vorteile, indem sie Unklarheiten beseitigt, die Divergenz von Rechtsprechung und Finanzverwaltungsauffassung auflöst und die Begünstigung von öffentlich-rechtlichen Kooperationen gesetzlich definiert. Schließlich bietet der lange Übergangszeitraum die Möglichkeit eines sauberen Übergangs.

Dem stehen aber nicht minder schwere Nachteile gegenüber. Für den Rechtsanwender vermag die Trennung von Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer sowie die damit verbundene Abkehr von dem BgA im Umsatzsteuerrecht prima

facie nachteilig wirken. Die allgemeine Umsatzsteuerbarkeit privatrechtlicher Entgelte und die gleichzeitigen Unklarheiten im Blick auf das Verständnis von öffentlich-rechtlichem Handeln dürften ebenfalls als Nachteil zu klassifizieren sein. Die Gestaltungsmöglichkeiten in Form des Rosinenpickens durch die Berufung auf das günstigere Unionsrecht sind nicht mehr gegeben. Schließlich ist mit der Neuregelung faktisch für alle jPöR sehr viel Arbeit verbunden. Auch wenn der öffentlichen Hand dank der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 22 UStG – wenn sie denn von der Optionserklärung Gebrauch gemacht hat – noch vier Jahre für die Umstellung bleiben, wird der Arbeitsaufwand immens sein. Da die Besteuerung der öffentlichen Hand zugleich im Fokus der Finanzbehörden steht, ist diese Arbeit auch umgehend aufzunehmen. Insbesondere die Finanzverwaltung wird einen Prüfungsschwerpunkt bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand setzen.

Die Übergangsregelung gibt es mit allen Varianten. Man kann beinahe von einem Steuerrecht *à la carte* sprechen. Zugleich ist das BMF sichtlich bemüht, die erheblichen Auswirkungen, die auf jPöR zukommen werden, abzuschwächen.<sup>16</sup> Ein solches Entgegenkommen ist für die freie Wirtschaft kaum vorstellbar. Dies ist wohl dem Bewusstsein des Gesetzgebers geschuldet, dass jPöR keine Steuerabteilungen haben, wie sie in Konzernen existieren. Da die Verantwortlichen aber neben ihren Steuerpflichten auch den Haushaltspflichten nachkommen müssen, sind sie angehalten, »Günstigerprüfungen« anzustellen. Vor diesem Hintergrund kann das Steuerrecht *à la carte* Segen und Fluch zugleich darstellen.

Dies wird noch deutlicher, wenn weiterhin bestehende Rechtsunsicherheit Beachtung findet. Exemplarisch weisen wir auf die Folgen des EuGH-Urteils vom 23. Dezember 2015 – C-520/14 – *Gemeente Borsele* hin. Demnach sind jPöR, die zu geringe Entgelte verlangen, keine Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG. Dieses Nicht-Unternehmertum kann zwar auch Gestaltungsspielraum eröffnen: Denn derzeit versucht die öffentliche Hand, über den Ausnahmetatbestand des § 2 Abs. 3 UStG und zukünftig über § 2b UStG der Besteuerung zu entgehen. Sie will ihr Tun häufig als »Ausübung im Rahmen der öffentlichen Gewalt« verstanden wissen. Das kann aber auch nachteilig sein: Verlangt die Kommune aus sozialpolitischen Gründen einen zu geringen Eintritt für die Schwimmbadnutzung, könnte ihr die Unternehmereigenschaft versagt werden und zugleich kein Vorsteuerabzug zustehen.

Die Reform auf rein nationaler Ebene ist daher nicht zu begrüßen. Rechtssicherheit ist vor diesem Hintergrund nicht erreicht. Nicht zuletzt sei daher an dieser Stelle noch auf die jüngsten Entwicklungen im Zusammenhang mit der Rechts-

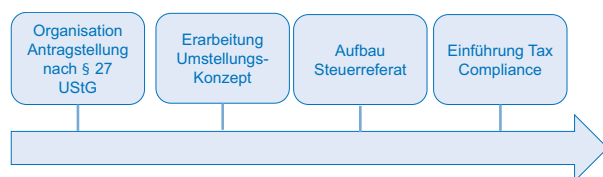
<sup>15</sup> BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 – III C 2-S 7107/16/10001, 2016/1126266, Rz. 17.

<sup>16</sup> Vgl. dazu Küffner und Rust, Anmerkungen zu BMF, Schreiben vom 16. Dezember 2016, im Erscheinen.

sache vor dem EuGH C-344/15 – *National Roads Authority* hingewiesen, welche hinsichtlich der Regelungen zu Beistandsleistungen (siehe § 2b Abs. 3 UStG) die Vermutung einer sehr geringen Halbwertszeit zulassen (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts vom 8. September 2016 in der Rechtssache, EuGH, C-344/15 – *National Roads Authority*).

### Die künftigen Herausforderungen der jPöR

Es stellt sich die Frage, wie jPöR nun vorgehen sollen? Wichtig ist zunächst die Erkenntnis, dass Änderungen unumgänglich sind. Der Abschied vom BgA und damit von der Anknüpfung an das Körperschaftsteuerrecht ist eingeleitet. Die allermeisten jPöR werden mit den Neuregelungen des § 2b eine erhebliche Mehrbelastung erfahren. Hat sich der Steuerverantwortliche bislang um wenige BgA gekümmert, so muss er zukünftig jede Einnahme im Blick haben. Dies macht ein Konzept erforderlich, wie er die Übergangsphase gestaltet.



Die Organisation der Antragstellung nach § 27 Abs. 22 UStG ist mit Ende des Jahres 2016 abgeschlossen. Nunmehr gilt es, ein Umstellungskonzept zu erarbeiten. Ziel muss es dabei sein, ab 2021 die Vorgaben des § 2b UStG richtig anzuwenden. Materiell-rechtlich sind sämtliche Einnahmen insbesondere daraufhin zu untersuchen, ob sie auf privatrechtlicher Grundlage vereinnahmt wurden. Schwerpunkt-mäßig sind der Bereich der Vermögensverwaltung und der Bereich der Beistandsleistungen zu prüfen. Damit geht auch die Neuprogrammierung der IT einher, um per Knopfdruck pünktlich die USt-Voranmeldung abgeben zu können. Ohne ein Steuerreferat wird es zukünftig nicht mehr gehen. Der gesetzliche Vertreter der jeweiligen jPöR tut gut daran, ein solches Referat einzurichten, um damit seinen eigenen Compliance-Pflichten nachzukommen. Kümmert er sich nicht, droht die Inanspruchnahme wegen Organisationsverschulden. Immer häufiger werden juristische Personen des öffentlichen Rechts mit dem Steuerstrafrecht konfrontiert. So kann es z.B. sein, dass die Steuerbehörden im Nachgang zu einer Betriebsprüfung gegenüber dem Kämmerer oder aber dem (häufig ehrenamtlich gewählten) gesetzlichen Vertreter den Vorwurf der Steuerhinterziehung zugunsten der Gemeinde erheben. Oder es wird dem gesetzlichen Vertreter der juristischen Person des öffentlichen Rechts ein Organisationsverschulden nach § 130 OWiG angelastet. Die steuerrechtlichen Prozesse innerhalb der Körperschaft sind daher im Sinne eines steuerrechtlichen Tax-Compliance-Systems (IKS Steuern) neu zu organisieren.

Man darf vor allem gespannt sein, wie sich die Bundes- und Landesregierungen hier verhalten werden. Manch einer wird diese Entwicklung mit Schadenfreude beobachten. Denn jetzt holen den Gesetzgeber die eigenen Gesetze ein. Land und Bund sollten an dieser Stelle bedenken, dass sie selbst der Steuerpflichtige im Sinne des Umsatzsteuerrechts sind, auch wenn eine untergeordnete Behörde (offenbar weiterhin) selbst die Umsatzsteuererklärung abgeben soll. Dafür gibt es aber keine gesetzliche Grundlage – weder im UStG noch in der MwStSystRL.<sup>17</sup> Der Grundsatz »Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich« gewinnt hier eine ganz neue Bedeutung.

### Fazit

Die gesetzlichen Vertreter der jPöR müssen im Hinblick auf die Neuregelung des § 2b UStG aktiv werden, um ihrer Verantwortung nachzukommen. Sie sind aufgefordert, das Thema zu organisieren, Tax-Compliance-Strukturen zu schaffen, Schulungen anzubieten usw. Diese Liste lässt sich nahezu beliebig fortführen. Kurzum bedeutet die Neuregelung einen irrsinnigen Aufwand. Fraglich ist nur, mit welchem volkswirtschaftlichen Nutzen dieser Aufwand verbunden ist. Schließlich werden immense personelle und damit finanzielle Ressourcen gebunden.

Es bleibt festzuhalten, dass die Neuregelung mit heißer Nadel gestrickt ist. Es wäre wohl sinnvoller gewesen, wenn das BMF aktiv den Prozess einer Neuregelung der öffentlichen Hand im Steuerrecht in Europa begleitet hätte. Hier gibt es derzeit ein Projekt, das sich mit der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand in Europa beschäftigt.<sup>18</sup> Das BMF bringt sich aber im Bereich des Umsatzsteuerrechts auf europäischer Ebene eher sehr zurückhaltend ein. Das ist falsch: Wir müssen führend die »Dinge« in unserem EUROPA mitgestalten. Sonst werden wir zum Spielball – wie man bei diesem Thema deutlich sieht.

<sup>17</sup> Vgl. EuGH, Urt. vom 29. September 2015 – C-276/14 – Gmina Wrocław, UR 2015, 829 mit. Anm. Küffner.

<sup>18</sup> Die Europäische Kommission erarbeitet einen Richtlinienentwurf zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (siehe Mitteilung der Kommission vom 6. Dezember 2011 zur Zukunft der Mehrwertsteuer Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM [2011], 851 Tz. 5.2.1. Siehe dazu die durch die Europäische Kommission veranlasste Studie vom 1. März 2011, Mehrwertsteuer im öffentlichen Sektor und Mehrwertsteuerbefreiungen im öffentlichen Interesse, S. 6 f., 12, 27 (abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_public\\_sector.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_public_sector.pdf)).



Roland Schäfer\*

## § 2b UStG – Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

### Entstehungsgeschichte des § 2b UStG

Mit einer Reihe jüngerer Entscheidungen hatten der Bundesfinanzhof und der Europäische Gerichtshof den Rahmen der umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erheblich erweitert. In besonderem Maße betroffen war das Zusammenwirken kommunaler Gebietskörperschaften, die in Deutschland traditionell ihre Ressourcen zum Zwecke der Erledigung öffentlicher Aufgaben bündeln. Durch die Umsatzbesteuerung des diesen Kooperationen zugrunde liegenden Leistungsaustausches wird das Leitmotiv interkommunaler Zusammenarbeit, die Erzielung von Kostenvorteilen um die Leistungen für Bürger und öffentliche Haushalte qualitativ hochwertig und erschwinglich zu halten, in Frage gestellt.

Seit jeher kooperieren deutsche Städte und Gemeinden in zahlreichen Aufgabengebieten, um Kostenvorteile oder Qualitätsverbesserungen zu erreichen. Sie streben dies unter anderem an durch koordinierte Aufgabenerfüllung, Leistungserbringung einer öffentlichen Einrichtung für eine andere, die Zusammenlegung von Organisationseinheiten sowie die gemeinsamen Nutzung von Infrastruktur. Die Lage der Städte und Gemeinden ist gegenwärtig geprägt von teils starkem Bevölkerungsrückgang sowie einer vielerorts zunehmend schwierigen kommunalen Haushaltslage. Dies führt zu Konstellationen, in denen sich einige öffentliche Aufgaben von Einzelkommunen nur noch unter erheblich erhöhtem finanziellen Aufwand wahrnehmen lassen, andere gar nicht mehr. Vor dem Hintergrund der demographischen Entwicklung Deutschlands ist interkommunales Zusammenwirken wichtiger als je zuvor. Deshalb traf die restriktive Rechtsprechung zur Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen der öffentlichen Hand die Städte, Gemeinden und Landkreise besonders hart. Die Notwendigkeit, umfassende Reformmaßnahmen zugunsten der Zukunftsfähigkeit interkommun-

aler Zusammenarbeit einzuleiten, trat deutlich zu Tage. Im Folgenden werden die auf nationaler Ebene ergriffenen Maßnahmen und die diese tragenden Überlegungen dargestellt.

Traditionell ging man in Deutschland davon aus, dass zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts erbrachte Beistandsleistungen nicht umsatzsteuerpflichtig sind, wenn diese der Ausübung hoheitlicher Aufgabe dienen. Dieser Wertung lag die Meinung zugrunde, dass auf derartige Beistandsleistungen Amtshilfegrundsätze Anwendung finden und diese somit weder ertragsteuerpflichtig noch umsatzsteuerbar sind. Zuletzt hatte dies die Oberfinanzdirektion (OFD) Niedersachsen in einer Verfügung vom 12. Januar 2012, in der sie sich zur steuerlichen Behandlung des Schulschwimmens äußerte, bestätigt. Danach begründeten weder die entgeltliche noch die unentgeltliche Überlassung eines Bades für Zwecke des Schulschwimmens durch eine Kommune an einen anderen Schulträger einen Betrieb gewerblicher Art, so dass das Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterliege.

Mit dem sog. Turnhallen-Urteil des BFH vom 10. November 2011 (V R 41/10), das am 15. Februar 2012 veröffentlicht wurde, änderte sich diese Betrachtungsweise drastisch.

In dem verhandelten Fall hatte eine Gemeinde einer anderen die Nutzung einer Turnhalle zur Durchführung des schulischen Sportunterrichts der dortigen Grundschule gegen Kostenerstattung ermöglicht. Aus Sicht des BFH ist es mit Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (Anmerkung: heute Art. 13 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, MwStSysRL) nicht zu vereinbaren, Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, auch dann von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen Privater erbracht werden. Der BFH hat sich mit dieser Entscheidung ausdrücklich gegen die bis dato gepflogene Praxis der Finanzverwaltung gestellt.

Wegen der Tragweite des Urteils des BFH und wohl auch der Proteste der kommunalen Spitzenverbände und Innenressorts von Bund und Ländern gegen eine Umsetzung dieses Urteils erließ die Bundesfinanzverwaltung zunächst mit Schreiben vom 2. April 2012 einen Nichtanwendungserlass. Auch wurde bisher auf eine Veröffentlichung der BFH-Entscheidung vom 10. November 2011 im Bundessteuerblatt verzichtet, da dies die Wirkung gehabt hätte, dass die Finanzbehörden die Entscheidungen allgemein anzuwenden hätten. Eine im Jahr 2012 von den Steuerabteilungsleitern von Bund und Ländern geplante Veröffentlichung mit fünfjähriger Frist zur optionalen Anwendung konnte durch die Intervention der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände verhindert werden.

Schnell bestand ein ganz überwiegender nationaler Konsens darüber, dass es dringend geboten sei, umfassende Re-

\* Roland Schäfer ist Präsident des Deutschen Städte- und Gemeindebundes und Bürgermeister der Stadt Bergkamen.

formmaßnahmen zugunsten der Zukunftsfähigkeit interkommunaler Zusammenarbeit einzuleiten, um diese vor prohibitiven Kostensteigerungen zu bewahren. Als gemeinsames Ziel wurde formuliert, für die Kommunen eine dauerhafte und rechtssichere Planungsgrundlage auch unter Beachtung unionsrechtlicher Vorschriften zu schaffen. Unterstützt wurde dieses Unterfangen auch von den Regierungsparteien CDU/CSU und SPD, die in ihrem Koalitionsvertrag einen klaren politischen Auftrag formuliert hatten:

»Die interkommunale Zusammenarbeit soll steuerrechtlich nicht behindert werden. Wir lehnen daher eine umsatzsteuerliche Belastung kommunaler Beistandsleistungen ab und werden uns – soweit erforderlich – EU-rechtlich für eine umfassende Freistellung solcher Leistungen von der Umsatzsteuer einsetzen.«

Es folgte ein langwieriges Gesetzgebungsvorhaben, das von den widerstreitenden Interessen der Wirtschafts- und Kommunalflügel der Regierungsparteien und dem medialen Störfaktor von Wirtschafts- und Handwerksverbänden geprägt war. Der gefundene Kompromiss beruht auf einem Vorschlag der kommunalen Spitzenverbände, die von Anfang an intensiv in die politische Diskussion und die handwerkliche Umsetzung einbezogen waren.

Bundestag und Bundesrat haben im Herbst 2015 einer Änderung des Umsatzsteuergesetzes zugestimmt, mittels derer die steuerliche Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts neu geregelt wird. Die Novelle ist seit 1. Januar 2016 formell in Kraft, hatte aber aufgrund von Übergangsbestimmungen zunächst noch keine rechtlichen Auswirkungen. Der neu eingefügte § 2b UStG entfaltete erst am 1. Januar 2017 Wirkung.

### Systematik des § 2b UStG

Somit war der § 2 Abs. 3 UStG, mithin das alte Recht, über das Jahr 2016 noch anzuwenden. Dieser verknüpfte die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts noch mit dem Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art i.S.d. § 4 Körperschaftsteuergesetz. Mit der Neuregelung des § 2b UStG wird die Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts von der Körperschaftsteuer entkoppelt, der alte § 2 Abs. 3 UStG wird aufgehoben. Die Novelle führt eine völlig neue Systematik ein, rechtstechnisch arbeitet sie nach dem Regel/Ausnahmeprinzip.

Grundsatz ist, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer agieren und deshalb nicht umsatzsteuerpflichtig sind, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Dies gilt jedoch nur, sofern die Behandlung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Nichtunternehmer nicht zu

größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Sodann zählt die Norm beispielhaft Tatbestände auf, bei deren Vorliegen eine größere Wettbewerbsverzerrung nicht anzunehmen ist. Dies ist der Fall, sofern im Kalenderjahr der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich die Bagatellgrenze von 17 500 Euro nicht übersteigt oder die Tätigkeit auch für Private steuerbefreit wäre.

Hinsichtlich des Leistungsaustausches zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird nicht von einer größeren Wettbewerbsverzerrung ausgegangen, wenn die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

In einer weiteren Aufzählung definiert die Novelle, in welchen Fällen regelmäßig vom Vorliegen gemeinsamer spezifischer öffentliche Interessen auszugehen ist, nämlich 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 Kostenerstattung erbracht werden und
- der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

Schließlich eröffnet die Neuregelung juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein Wahlrecht, bis zum 1. Januar 2021 noch nach der alten Rechtslage behandelt zu werden.

### Anwendungserlasse zur Sicherstellung einheitlicher Anwendung

Insgesamt weist die Regelung zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe auf, allen voran das zentrale Tatbestandsmerkmal des Tätigwerdens »im Rahmen der öffentlichen Gewalt«. Das kann in der Praxis zu nicht unerheblicher Anwendungsunsicherheit führen. Maßgeblich wird zunächst sein, wie die Finanzverwaltung den § 2b UStG anwendet, denn auch dieser wird der Paradigmenwechsel Anwendungsschwierigkeiten bereiten. Deshalb will das BMF durch mindestens zwei Anwendungsschreiben eine bundesweit einheitliche Anwendung sicherstellen. Bereits herausgegeben wurden Anwendungsschreiben zu den Übergangsbestimmungen und dem Optionsrecht sowie ein erster Anwendungserlass zu Anwendungsfragen des § 2b UStG. Es werden sich im Zusammenhang mit § 2b UStG weitere konkrete Fragen zu spezifischen Anwendungsszenarien ergeben, die in einem weiteren Erlass aufgegriffen werden sollen.

Mit entsprechenden Anwendungsschreiben des BMF ist allerdings nur eine vorläufige Anwendungs- und Rechtssicherheit zu erreichen. Mit einiger Wahrscheinlichkeit wird § 2b UStG vor dem Bundesfinanzhof verhandelt werden. Ob dieser eine ausreichende Harmonisierung des deutschen Rechts mit EU-Recht erkennt, bleibt unsicher. Optimistisch darf dabei stimmen, dass die Neuregelung des § 2b UStG nahezu wortgleich mit Art. 13 Abs. 1 Sätze 1 und 2 MwStSystRL ist.



Jürgen W. Hidién\*

### Kein Vordringen der Kommunalwirtschaft zu Lasten der Privatwirtschaft

Immer wieder ist gegen die Novelle ins Feld geführt worden, sie schaffe ein Steuerprivileg für Städte, Gemeinden und deren Unternehmen, wenn sie Leistungen für andere Kommunen erbringen. Unternehmen der öffentlichen Hand träten damit mehr als ohnehin schon – und nun auch gesetzlich legitimiert – in Konkurrenz zu regionalen Unternehmen der Privatwirtschaft. Mit der Einführung des § 2b UStG werde nicht nur die interkommunale Zusammenarbeit in Zukunft umsatzsteuerfrei gestaltet, sondern auch die Grenze zwischen hoheitlichen Tätigkeiten und privatwirtschaftlichem Markt weiter aufgeweicht. Derartige Einwände haben keine Grundlage. Hauptziel des kommunalen Reformansatzes war zu erreichen, dass interkommunale Zusammenarbeit, die nie Selbstzweck ist, sondern das öffentliche Wohl zum Ziel hat, nicht durch Überpointierung von Wettbewerbsaspekten erschwert oder gar verhindert wird. Ein Vordringen der Kommunalwirtschaft in die Privatwirtschaft wird nicht stattfinden. Die Novelle soll den Status quo wahren.

Zudem ist das Umsatzsteuerrecht nicht geeignet, die generelle Abgrenzungsproblematik zwischen zulässiger und unzulässiger gemeindewirtschaftlicher Betätigung zu lösen. Diese Diskussion betrifft vielmehr die Subsidiaritätsklauseln der einschlägigen Landesbestimmungen sowie die dort aufgestellten Kataloge zulässiger Betätigungsfelder der Gemeindewirtschaft. Auf Landesebene sind die Fragen der Nachrangigkeit der Gemeindewirtschaft zur Privatwirtschaft in den vergangenen 15 Jahren ausgiebig diskutiert und zu befriedigenden Ergebnissen geführt worden.

### Thesen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

#### Traditionelles Sonderrechtsregime der Besteuerung der Staatswirtschaft

Steuerrecht reagiert auf primär (markt-)wirtschaftliche Tatbestände. Staatliche Unternehmerwirtschaft und staatliche Beteiligungen an privaten oder öffentlichen Unternehmen sind seit Ende des 19. Jahrhunderts in Deutschland (und auch in anderen EU-Ländern) Legion. Klassische und angestammte Anwendungsbeispiele sind im kommunalen Bereich der sog. Daseinsvorsorge neben den Sparkassen Versorgungsbetriebe, Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe sowie öffentlichen Einrichtungen der sozialen, gesundheitlichen und kulturellen »Betreuung« der Einwohner.<sup>1</sup> Deren (Nicht-)Besteuerung erscheint rückblickend arbiträr. Nicht erst seit der in den 1980er Jahren einsetzenden Deregulierung und zunehmenden (Re-)Privatisierung aller Wirtschaftssektoren in Deutschland und Europa hat sich der Wettbewerb zwischen privaten und (staatlich finanzierten) öffentlichen Unternehmen spürbar verschärft. Zugleich stellt sich die Frage, warum der »Staat«<sup>2</sup> als Steuergläubiger sich selbst besteuern sollte.

Das Nebeneinander von Staats- und Privatwirtschaft betrifft seit jeher auch gleichermaßen das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht. Hierzu bestehen bis heute Sonderregelungen für die Besteuerung, die die disparaten Konzepte des Wettbewerbs- und Hoheitsprinzip ausgleichen sollen. Das Ertragsteuerrecht beruht auf dem im KStG 1934 eingeführten Kon-

\* Prof. Dr. jur. habil. Jürgen W. Hidién lehrt Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen, Nordkirchen.

<sup>1</sup> Beispiele und Liste z.B. in § 107 GO NRW und in Anhang I zu Art. 13 MwStSystRL.

<sup>2</sup> Vulgo und als Metapher: die »öffentliche Hand« (Gebietskörperschaften, Hochschulen, Rundfunk, Sozialversicherung, Religionsgemeinschaften etc.) Die Einnahmen aus »wirtschaftlicher Tätigkeit« der großen Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen) betragen zuletzt mehr als 20 Mrd. Euro; sie waren bisher im Finanzausgleich nicht finanzausgleichsrelevant. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit wird hier in einem weiten Sinne verstanden.

strukt des »Betriebs gewerblicher Art« (§ 4 KStG), der dem Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG) ähnlich sein soll. Das Umsatzsteuerrecht hat sich hieran fortan orientiert. Die Verweisnorm des § 2 Abs. 3 UStG (ausdrücklich ab 1967) sollte den rechtlichen und praktischen Besteuerungsgleichlauf zwischen Umsatz- und Ertragsteuerrecht herstellen. Demgegenüber soll die aktuelle Neuregelung des § 2b UStG (frühestens ab 2017, spätestens ab 1. Januar 2021<sup>3</sup>) nunmehr einen Gleichlauf der deutschen Umsatzbesteuerung mit der bereits 1977 weitgehend harmonisierten, europäischen Mehrwertbesteuerung (Art. 4 6. EG-RL 1977, jetzt identisch Art. 13 MwStSystRL 2006) gewährleisten.

### Verfassungs- und europarechtliche Gestaltungsspielräume

Staatwirtschaft wird verfassungs- und europarechtlich vorausgesetzt, ist aber per se weder geboten noch verboten. Sowohl das Grundgesetz (Art. 87f, Art. 134, 135, 143b GG) als auch das europäische Primärrecht (Art. 14, 106 AEUV) lassen staatswirtschaftliche, öffentlichen Unternehmen jedenfalls punktuell zu. Im Gegensatz zum Grundgesetz, das im Leitbild »wirtschaftsneutral« ist, orientiert sich die europäische Wirtschaftsverfassung zwar ausdrücklich am Unionsziel einer wettbewerbsfähigen, sozialen Marktwirtschaft (Art. 3 Abs. 3 EUV, Art. 119, 120 AEUV). Eine wirtschaftliche Subsidiaritätsklausel zugunsten der Privatwirtschaft besteht aber nicht. Der primär mittels Steuern finanzierte (Steuer-) Staat überlässt die eigennützige, wirtschaftliche Betätigung allerdings grundsätzlich der privaten Hand. Wettbewerbsrelevante Staatwirtschaft ist daher am Gemeinwohl zu rechtfertigen. Gemeinwohlgründe können sich notfalls etwa aus einem Wettbewerbs- oder Marktversagen ergeben. Staat und Kommunen sollten aus verfassungspolitischen sowie finanz- und ordnungspolitischen Gründen ihre überbordende Eigenwirtschaft zurückfahren und sich auf Gewährleistung und Sicherstellung der öffentlichen Infrastruktur und Dienstleistungen beschränken und konzentrieren.

Im Steuerstaat ist die Besteuerung des Staates (Staatsbesteuerung) an sich ein Fremdkörper, weil der Staat Steuergläubiger und nicht Steuerschuldner oder Steuerträger ist. Für die Besteuerung jedenfalls der Staatwirtschaft besitzen die Steuergesetzgeber aber fiskal- und lenkungspolitische Gestaltungsspielräume. Weder die wettbewerbslich imprägnierten (Freiheits-)Grundrechte der Art. 2, 12, 14 GG noch der allgemeine Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebieten kategorisch eine Besteuerung der wettbewerbsrelevanten Staatstätigkeit. Es besteht kein ausdrückliches oder ungeschriebenes Grundrecht auf Wettbewerbsneutralität (Wettbewerbsgleichheit oder Wettbewerbsfreiheit), das spe-

ziell die Gleichbehandlung von Wettbewerbern garantieren würde. Das primäre Unionsrecht spricht zwar anders als das Grundgesetz ausdrücklich von einer wettbewerbsfähigen sozialen Marktwirtschaft (besonders in Art. 3 Abs. 3 EUV, Art. 119, 120 AEUV); »Wettbewerb« bleibt aber zunächst »nur« Unionsziel und Rechtsprinzip. Anders als im deutschen Verfassungsrecht, das den Wettbewerbstopos zuvorderst freiheitsrechtlich als Wettbewerbsfreiheit anlegt, zielt das Europarecht zumeist auf eine grenzüberschreitende Wettbewerbsgleichheit.

Insbesondere ist dort das Wettbewerbsziel weder rechtlich noch steuerrechtlich (oder rein tatsächlich) zu verabsolutieren. Die steuerrechtlichen Regelungen des Primärrechts (Art. 110 ff. AEUV) fordern im Hinblick auf das Ziel der Errichtung eines Binnenmarktes und das Funktionieren des Binnenmarkts zwar eine Harmonisierung des Indirektsteuerrechts, namentlich der Mehrwertsteuer. Ausdrückliche Vorgaben für oder gegen eine Besteuerung der öffentlichen Hand enthalten sie aber nicht.

Wenn die ständige Rechtsprechung des EuGH das sog. Neutralitätsprinzip<sup>4</sup> als umsatzsteuerrechtliches »Fundamentalprinzip« des harmonisierten Mehrwertsteuersystems und als Ausprägung des Gebots der Wettbewerbsneutralität nutzt, geht sie zwar davon aus, dass es sich um eine Ausprägung des unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz handelt.<sup>5</sup> Doch ist dies ein bloßer Auslegungsgrundsatz für das Sekundärrecht.<sup>6</sup> Für eine Reform der überlieferten und ihrerseits europarechtskonformen, sekundärrechtlichen Regelung des Art. 13 MwStSystRL besitzt der europäische Gesetzgeber daher Gestaltungsspielräume.

Der Eigenwert des Wettbewerbsziels darf zudem im Steuerrecht nicht überschätzt werden. Zum einen sind (ökonomische) Neutralitätskonzepte der Wettbewerbsneutralität, Besteuerungsneutralität oder Rechtsformneutralität keine »harten« Verfassungsregeln oder -prinzipien.<sup>7</sup> Daher fordert die Verfassung erst recht keine puristische Verwirklichung der Wettbewerbsneutralität. Art. 3 Abs. 1 GG als Grundlage einer »Wettbewerbsgleichheit« ist nicht prinzipiell differenzierungsfeindlich. Noch gebieten der bewusst vage und flexible verfassungsrechtliche (Typus-)Begriff der Umsatzsteuer oder ihr »Wesen« eine bestimmte normative oder einfachrechtliche Konzeption der Umsatzbesteuerung, etwa per se eine vollständige Besteuerung aller Formen der Vermögens-

<sup>3</sup> Der Gesetzgeber hat der öffentlichen Hand aus kommunalfiskalpolitischer Rücksicht einen recht großzügigen optionalen und rechtsstaatlich fragwürdigen Anpassungszeitraum bis Ende 2020 eingeräumt (§ 27 Abs. 22 UStG).

<sup>4</sup> Vorgegeben schon in den sog. Erwägungsgründen der MwStSystRL Nr. 4, 5, 7. Generell kennt die Rechtsprechung zwei Ausprägungen des wettbewerbslichen Neutralitätsprinzips. Zum einen soll jeder Unternehmen grundsätzlich von der Vorsteuer seiner Eingangsleistungen entlastet werden; zum anderen sollen gleichartige Ausgangsleistungen (Waren und Dienstleistungen) gleichermaßen mit Umsatzsteuer belastet werden.

<sup>5</sup> EuGH vom 31. Januar 2013, C-643/11, LKV, Rn. 55 mwN.

<sup>6</sup> EuGH vom 13. März 2014, C-204/13, Malburg, Rn. 43 mwN; ebenso BFH vom 2. Dezember 2015, V R 67/14, DStR 2016, 232.

<sup>7</sup> Oder: »Jede Steuer greift irgendwie in das freie Spiel der wirtschaftlichen Kräfte ein; eine Steuer, die in jeder Hinsicht völlig wettbewerbsneutral wäre, gibt es nicht und ist kaum denkbar«, BVerfGE 21, 12 (27).

und Einkommensverwendung oder aller entsprechenden Konsumausgaben.

### Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Dienste der Wettbewerbsgleichheit?

Grundsätzlich besteht kein Rechtsgrund und Bedürfnis zur Selbst- und Gegenseitigkeitsbesteuerung der öffentlichen Hand, da diese lediglich Haushaltsmittel innerhalb des staatlichen Transfersystems – vermindert um die Kosten der Steuererhebung – neu und versteckt umverteilt. Der Staat ist Steuergläubiger, und nicht Steuerschuldner oder Steuerträger. Betritt der eigenwirtschaftende Staat das Feld der »Wirtschaft der Gesellschaft« (Luhmann), mutiert der Staat vom Schiedsrichter zum Mitspieler und Akteur in einer offenen, sozialen Marktwirtschaft, die dem freien Wettbewerb verpflichtet ist. Hier bildet die Wettbewerbsfunktion des Besteuerungsregimes nach ganz vorherrschender Auffassung die tragende Teleologie der Besteuerung der eigenwirtschaftlichen Betätigung des Staates. Das »Wettbewerbskriterium« ist im eingangs erwähnten einfachen Steuerrecht anscheinend ausschließlicher Zweck, Funktion und Tatbestandsmerkmal in einem und überschattet und überlagert sogar die ausdrücklichen gegenläufigen rechtlichen Hoheitsvorbehalte. Der zugrunde gelegte rechtliche und tatsächliche Wettbewerbsbegriff bleiben aber vage.

Möglicherweise wird hier erneut die Wettbewerbsfunktion gerade des Steuerrechts überschätzt. Denn das Steuerrecht ist kaum ein geeignetes Wettbewerbsinstrument, um vorgefundenen wirtschaftlichen Wettbewerb zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen zu sichern oder gar herzustellen und neue Wettbewerbs- und Markträume zu öffnen. Rechtsfunktionen des Marktzutritts und des Marktverhaltens regulieren zuvorderst das Kartell- und Wettbewerbsrecht, das Beihilferecht sowie das Wirtschaftsverwaltungsrecht. Hinzu kommt, dass öffentliche und private Unternehmen rechtstatsächlich und wirtschaftlich ungleiche Start- und Arbeitsbedingungen haben, die eine Besteuerung der ersteren nicht ausgleichen kann.

Gerade im Mehrwertsteuerrecht verbessert das hier eingebundene Wettbewerbsprinzip als Filter des Wirtschaftsprinzips (Art 9 i.V.m. Art. 13 MwStSystRL) kaum die Gleichmäßigkeit der Umsatzbesteuerung, die das materielle Verbrauchsteuerprinzips an sich erfordert. Der Zweck der Umsatzsteuer, private Konsumausgaben zu belasten, wird hier im aktuellen Umsatz- und Mehrwertsteuerrecht dann verfehlt, wenn bestimmte wirtschaftliche, nicht wettbewerbsverzerrende staatliche (Ausgangs-)Leistungen entlastet und staatliche Eingangsleistungen, etwa der schlicht hoheitlichen Beschaffungs- und Investitionsverwaltung, grundsätzlich wie bei einem privaten Verbraucher endgültig mit Vorsteuer belastet werden.

### Art. 13 MwStSystRL als Regelungskompromiss

Art. 13 MwStSystRL ist eine materielle Steuerbefreiung sowie Sonderrecht der öffentlichen Hand: werden »Einrichtungen des öffentlichen Rechts« auf der Angebotsseite wirtschaftlich (Art. 9 MwStSystRL als Grundnorm) und zugleich »im Rahmen der öffentlichen Gewalt« (*hoheitlich*) tätig, sind sie nicht steuerpflichtig, es sei denn, dass ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die erste Restriktion betrifft die staatspersonelle Rechtsform, die zweite soll innerstaatliche Hoheitsbefugnisse abschirmen. Die Rückausnahme installiert einen ausdrücklichen Wettbewerbsvorbehalt, der die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sichern soll. Bestimmte staatliche Leistungen der Daseinsvorsorge, wie z.B. Verkehrs- und Versorgungsleistungen, sind nach einer Positivliste<sup>9</sup> immer steuerpflichtig.

Warum an dieser Stelle, anders als im Rahmen der Grundnorm, überhaupt ein reale Wettbewerbsprüfung (durch wen?) erforderlich ist, bleibt entstehungsgeschichtlich ungeklärt. Die nach Formulierung und Textstruktur (Unbestimmtheit, Regel, Ausnahme, Gegen Ausnahme, Enumeration) unnötig komplizierte Regelung scheint ein Regelungskompromiss. Die Regelungen zur wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand und ihrer Besteuerung waren in allen Mitgliedstaaten vorkonstitutionell überliefert und eine Variable ihrer unterschiedlichen wirtschaftspolitischen Traditionen. Eine »Vollbesteuerung« des staatswirtschaftlichen Sektors war im Jahr 1977 (Art. 4 6. EG-RL) – trotz der zunehmenden Fiskalinteressen der EWG am Eigenmittelaufkommen – offenbar nicht durchsetzbar; eine gänzliche Nichtbesteuerung schien private Unternehmen zu benachteiligen. Die Regelung sucht, ähnlich wie § 4 KStG, eine Symbiose von Hoheits- und Wettbewerbsprinzip. Der EU-Gesetzgeber nimmt offenbar in Kauf, dass die – primärrechtlich zulässige – Sonderregelung weder rechtsformneutral noch organisationsneutral ist.

### Art. 13 MwStSystRL und seine wettbewerbsfreundliche Auslegung durch die Rechtsprechung des EuGH

Die Rechtsprechung des EuGH<sup>9</sup> hat diese Regelung seit etwa 1985 in mehr als 20 Entscheidungen als Quasi-Steuerbefreiung<sup>10</sup> konkretisiert und durchaus wettbewerbs- und europarechtsfreundlich im Sinne einer flächendeckenden Besteuerung staatlicher Angebotswirtschaft einengend ausgelegt. Dies betrifft zunächst weniger das rechtsformverstandene Hoheitsprinzip, das nach Auffassung des EuGH

<sup>8</sup> Anhang I zu Art. 13 Abs. 1 3. UA MwStSystRL; ähnlich § 4 Abs. 3 KStG.

<sup>9</sup> Erste Entscheidungen betreffen die Postverwaltung, Notare und Gerichtsvollzieher, EuGH v. 11.7.1985, 107/87, Kommission/Deutschland; vom 26. März 1987, 235/85, Kommission/Niederlande.

<sup>10</sup> EuGH vom 29. Oktober 2015, C-174/14, Saudacor, Rn. 75.

(im Wesentlichen) nur die öffentlich-rechtliche Handlungsform der staatlichen Person als Modus (und nicht die materiellen, demokratisch vermittelten Sonderrechte des Staates) erfassen soll. Dieser Modus kommt den Mitgliedstaaten entgegen, kann die öffentliche Hand doch jedenfalls in Deutschland die Handlungsform oftmals wahlweise gestalten. Wird die öffentliche Hand privatrechtlich tätig, ist sie ohnehin grundsätzlich Steuerpflichtiger, aber auch vorsteuerabzugsberechtigt. Sie übt dagegen dann (schon) öffentliche Gewalt aus, wenn sie in öffentlich-rechtlichen Handlungsformen auftritt.<sup>11</sup>

Steuerfrei ist sie aber sodann nur, wenn hierdurch keine größeren Wettbewerbsverzerrungen drohen. Diesen Wettbewerbsvorbehalt, der den Hoheitsvorbehalt verdrängt, öffnet die Rechtsprechung für ein rechtstatsächliches Verständnis. Ein steuerbarer Wettbewerb liegt bereits dann vor, wenn ein nicht unerheblicher potenzieller Wettbewerb festzustellen ist, der »real« ist und nicht nur bloß hypothetisch ist. Diesen offenbar institutionellen, weitgehenden Wettbewerbsschutz hat die Rechtsprechung des EuGH auch subjektivrechtlich bewehrt. Danach kann sich ein privater<sup>12</sup> Wettbewerber, aber auch ein öffentlich-rechtlicher<sup>13</sup> Wettbewerber auf die unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinienregelung berufen.

### § 2 Abs. 3 UStG a.F. UStG und seine richtlinienkonforme Auslegung durch den BFH

Die umsatzsteuerrechtliche Rechtsprechung des BFH sah sich schon seit den 2000er Jahren quasi als Reparaturgesetzgeber nach und nach genötigt, die nationale Rechtsgrundlage des § 2 Abs. 3 UStG – in fragwürdiger Methodik und praeter legem – »richtlinienkonform« auszulegen, obwohl zwischen § 4 KStG i.V.m. § 2 Abs. 3 UStG und dem Europarecht in Wortlaut und Auslegung<sup>14</sup> mittlerweile durchaus beachtliche Parallelen bestanden. Bei den rechtlichen Problemen handelt es sich allerdings eher um randständige, wenn auch praxisrelevante Fragen, die das Umsatzsteuerrecht schon länger anders qualifizierte.

Danach<sup>15</sup> sind insbesondere bestimmte Formen der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand (Vermietung und Ver-

pachtung von Grundstücken, Gebäuden, Stellplätzen, Fahrzeugen, Gegenständen etc.) und wirtschaftlichen Leistungen zwischen Verwaltungseinheiten (Amtshilfe, Beistandsleistungen) grundsätzlich steuerbar oder steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlicher und wettbewerblicher Natur sind. Die vorherrschende Auslegung des § 4 KStG und mit ihr die Finanzverwaltung sehen dies bis heute anders. In der Summe ist diese Rechtsprechung ebenfalls europarechts- und wettbewerbsfreundlich. Erst eine neuere Entscheidung<sup>16</sup> stoppt die Ausweitung des vagen Wettbewerbsbegriffs, wenn sie die öffentlich-rechtliche Aufgabe einer Qualitätssicherung durch eine Landesärztekammer für wettbewerbsfern und damit steuerfrei erklärt. Die Finanzverwaltung<sup>17</sup> hat diese umsatzsteuerrechtliche Rechtsprechung des BFH bisher im Wesentlichen nicht über den Einzelfall hinaus angewendet.

### Die »Reform« des § 2b UStG ab 1. Januar 2017 bzw. ab 1. Januar 2021

Nach nunmehr 40 Jahren hat sich deutsche Steuergesetzgeber auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestages bequem, die Regelung des Art. 13 MwStSystRL in das nationale UStG umzusetzen – nach eigener Aussage<sup>18</sup> auf Druck der erwähnten Rechtsprechung (sic!). Die *Finanzverwaltung* sah sich bisher an ihre Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG (i.V.m. § 4 KStG) gebunden. Es ist bemerkenswert, dass das seit langem bekannte, europarechtsferne Umsetzungsdefizit (samt der damit verbundenen Staatshaftungsproblematik) nunmehr auch noch übergangsweise bis 2020 fortgelten soll – von der behördlichen Nichtanwendungspraxis höchstrichterlicher Entscheidungen ganz zu schweigen.

Es handelt sich auch hier wieder um eine besondere Steuerzugriffsnorm als materielle Steuerbefreiung, die an staatliche Personen gebunden sind und eine Steuerfreiheit (Nichtsteuerbarkeit) verspricht, wenn diese »hoheitlich« in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig sind (Hoheitsprinzip) und eine »Steuerpflicht« (Steuerbarkeit) begründet, wenn diese wirtschaftlich bzw. wettbewerblich tätig werden (Wettbewerbsprinzip). Weiterhin müssen sich Finanzbehörden bzw. Finanzgerichte als Wettbewerbshüter gerieren.

Das fragwürdige Motiv der Neuregelung kaschiert der deutsche Gesetzgeber nicht. Zwar entsprechen die Absätze 1 und 4 durchaus im Grundsatz und gar wörtlich der europarechtlichen Grundlage des Art. 13 MwStSystRL und sind immerhin eine – wenn auch verspätete, eher phantasielose und ungenaue – Umsetzung des seinerseits vagen Richtli-

<sup>11</sup> EuGH vom 17. Oktober 1989, 231/87, *Commune di Carpenato Piacentino*, Rn. 19, 24.

<sup>12</sup> EuGH vom 8. Juni 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Rn. 51.

<sup>13</sup> EuGH vom 4. Juni 2009, C-102/08, *Salix*, Rn. 75.

<sup>14</sup> Die *ertragsteuerrechtliche* Rechtsprechung hat § 4 KStG insbesondere einen ungeschriebenen Wettbewerbsvorbehalt unterlegt, vgl. BFH vom 29. Oktober 2008, I R 51/07, *BStBl II* 2009, 1022 zu einem kommunalen Krematorium.

<sup>15</sup> Vgl. besonders BFH vom 20. August 2009, V R 70/05, *DStR* 2009, 2308; vom 20. August 2009, V R 30/06, *BStBl II* 2010, 863; vom 17. März 2010, XI R 17/08, *DStR* 2010, 2234; vom 25. April 2010, V R 10/09, *DStR* 2010, 1280; vom 2. März 2011, XI R 65/07, *DB* 2011, 1558; vom 3. März 2011, V R 23/10, *BStBl II* 2012, 74; vom 10. November 2011, V R 41/10, *DStR* 2012, 348; vom 1. Dezember 2011, V R 1/11, *DStR* 2012, 352.

<sup>16</sup> BFH vom 10. Februar 2016, XI R 26/13, *DStR* 2016, 805.

<sup>17</sup> So jedenfalls die abgestimmte Verfügung der OFD Niedersachsen vom 27. Juli 2012.

<sup>18</sup> BT-Drs. 18/6094, 95.



nienrechts. Insoweit bleibt der deutsche<sup>19</sup> Gesetzgeber eher hinter seinen Möglichkeiten zurück und versteht die Richtlinie wohl als Quasiverordnung.

Absatz 2 und mehr noch Absatz 3 bekennen dagegen deutlich Farbe,<sup>20</sup> wenn sie das die europarechtliche Regelung prägende Wettbewerbsprinzip einengend konkretisieren wollen: Geschützt werden sollen und steuerfrei sind dort namentlich die erwähnten wirtschaftlichen Leistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Beistandsleistungen, insbesondere die interkommunale Zusammenarbeit), soweit sie durch »gemeinsame öffentliche Interessen« bestimmt sind. Dies soll die »öffentliche Hand«, »öffentliche Leistungen« und »Bürger und Bürgerinnen« entlasten. Insoweit scheint der deutsche Gesetzgeber seine Möglichkeiten zu überreizen, insbesondere indem er Gemeinschaftsleistungen der öffentlichen Infrastruktur<sup>21</sup> freistellt (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG) und eine Wettbewerbslage bzw. Wettbewerbsverzerrung verneint.

Hinzu kommt ein weiteres Monitum: Mit den vielen vagen Gesetzesbegriffe der Regelung des § 2b UStG berührt der Gesetzgeber die rechtsstaatliche Schmerzgrenze der Unbestimmtheit, die im Steuerrecht als Eingriffsrecht auch dann ernst zu nehmen ist, wenn die öffentliche Hände direkter Adressat der Regelung sind (kein volenti non fit iniuria).

Man wird ernstlich zweifeln müssen, ob der EuGH, der das Wettbewerbsprinzip an diese Stelle als Gegen Ausnahme zum Hoheitsprinzip und Rückkehr zum Grundsatz des Wirtschaftsprinzips in Art. 9 MwStSystRL umfassend und weit versteht, dieser weiten Interpretation eines fehlenden Wettbewerbs als Ausschlussstatbestand folgen wird. Dies umso mehr, als die privilegierten staatlichen Infrastrukturmaßnahmen auch heute schon marktmäßig von privaten Unternehmen erbracht werden oder erbracht werden können. Hinzu kommt, dass der vorausliegende formalisierte Hoheitsvorbehalt der Ausübung öffentlicher Gewalt aufgrund des vorherrschenden deutschen Grundsatzes der Formenwahlfreiheit – der im Steuerrecht praktisch bis zur Grenze des Formenmissbrauchs ausgereizt wird – ein Besteuerungswahlrecht der öffentlichen Hand begründet, das einer steuerjuristischen, wirtschaftlichen Betrachtung kaum standhält.

Wenn der Bundesgesetzgeber<sup>22</sup> schließlich meint, die ausgreifende Wettbewerbsausnahme mit dem »Wettbewerbsbegriff im Bereich des Vergaberechts« zu rechtfertigen, verkennt er möglicherweise die unterschiedlichen Funktionen und Rechtskreise des Vergaberechts und Mehrwertsteuer-

errechts sowie die Autonomie der europarechtlichen Nomenklatur. Nicht jede gestaltungsanfällige, vergaberechtsfreie horizontale oder vertikale Zusammenarbeit der öffentlichen Hände ist per se umsatzsteuerrechtsfrei. Und die innerstaatliche Organisationsautonomie der Mitgliedstaaten, die das Vergaberecht auch berücksichtigt, entbindet diese nicht schon von sonstigen europarechtlichen Vorgaben, insbesondere des harmonisierten europäischen Steuerrechts.

### Reformbedarf

Die semantischen, systematischen und teleologischen Mängel der alten und derzeitigen Sonderregelungen (Art. 13 MwStSystRL, § 2 Abs. 3, § 2b UStG) sind bekannt und im Wesentlichen unbestritten. Sie legen eine europarechtliche Reform des besonderen Besteuerungsregimes nahe. Es liegt bei realistischer Einschätzung auf der Hand, dass bereits vorliegende, aber noch nicht ausformulierte Reformmodelle der EU-Kommission aufgrund der finanzpolitischen Interessen der Mitgliedstaaten und des europarechtlichen Einstimmigkeitsprinzips kaum bald zu realisieren sind. Zudem besteht derzeit hier kein wirklicher Reformdruck, im Angesicht der basalen Krisenlage der EU.

### Rückkehr zum allgemeinen Besteuerungssystem

#### Angebotsseite

Eine Integration dieses steuerrechtlichen Sonderregimes in das allgemeine Besteuerungssystem, das »nur« eine mehr oder weniger qualifizierte *wirtschaftliche Tätigkeit einer Person* voraussetzt, ist bisher noch nicht geglückt. Eine Remedur verspräche die Rückkehr zu den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts. Dies bedeutete insbesondere die (nahezu) ersatzlose Streichung der genannten Sonderregelungen. Der ersatzlose Wegfall der Sonderregelungen schafft Wettbewerbs- und Belastungsgleichheit für die wirtschaftliche Anbieterfunktion der öffentlichen Hand und ist zugleich eine Bestätigung des Wirtschaftsprinzips, wie es die Zentralnormen der Art. 2, 9 MwStSystRL und §§ 1, 2 UStG rechtsformneutral, organisationsneutral und wettbewerbsneutral für den Marktzutritt und die Anbieterfunktion im Wesentlichen folgerichtig und vollständig konkretisieren und definieren.

Die maßgeblichen Abgrenzungen der steuerbaren Funktionen und Tätigkeiten der öffentlichen Hand leisten dann im Wesentlichen die erwähnten Grundnormen. Grundbedingung jeder Umsatzbesteuerung ist nach Art. 2 und besonders gem. Art. 9 MwStSystRL eine marktwirtschaftliche Tätigkeit, mithin eine *allgemein, aktive Marktteilnahme im Leistungsaustausch* (eigenwirtschaftliche, entgeltliche Tätigkeit). Dieses zusammengesetzte Axiom betont auch die neuere

<sup>19</sup> Die französischen Nachbarn machen es sich noch einfacher, vgl. Art. 256 B CGI.

<sup>20</sup> Deutlich BT-Drs. 18/6094, 95; sogar Wettbewerbsnachteile zu Lasten der öffentlichen Hand sollen verhindert werden.

<sup>21</sup> Zumal die Finanzverwaltung diesen Begriff sehr weit ausgelegt wissen will, vgl. BMF vom 16. Dezember 2016, Anwendungsschreiben zu § 2b UStG Rn. 48.

<sup>22</sup> Deutlich BT-Drs. 18/6094, 96.

Rechtsprechung des EuGH.<sup>23</sup> Eine gesonderte Wettbewerbsprüfung würde entfallen. Über den Begriff der (markt-)wirtschaftlichen Tätigkeit lässt sich im Steuerrecht im Kern Konsens erzielen. Steuerzugriff oder Nichtbesteuerung definieren sich dann nach Maßgabe der Tätigkeit und Leistung, nicht nach Maßgabe der Qualität des Leistenden.

Bestimmte wirtschaftliche Gemeinwohltätigkeiten können aus sozialstaatlichen Gründen personenunabhängig privilegiert werden.<sup>24</sup> Für seltene Konstellationen, dass zwar eine aktive staatliche Marktteilnahme der öffentlichen Hand vorliegt, diese aber aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls erforderlich ist und steuerfrei sein muss, könnte im Zugriffstatbestand eine entsprechende interessenausgleichende Generalklausel niedergelegt werden. Eine solche *rule of reason* im Sinne einer Tatbestandsrestriktion ist möglicherweise effektiver, wenn sie ungeschrieben ist.

### Nachfrageseite

Derzeit werden die schlicht hoheitlichen Nachfragefunktionen der öffentlichen Hände umsatzsteuerrechtlich mit nicht abzugsfähiger Vorsteuer belastet, während die Eingangsumsätze einer korrespondierenden wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Betriebe entlastet werden. Dies trifft die milliarden schwere eigentliche Beschaffungs- und Investitionsverwaltung (Lieferungen und Dienstleistung für Hoheitsfunktionen), aber auch die an Versicherte weitergeleiteten Sachleistungen der bisher hoheitlich tätigen Sozialversicherungen. Eine Entlastung ist hier – aber auch für andere Verbrauchsteuern – sinnvoll, weil die öffentliche Hand nicht Steuerträger sein sollte, hier nicht als Endverbraucher auftritt, weil die Belastung falsche Anreize für eine externe Vergabe, ein Outsourcing und den Vorsteuerabzug setzt und nicht zuletzt auch graue Finanzströme verursacht. Technisch könnte dies über – allerdings rechtlich und praktisch aufwändige – Erstattungssysteme (Refundsysteme) im europäischen oder notfalls nationalen Recht realisiert werden.

### Stärkung der kommunalen Finanzen

Das kommunalpolitische Lamento um die Einführung des harmlosen § 2b UStG beruht möglicherweise auf »postfaktischen« fiskalischen Szenarien,<sup>25</sup> ist aber Ausdruck einer

allgemeinen strukturellen Finanzschwäche der Kommunen. Sie betrifft mit der Aufgaben-, Ausgaben- und (Steuer-)Einnahmenverteilung das gesamte bundesstaatliche Finanzausgleichssystem, das finanzverfassungsrechtlich in Art. 104a bis 108 GG im Wesentlichen unverändert seit der Finanzreform 1969 besteht. Ob alle dort verankerten kommunalen Finanzpositionen auch werthaltig sind und in der Summe eine stetige, stabile und aufgabenangemessene Finanzausstattung der Gemeinden und entsprechende Finanzierungsansprüche gewährleisten, muss mittlerweile bezweifelt werden. Die anstehende sog. Neuordnung der föderalen Finanzbeziehungen befriedet zwar vorerst die (teilweise maroden) Länderfinanzen; zugleich erhöht sie aber die finanzielle Abhängigkeit der Länder und der Gemeinden vom (seinerseits überschuldeten) Bund, auf Kosten einer Zentralisierung des gesamten bundesstaatlichen System.

### Resümee

Die Besteuerung staatlicher Funktionen (Aufgaben, Tätigkeiten) ist an sich ein Fremdkörper im bundesstaatlichen Steuerstaat, Staatsrecht und Steuerrecht, da der »Staat« Steuergläubiger und nicht Steuerschuldner oder Steuerträger ist. Grundgesetz und Europarecht gehen davon aus, dass Staatswirtschaft und Staatsbesteuerung rechtfertigungsbedürftige Ausnahme- oder Sondertatbestände bilden. Im Bereich der Umsatzsteuer darf der europäische Gesetzgeber entgeltliche, eigenwirtschaftliche Leistungen der öffentlichen Hand besteuern, um Wettbewerbsgleichheit bzw. Wettbewerbsneutralität zu sichern. Dieses legitime, aber vage Ziel erreicht er zugunsten einer verbrauchsteuerrechtlichen Belastungsgleichheit allerdings am ehestens, wenn er das Sonderregime auf der Angebotsseite (Art. 13 MwStSystRL; § 2 Abs. 3 i.V.m. § 4 KStG, § 2b UStG) zugunsten des allgemeinen Besteuerungssystems (Art. 2, 9 MwStSystRL; §§ 1, 2 UStG) abschafft und den Staat auf der Nachfrageseite auch dann entlastet, wenn er nicht als Steuerpflichtiger auftritt. Eine solche Reform obläge der EU; sie ist derzeit wohl nicht realistisch. Ein wirklicher Wandel oder ein Umbruch der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand stehen noch aus.

### Literatur

Englisch, J. (2008), *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*, Tübingen.

Englisch, J. (2015), »Umsatzsteuer«, in: Tipke und Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl., Köln § 17.

Europäische Kommission (2013), Konsultationspapier »Überprüfung bestehende MwSt-Rechtsvorschriften zu öffentlichen Einrichtungen und Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten«.

kreis Potsdam-Mittelmark. Die EU hat hier sofort Gegenmaßnahmen beschlossen. Zuvor für die Marktplatzsanierung BFH vom 3. März 2011, V R 23/10, BStBl II 2012, 74.

<sup>23</sup> Deutlich die Analyse der Rechtsprechung des EuGH durch die Generalwältin Kokott, Schlussantrag v. 23.12.2015, C-529/14, Gemeinde Borsele, Rn. 62 ff., aufgegriffen von EuGH vom 12. Mai 2016, C-529/14, Gemeinde Borsele, Rn. 35 zur »Steuerfreiheit« eine gemeindlichen Schülertransports, der zu 3% der kommunalen Gesamtkosten von den Eltern finanziert wurde.

<sup>24</sup> Beispiele etwa derzeit für ermäßigte Steuersätze Anhang III Nr. 18 MwStSystRL für (an sich steuerbare) Straßenreinigung und Abfallentsorgung.

<sup>25</sup> Ohnehin fixieren sich die Kommunen oftmals nur einseitig auf den Vorsteuerabzug, während sie im Ertragsteuerrecht auf eine Verlustrechnung zusteuern. Exemplarisch BFH vom 16. Juni 2015, XI R 15/13, BStBl II 2015, 865 sowie EuGH vom 15. September 2016, C-400/15, Land-

Hüttemann, R. (2002), *Die Besteuerung der öffentlichen Hand*, Köln.

Reimer, E. (2009), »Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger«, DStJG 32 (2009), 324

Kirchhof, G. (2014), »Abgaben«, in: G. Kirchhof, Korte und Magen (Hrsg.), *Öffentliches Wettbewerbsrecht*, Heidelberg, § 13 .

Kirchhof, P. (2011), *Bundessteuergesetzbuch*, Heidelberg.

Wiesch, Th. (2016), *Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der öffentlichen Hand*, jur. Diss. Münster, Köln.



Marc Desens\*

## Der Weg zur wettbewerbsgerechten Mehrbelastung der Kommunen führt erst durch einen unnötigen Prozess der Rechtsunsicherheit

### Die dunkle Vergangenheit einer unionsrechts-widrigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Im Jahr 2001 vereinbarten die obersten Finanzbehörden der Länder einen »Rechtsbruch«: Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) – also vor allem zwischen Kommunen – sollten nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Auch Zweckverbände, die etwa kommunale IT-Dienstleistungen an ihre Mitgliedskommunen erbracht haben, sollten nach Auffassung der Länder-Ministerialen nicht zur Umsatzsteuer herangezogen werden.<sup>1</sup> Die private Konkurrenz murrte. Denn sie wollten den Kommunen gleichartige Leistungen anbieten, mussten aber ihrerseits Umsatzsteuer aufschlagen und wurden dadurch aus dem Markt gedrängt oder kamen gar nicht erst rein. Albert Hensel, der Pionier des deutschen Steuerrechts, hat eine solche Bevorzugung bereits 1930 trefflich »Schlampereispanne« genannt.<sup>2</sup> Manche Betriebsprüfer örtlicher Finanzämter erkannten das auch in jüngerer Zeit und wollten die Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer unterwerfen. Doch die rechtstreuen Rebellen in den eigenen Reihen scheiterten; sie wurden von ihren Vorgesetzten ausgebremst.

Vorstehende Enthüllungen entstammen keiner Streitschrift eines neoliberalen Lobbyverbandes, sondern wurden in einem heute noch lesenswerten Bericht des Bundesrechnungshofes

\* Prof. Dr. Marc Desens ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Recht, der Juristenfakultät der Universität Leipzig.

<sup>1</sup> Exemplarisch OFD Rostock, VfG. vom 21. November 2002, S 2706 – 04/01 – St 242, UR 2003, 303.

<sup>2</sup> Hensel, Grundsätzliches zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe, *StuW* 1930, Sp. 873 (880).

(2004) aufgedeckt.<sup>3</sup> Dessen Bewertung war klar und unmissverständlich: Es handele sich um eine »ungerechtfertigte Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen«, die keine EU-konforme Umsatzbesteuerung gewährleiste, weshalb »dringend« eine gesetzliche Neuregelung geboten sei.<sup>4</sup> Gnadenlos ehrlich wurden auch die Ministerabsprachen als »rechtswidrige Verwaltungsentscheidungen«<sup>5</sup> betitelt.

Doch der Widerstand der obersten Landesfinanzbehörden blieb hartnäckig. Immerhin konnten sie sich auf uralte Gerichtsurteile aus den sechziger Jahren berufen<sup>6</sup>, nach denen Beistandsleistungen nicht umsatzsteuerbar sein sollten. Der Umstand, dass diese Judikate längst überholt sein könnten, weil das Umsatzsteuerrecht damals noch nicht europaweit harmonisiert war, wurde ebenso ausgeblendet wie die erste, spätere Distanzierung des BFH. Dieser hat bereits 1989 ausdrücklich gerade gerückt, dass »Amtshilfe keine Voraussetzung umsatzsteuerrechtlicher Nichtsteuerbarkeit« sei.<sup>7</sup>

Spätestens nachdem der EuGH (2008) die unionsrechtliche Pflicht zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand auch im Rahmen ihrer Ausübung öffentlicher Gewalt bei *größeren Wettbewerbsverzerrungen* durch eine großzügige Auslegung von Art. 13 MwStSystRL scharf gestellt hatte<sup>8</sup>, durfte klar sein, dass die Kritik des Rechnungshofs ins Schwarze getroffen hatte.

Umso erstaunlicher ist es, dass das Bollwerk in den Landesfinanzbehörden weiter anhielt, obwohl auch der BFH bereits seit 2003<sup>9</sup> auf den Zug aufgesprungen war. Dieser hatte das nationale Umsatzsteuerrecht konsequent EU-richtlinienkonform ausgelegt und schließlich unter Aufgabe seiner Uraltrechtsprechung auch kommunale Beistandsleistungen der Umsatzsteuer unterworfen.<sup>10</sup> Doch der Widerstand blieb: Die Finanzbehörden haben nicht weniger als acht (!) solcher BFH-Judikate<sup>11</sup> aus den Jahren 2009 bis 2014 für ihre Verwaltungspraxis schlicht ignoriert.<sup>12</sup>

Vor diesem Hintergrund geht es aus steuerjuristischer Sicht bei der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch § 2b UStG nicht nur um »Wettbewerbsgerechtigkeit« oder »Mehrbelastungen für Kommunen«, sondern in aller erste Linie um eine EU-rechtskonforme Besteuerung und die Abschaffung eines jahrelang praktizierten Rechtsbruchs.

### Neuregelung in § 2b UStG: Wettbewerbsgerechtigkeit trotz insuffizienter Gesetzgebung durch unionsrechtskonforme Auslegung möglich

Die Neuregelung gilt ab 2017, wobei für die bisher übervorteilten jPöR die Möglichkeit eingeräumt würde, sich bis 2020 weiter nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. besteuern zu lassen (§ 27 Abs. 22 Satz 3 UStG). Zur Sicherheit haben die allermeisten Kommunen diese Option gezogen. In den Genuss einer etwaig günstigeren, aber EU-rechtswidrigen Verwaltungspraxis kommen sie aber nur, wenn sie sich nicht mit den Finanzämtern streiten. Vor Gericht hat die Rechtsprechung das letzte Wort, die – wie aufgezeigt – bereits § 2 Abs. 3 UStG a.F. EU-richtlinienkonform auslegt und nicht an eine widersprechende Verwaltungspraxis gebunden ist.

Spätestens ab 2021 müssen sich alle jPöR nach § 2b UStG n.F. besteuern lassen. Steuerjuristisch wesentlich ist dann die Frage, ob dem Gesetzgeber mit der Neuregelung eine *EU-richtlinienkonforme Ausgestaltung* gelungen ist, die für die Betroffenen zugleich eine hinreichende *Rechtssicherheit* gewährleistet.

### Regel: Umsatzbesteuerung jeder wirtschaftlichen Tätigkeit auch der öffentlichen Hand

Gesetzgeberisch gelungen ist zunächst die Herauslösung der Neuregelung aus § 2 UStG. Dadurch wird deutlich, dass jPöR nach der Grundregel (§ 2 UStG) nicht anders behandelt werden als Private. Üben sie eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, unterliegen sie grundsätzlich der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL). Das wird im Bereich der Vermögensverwaltung – man denke an das Wahlrecht für den Vorsteuerabzug (§ 15, § 4 Abs. 1 Nr. 12, § 9 UStG) – durchaus vorteilhaft sein<sup>13</sup>.

Weder unions- noch nationalrechtlich endgültig geklärt ist dagegen, unter welchen weiteren Umständen bei einer extrem defizitären Tätigkeit mit hohen Vorsteuerüberhängen bereits eine wirtschaftliche Tätigkeit der jPöR verneint wer-

<sup>3</sup> Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, BT-Drs. 15/4081, S. 9 und 10; vgl. zuvor bereits die Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2002 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BT-Drs. 15/60, S. 36.

<sup>4</sup> BT-Drs. 15/4081, S. 4, zuvor bereits BT-Drs. 15/60, S. 36 zur Nichtbesteuerung von Beistandsleistungen: »unzulässige Wettbewerbsverzerrungen«, »weder mit nationalem Recht noch mit EU-Recht vereinbar«.

<sup>5</sup> BT-Drs. 15/4081, S. 9.

<sup>6</sup> BFH vom 1. April 1965, V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339; BFH vom 6. Juli 1967, V 76/64, BStBl. III 1967, 582; BFH vom 12. Dezember 1968, V 213/65, BStBl. II 1969, 280.

<sup>7</sup> BFH vom 21. September 1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, 95.

<sup>8</sup> EuGH vom 16. September 2008, C-288/07 (*Isle of Wight*), Slg. 2008, I-7203.

<sup>9</sup> Vgl. BFH vom 18. Dezember 2003, V R 66/01, BFH/NV 2004, 985.

<sup>10</sup> BFH vom 10. November 2011, V R 41/10, BFHE 235, 554.

<sup>11</sup> Vgl. BFH vom 20. August 2009, V R 70/05, BFHE 226, 458; BFH vom 17. März 2010, XI R 17/08, BFHE 230, 466; BFH vom 15. April 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416; BFH vom 2. März 2011, X R 65/07, BFHE 233, 264; BFH vom 10. November 2011, V R 41/10, BFHE 235, 554; BFH vom 1. Dezember 2011, V R 1/11, BFHE 236, 235; BFH vom 14. März 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667; BFH vom 13. Februar 2014, V R 5/13, BFHE 245, 92.

<sup>12</sup> Das folgt daraus, dass die aufgezeigten Judikate *nicht* im »Bundessteuerblatt II« veröffentlicht wurden, was nach verwaltungsinterner Weisungs-

lage einem sog. Nichtanwendungserlass gleichkommt; dazu *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, S. 55 ff.

<sup>13</sup> Vgl. dazu EuGH vom 4. Juni 2009, C-120/08 (SALIX), Slg. 2009, I-4629; folgend BFH vom 20. August 2009, V R 70/05, BFHE 226, 458; BFH vom 15. April 2010, V R 10/09, BFHE 229, 41.

den muss<sup>14</sup>. Vor allem im Bereich einer teilentgeltlichen Daseinsvorsorge besteht hier eine ernstzunehmende Rechtsunsicherheit.

### **Ausnahme: keine Besteuerung bei Ausübung öffentlicher Gewalt durch juristische Person des öffentlichen Rechts**

Klar in § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG geregelt ist die Ausnahme, die bestimmt, welche zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit die Tätigkeit – vorbehaltlich der Rückausnahmen (§ 2b Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 bis 4 UStG) – *nicht* der Umsatzsteuer unterliegt.

Personell wird dafür zunächst an eine Tätigkeit einer *juristischen Person des öffentlichen Rechts* angeknüpft. Das formale Kriterium (Rechtsform) schafft Rechtsicherheit, die aber durch eine jüngere Entscheidung des EuGH erschüttert wird.<sup>15</sup> Dieser versteht den rechtlich maßgeblichen EU-Begriff »Einrichtung des öffentlichen Rechts« (Art. 13 MwStSystRL) weiter. Erfasst sein sollen auch juristische Person des Privatrechts (etwa AGs, GmbHs), die in die Verwaltungsorganisation eingegliedert und daher von der jPÖR beherrscht und kontrolliert werden. Zu Ende gedacht könnte das für Kommunen im Bereich der formalen Privatisierung neue Gestaltungsspielräume eröffnen.

Die zweite und sachliche Voraussetzung (Ausübung »öffentlicher Gewalt«) ist auf den ersten Blick vielfältig interpretierbar. EuGH und BFH haben aber längst festgelegt, dass für die Abgrenzung die zugrunde liegende Handlungsform maßgeblich ist<sup>16</sup>: Wird auf privatrechtlicher Grundlage gehandelt, führt das zur Umsatzsteuerbarkeit. Erfolgt die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, gilt das nicht, es sei denn, es liegt eine der Rückausnahmen (§ 2b Abs. 1

Satz 2, Abs. 2 bis 4 UStG) vor. Das eröffnet nur scheinbar einen Gestaltungsspielraum. Denn nur wenn die öffentlich-rechtliche Natur der Handlungsform bereits gesetzlich vorgegeben wird, liegt eine solche sicher vor. Das ist etwa bei Zweckverbänden oder anderen Formen kommunaler Zusammenarbeit nach Maßgabe der jeweils einschlägigen Landesgesetze der Fall.

Schließt eine Kommune dagegen schlicht einen Vertrag, hat sie kein Wahlrecht, ob dieser eine privat- oder öffentlich-rechtliche Natur hat. Das richtet sich allein nach dem Inhalt, also nach dem *Gegenstand* des Vertrages (vgl. § 54 Satz 1 VwVfG).<sup>17</sup> Das Problem ist nur, dass diese gegenständliche Abgrenzung zwischen privatem und öffentlichem Recht seit über 100 Jahren umstritten und im Einzelfall äußerst schwierig ist.<sup>18</sup> Hier droht enormes Streitpotenzial und damit Rechtsunsicherheit.

### **Rückausnahme stets bei größeren Wettbewerbsverzerrungen**

Liegen beide Voraussetzungen der Ausnahme vor (s.o.), kommt es zur Umsatzsteuerbarkeit nur, wenn eine Rückausnahme einschlägig ist (§ 2b Abs. 2 Satz 1, Abs. 2 und 4 UStG). Rechtsmethodisch hat diese Systematik eine eigen-dynamische Sprengkraft: Da die Rückausnahmen zurück zur Regel führen, sind sie im Zweifel weit zu verstehen<sup>19</sup>, da so die Ausnahme, die wiederum rechtsmethodisch eng interpretiert werden muss<sup>20</sup>, möglichst weitgehend beschränkt wird.<sup>21</sup> Die rechtsmethodische Zweifelsregel tendiert daher zur Steuerbarkeit.

Jenseits gegenständlich bestimmter Katalogtätigkeiten (§ 2 Abs. 4 UStG i.V.m. Anhang I der MwStSystRL: etwa Wasser- oder Energieversorgung), die stets steuerbar sind, kommt es für eine Umsatzsteuerbarkeit nun maßgeblich darauf an, ob »größere Wettbewerbsverzerrungen« (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG, Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) vorliegen. Dafür reichen gegenwärtige oder potenzielle, aber nicht bloß hypothetische Wettbewerbsverzerrungen aus, die nicht bloß unbedeutend sind; bei der Feststellung ist der Blick auch nicht auf die Verhältnisse des lokalen Marktes zu beschränken.<sup>22</sup> Das entspricht den Vorgaben von Art. 13

<sup>14</sup> Vgl. einerseits (keine Steuerbarkeit): EuGH vom 29. Oktober 2009, C-246/08 (*Kom./Finnland*), Slg. 2009, I-10600 (öffentliche Rechtsberatungsbüros mit Kostendeckungsquote von 7,76%); EuGH vom 12. Mai 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), EU:C:2016:334 (gemeindlicher Schulbustransfer mit Kostendeckungsquote von 3%; aber andererseits (Steuerbarkeit): EuGH vom 2. Juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), ECLI:EU:C:2016:392; EuGH v. 22.6.2016, C-267/15 (*Gemeente Woerden*), ECLI:EU:C:2016:466.

<sup>15</sup> EuGH vom 29. September 2015, C-174/14 (*Saudaçor*), EU:C:2015:733.

<sup>16</sup> EuGH vom 17. Oktober 1989, 231/87 und 129/88 (*Comune di Carpaneto Piacentino I*), Slg. 1989, 3233; EuGH vom 15. Mai 1990, C-4/89 (*Comune di Carpaneto Piacentino II*), Slg. 1990, I-186; EuGH vom 6. Februar 1997, C-247/95 (*Marktgemeinde Welden*), Slg. 1997, I-779; EuGH vom 12. September 2000, C-276/97 (*Kom./Frankreich*), Slg. 2000, I-6251; EuGH vom 12. September 2000, C-359/97 (*Kom./Vereinigtes Königreich*), Slg. 2000, I-6301; EuGH vom 12. September 2000, C-408/97 (*Kom./Niederlande*), Slg. 2000, I-641; EuGH vom 12. September 2000, C-260/98 (*Kom./Griechenland*), Slg. 2000, I-6537; EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98 (*Fazenda Pública*), Slg. 2000, I-11435; EuGH vom 16. September 2008, C-288/07 (*Isle of Wight*), Slg. 2008, I-7203; folgend BFH vom 1. Juli 2004, V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; BFH vom 22. September 2005, V R 28/03, BStBl. II 2006, 280; BFH vom 31. Juli 2007, V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365; BFH vom 3. Juli 2008, V R 40/04, BStBl. II 2009, 208; BFH vom 20. August 2009, V R 70/05, BFHE 226, 458; BFH vom 20. August 2009, V R 30/60, BStBl. II 2010, 863; BFH vom 15. April 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416; BFH vom 10. Februar 2016, XI R 26/13, BFHE 252, 538.

<sup>17</sup> BFH vom 10. Februar 2016, XI R 26/13, BFHE 252, 538.

<sup>18</sup> Vgl. nur Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Aufl., 2010, § 3 Rn. 10 ff.; Burgi, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, 2. Aufl., 2012, § 18 Rn. 18 ff.

<sup>19</sup> Ebenso Wiesch, Die Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, 2016, S. 62 m.w.N.

<sup>20</sup> »singularia non sunt extendenda« bzw. »exceptio est strictissimae interpretationis«; vgl. Engisch, Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl., 2010, S. 256 ff.

<sup>21</sup> So auch EuGH vom 16. September 2008, C-288/07 (*Isle of Wight*), Slg. 2008, I-7203; EuGH vom 4. Juni 2009, C-120/08 (SALIX), Slg. 2009, I-4629.

<sup>22</sup> EuGH vom 16. September 2008, C-288/07 (*Isle of Wight*), Slg. 2008, I-7203; EuGH vom 25. März 2010, C-79/90 (*Kom./Niederlande*), EU:C:2010:171; folgend BFH vom 10. November 2011, V R 41/10, BFHE 235,

Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL und ist insoweit uneingeschränkt unionsrechtskonform.

Als problematisch erweisen sich jedoch die Fiktionen in § 2b Abs. 2 und 3 UStG, mit denen der deutsche Gesetzgeber in dort näher bestimmten Situationen die Wettbewerbsverzerrungen einfach »wegfingieren« will. Das Problem ist aber, dass der Gesetzgeber verpflichtet ist, die Vorgaben aus Art. 13 MwStSystRL umzusetzen (Art. 288 Abs. 3 AEUV), die solche Fiktionen nicht enthält. Da die Umsetzung nicht wörtlich erfolgen muss<sup>23</sup>, wären die Fiktionen in § 2b Abs. 2 und 3 UStG nur dann unionsrechtskonform, wenn sie tatbestandlich ausschließlich Fälle erfassen, bei denen zugleich das Vorliegen »größerer Wettbewerbsverzerrungen« (i.S.d. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL und damit auch i.S.d. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG) zu verneinen ist. Damit sind die Fiktionen offensichtlich ein gesetzgeberischer »Drahtseilakt«. Die Fallhöhe wird dadurch erhöht, dass der EuGH hier das letzte Wort hat und private Konkurrenten sogar einen einklagbaren Anspruch darauf haben, dass dieser vorrangige EU-Maßstab auch eingehalten wird.<sup>24</sup>

Besonders problematisch ist daher die Fiktion in § 2 Abs. 3 Nr. 2 UStG, die darauf abzielt, zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen es bei Beistandsleistungen zwischen jPÖR nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen und damit nicht zur Umsatzsteuerbarkeit kommt. Da auch diese Fiktion nur dann unionsrechtskonform sein, wenn ausschließlich Fälle erfasst werden, bei denen auch tatsächlich *keine größeren Wettbewerbsverzerrungen* vorliegen, muss sich eine konkretisierende Auslegung der zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe, die § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG bereithält, an dieser Leitlinie orientieren.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich der maßgebliche Tatbestand bereits in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG befindet (»Zusammenarbeit, die durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird«), während die Buchstaben a bis d in Satz 2 nur ein Regelbeispiel bilden. Rechtsmethodisch hat das für den Anwender die unsichere Konsequenz, dass der maßgebliche Tatbestand (Satz 1) ausnahmsweise auch erfüllt sein kann, wenn das Regelbeispiel (Satz 2) nicht vollständig verwirklicht wird. Umgekehrt kann der maßgebliche Tatbestand (Satz 1) auch ausnahmsweise

nicht erfüllt sein, obwohl das Regelbeispiel (Satz 2) vollständig erfüllt ist.<sup>25</sup>

Gleichwohl wird man die Norm für die konkrete Rechtsanwendung in den Griff bekommen, wenn man für die Auslegung das gesetzgeberische Motiv ernst nimmt, dass man die Rechtsprechung des EuGH zum vergaberechtlichen Wettbewerbsbegriff übernommen habe.<sup>26</sup> Das ist ein kluger Gedanke. Es trifft nämlich zu, dass die strengen Kriterien, die der EuGH im EU-Vergaberecht für eine vergabefreie horizontale Kooperation verlangt, ebenso im Umsatzsteuerrecht größere Wettbewerbsverzerrungen ausschließen können. Notwendige Bedingung ist aber, dass diese Kriterien auch in ihrer vorgegebenen Strenge umgesetzt werden. Gerade das ist aufgrund der Kumulation der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG im Wege einer unionsrechtlichen Auslegung möglich.

Filtert man daher zunächst alle EuGH-Voraussetzungen gegen größere Wettbewerbsverzerrungen heraus, die bereits durch die Voraussetzungen der Ausnahme (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG) berücksichtigt wurden, dann liegt die maßgebliche *Zusammenarbeit, die durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird* (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG) und nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt (unionsrechtskonforme Auslegung), nur vor, wenn folgende zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden:<sup>27</sup>

(1) Mit dem Vertrag muss eine *Zusammenarbeit* von jPÖR bei der Wahrnehmung einer ihnen *allen* obliegenden *öffentlichen Aufgabe* vereinbart werden.

(2) Die im Vertrag vereinbarte *Zusammenarbeit* darf nur durch Erfordernisse und Überlegungen bestimmt werden, die mit der Verfolgung von im öffentlichen Interesse liegenden Zielen zusammenhängen.

Erfasst werden also nur *echte horizontale Kooperationen* und keine bloßen Beistandsleistungen. Die Fiktion ist bei unionsrechtskonformer Auslegung also viel enger als viele Kommunen derzeit noch hoffen.

Das zeigt sich vor allem bei *vertikalen Kooperationen* (etwa über Zweckverbände). Auf den ersten Blick überraschend, aber meines Erachtens eindeutig, werden solche von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG *nicht* erfasst.<sup>28</sup> Hier würden auch verga-

554 ; BFH vom 1. Dezember 2011, V R 1/11, BFHE 236, 235 (Tz. 19); BFH vom 10. Februar 2016, XI R 26/13, BFHE 252, 538.

<sup>23</sup> EuGH vom 17. Oktober 1989, 231/87 und 129/88 (Comune di Carpaneto Piacentino I), Slg. 1989, 3233; EuGH vom 15. Mai 1990, C-4/89 (Comune di Carpaneto Piacentino II), Slg. 1990, I-186; EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98 (Fazenda Pública), Slg. 2000 I-11435 (Tz. 31); folgend BFH vom 11. Juni 1997, XI R 33/94, BStBl. II 1999, 418; BFH vom 10. Januar 2002, V B 127/01, BFH/NV 2002, 683; vgl. auch EuGH vom 4. Juni 2009, C-120/08 (SALIX), Slg. 2009, I-4629.

<sup>24</sup> EuGH vom 8. Juni 2006, C-430/04 (Feuerbestattungsverein Halle), Slg. 2006, I-4999; folgend BFH vom 5. Oktober 2006, VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243.

<sup>25</sup> Insoweit unscharf BMF vom 16. Dezember 2016, III C 2 – S 7107/16/10001, Tz. 45.

<sup>26</sup> BT-Drs. 18/6094, S. 92.

<sup>27</sup> EuGH vom 9. Juni 2009, C-480/06 (*Stadtreinigung Hamburg*), Slg. 2009, I-4747; EuGH vom 19. Dezember 2012, C-159/11 (*Lecce*), EU:C:2012:817; EuGH vom 13. Juni 2013, C-386/11 (*Piepenbrock*), EU:C:2013:385; EuGH vom 8. Mai 2014, C-15/13 (*Datenlotsen*), EU:2014:303\_1.

<sup>28</sup> |Erg. auch so bereits die Stellungnahme der Bundesvereinigung kommunaler Spitzenverbände zur öffentlichen Anhörung im Bundestag zu § 2b UStG vom 24. Juni 2015, S. 2; a.A (ohne nähere Begründung) BT-Drs. 18/6094, S. 92; BMF vom 16. Dezember 2016, III C 2 – S 7107/16/10001, juris, Tz. 40, 49.

berechtlich zur Feststellung des Nichtvorliegens von Wettbewerbsverzerrungen andere Maßstäbe gelten (sog. *In House-* oder *Teckal-Kriterien*<sup>29</sup>), die in § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gar nicht angesprochen werden und sich auch nicht im Wege einer Auslegung hineinlesen lassen. Betrachtet man allein die nationale Regelung, zeigt sich der Grund für die Nichterfassung vertikaler Kooperationen bereits in dem Umstand, dass bei diesen niemals eine *gemeinsame* Aufgabe vorliegt, die allen Beteiligten obliegt (vgl. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG). Vielmehr obliegt dort die jeweilige Aufgabe entweder nach wie vor dem Mitglied oder sie wurde vollständig auf den Zweckverband übertragen. In *keinem* Fall liegt aber eine *gemeinsame* Aufgabe vor. Zugleich fehlt es – unter Berücksichtigung einer unionsrechtskonformen Auslegung – bei vertikalen Kooperationen auch am *gemeinsamen* spezifischen öffentlichen Interesse (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG). Insoweit kann der Tatbestand (Satz 1) auch ohne Erfüllung des Regelbeispiels nicht ausnahmsweise einschlägig sein. Die Rechtsfolge aus diesem Befund ist brisant: Ob Leistungen innerhalb vertikaler Kooperationen umsatzsteuerbar sind, entscheidend sich allein anhand von § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG. Die Umsatzsteuerbarkeit ist also stets zu bejahen, wenn *größere Wettbewerbsverzerrungen* vorliegen, was anhand der maßgeblichen EuGH-Konkretisierung großzügig zu verstehen ist.

## Fazit

Die Neuregelung in § 2b UStG war längst überfällig. Sie ist aufgrund der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe einer unionsrechtskonformen Auslegung weitgehend zugänglich, der sich bereits die Finanzbehörden nicht verwehren sollten. Die Durchsetzung dieser Erkenntnis ist jedoch ein Prozess, der bis zu seinem Abschluss Rechtsunsicherheit erzeugen wird. Das ist unnötig und Ausdruck insuffizienter Gesetzgebung. Das finale Resultat der angezeigten unionsrechtskonformen Auslegung wird jedoch mehr Wettbewerbsgerechtigkeit sein, aber auch eine Mehrbelastung für Kommunen. Wem das nicht passt, der muss politische Mehrheiten zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie organisieren.

<sup>29</sup> Vgl. EuGH vom 18. November 1999, C-107/98 (Teckal), Slg. 1999, I-8121; EuGH vom 11. Januar 2005, C-26/03 (Stadt Halle und RPL Lochau), Slg. 2005, I-1; EuGH vom 10. November 2005, C-29/04 (Möding), Slg. 2005, I-9705; EuGH vom 13. Oktober 2005, C-458/03 (Parking Brixen), Slg. 2005, I-8585; EuGH vom 11. Mai 2006, C-340/04 (Carbotermo), Slg. 2006, I-4137; EuGH vom 19. April 2007, C-295/05 (Asemfo), Slg. 2007, I-2999; EuGH vom 17. Juli 2008, C-371/05 (Kom./Italien), EU:C:2008:410; EuGH vom 13. November 2008, C-324/07, (Coditel Brabant), Slg. 2008, I-8457 (Tz. 28 ff.); EuGH vom 10. September 2009, C-573/07 (Sea Sri), Slg. 2009, I-8127; EuGH vom 29. November 2012, C-182/11, C-183/11 (Econord), EU:C:2012:9427. EuGH vom 19. Juni 2014, C-574/12 (Centro Hospitalar de Setúbal und SUCH), EU:C:2014:2004.