Neuregelung der Umsatzbesteuerung: Und was kommt nach der Optionserklärung?

Dr. David Rauber*

Zum 1. Januar 2017 sind grundlegende Neuregelungen zur Umsatzbesteuerung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Kraft getreten.[1] Für viele Kommunen sind sie aber noch nicht wirksam geworden. Mit Abgabe einer Optionserklärung konnten die Kommunen Zeit „gewinnen", die bisherige Rechtslage bleibt dann längstens noch auf Umsätze anwendbar, die vor dem 1.1.2021 ausgeführt wurden.[2] In diesem Sinne dürften die weitaus meisten Städte und Gemeinden verfahren sein. Diese Atempause darf aber nicht ungenutzt bleiben. Denn die Neuregelung bringt erhebliche Änderungen mit sich. Ihre Umsetzung verlangt nach einem ausreichend langen zeitlichen Vorlauf und beansprucht grundsätzlich Kapazitäten aller Verwaltungsbereiche.

Der Aufsatz will lediglich darstellen, welche Umsetzungsschritte die Gemeinden gehen müssen, um in der spätestens Anfang 2021 geltenden neuen Umsatzsteuerwelt anzukommen. Einen umfassenden Überblick über Einzelfragen des Umsatzsteuerrechts kann er nicht vermitteln. In Gestalt eines BMF-Schreibens vom 16.12.2016 gibt es immerhin eine erste ausführliche inhaltliche Handlungsanweisung für die Finanzverwaltung, die zumindest eine Reihe konkreter Fragestellungen behandelt[3].

1. Hintergründe der Neuregelung

Die Neuregelung wurde insbesondere vor dem Hintergrund der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU erforderlich. Nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.[4]

Durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) kam es schrittweise zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand:

---

* *Dr. David Rauber ist Leitender Verwaltungsdirektor in der Geschäftsstelle des Hessischen Städte- und Gemeindebundes im Mühlheim am Main.*
Besonderer Dank gilt Verwaltungsdirektorin Alexandra Rauscher für die kritische Diskussion.

Leistungen der öffentlichen Hand sind demnach auch umsatzsteuerbar, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage basieren oder sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden und dabei ein potenzieller oder tatsächlicher Wettbewerb zu privaten Anbietern besteht.[5] Zudem gab es auf europäischer Ebene einflussreiche Reformbestrebungen dahin, private und öffentliche Hand umsatzsteuerrechtlich vollständig gleichzustellen.[6] Hier zeigt sich, dass es Betätigungen der öffentlichen Hand unter dem Druck des stark wettbewerbsfixierten Europarechts nur schwer behaupten können. Mit der Neuregelung bezweckte der Bundesgesetzgeber mithin im wesentlichen Schadensbegrenzung. Originär hoheitliche Tätigkeiten einschließlich interkommunaler Zusammenarbeit sollten rechtssicher aus der Umsatzsteuerpflicht ausgegrenzt werden.[7]

Zur Abgrenzung zwischen unternehmerischer und nicht-unternehmerischer Tätigkeit i. S. d. neuen Umsatzsteuerrechts heißt es in der Gesetzesbegründung[8]:

„Danach werden Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht unternehmerisch ausgeübt. Die entsprechenden Umsätze unterliegen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Als Tätigkeiten, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt, kommen nur solche in Betracht, bei denen die juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z.B. aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrags oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen). Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen. Erbringt eine Person des öffentlichen Rechts dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst, diese Leistungen unterliegen stets der Umsatzsteuer.“

2. Die Neuregelung im Einzelnen

Kern aus kommunaler Sicht sind Neuregelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Bis zum 31. 12.2015 enthielt § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) den Grundsatz, wonach juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art i. S. d. Körperschaftssteuergesetzes und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig i. S. d. Umsatzsteuerrechts sind. Für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art musste sich die Tätigkeit als von einigem (herausgehobenem) Gewicht darstellen.

Allgemein bestimmt § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, dass Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. § 2b Abs. 1 UStG n. F. stellt dazu zunächst den Grundsatz auf, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes „gelten“, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Als Tätigkeiten, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die juristische Person des öffentlichen Rechts aufgrund öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen (Gesetz, Rechtsverordnung, Satzung, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarung, öffentlich-rechtlichem Vertrag) tätig wird.[9] Die Nennung des öffentlich-rechtlichen Vertrags hat zur Folge, dass die Sonderregelung auch in der Form eines Verwaltungsakts ergangen sein kann. Nach § 54 Satz 2 HVwVfG kann die Behörde, anstatt einen Verwaltungsakt zu erlassen, einen öffentlich-rechtlichen Vertrag mit demjenigen schließen, an den sie sonst den Verwaltungsakt richten würde.

Umsatzsteuerpflicht besteht bei Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt nicht, wenn die Tätigkeiten nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Wann größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen sollen, beschreibt dann mit Regelbeispielen § 2b Abs. 2 UStG. Das ist nach § 2b Abs. 2 UStG in folgenden Fallgruppen der Fall:

– Bei geringen Umsätzen aus gleichartigen Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt von bis zu 17 500 € brutto besteht keine Umsatzsteuerpflicht. Hier wird unwiderlegbar[10] vermutet, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.
– Größere Wettbewerbsverzerrungen sind ebenfalls ausgeschlossen, wenn auch vergleichbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage nicht mit Umsatzsteuer belastet werden, beispielsweise Aus- und Fortbildungsleistungen[11] oder Leistungen der Jugendhilfe.[12]

Die bisherige Verknüpfung von Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffent-

lichen Rechts bei Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art war vor diesem rechtlichen Hintergrund nicht zu halten. Vielmehr hat die Umsatzsteuerpflicht völlig andere Konturen, teils enger, teils weiter gezogen als bisher.

– So gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts kraft Unionsrecht auch mit ihren Betrieben gewerblicher Art dann nicht als umsatzsteuerpflichtig, wenn sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

– Umgekehrt darf eine Behandlung als nicht steuerpflichtig aber nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Kurz:

– Die Unternehmereigenschaft bestimmt sich nach der ausgeführten Tätigkeit, nicht länger nach dem Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art.

– Umsatzsteuerpflicht besteht nach neuem Recht grundsätzlich unabhängig von dem finanziellen Volumen bei **Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage**. Das umfasst auch bisher umsatzsteuerfreie Klein- und Kleinstumsätze wie die entgeltliche Nutzung von Kopierern durch Schüler oder den Verkauf von kleinen Geschenkartikeln wie Wappentellern, -tassen u.ä.[13]

  Anders zu beurteilen sind Hilfsgeschäfte, die juristische Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer nicht-unternehmerischen Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage vornehmen. Das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 nennt als Hilfsgeschäfte in diesem Sinne die Veräußerung gebrauchter Gegenstände, die im nicht-unternehmerischen Bereich eingesetzt wurden oder die Überlassung des Telefons zur privaten Nutzung an Mitarbeiter im nicht-unternehmerischen Bereich; die von Zeit zu Zeit erforderliche Auswechslung von Gegenständen, die zur Aufrechterhaltung des Betriebs erforderlich ist, begründet die Unternehmereigenschaft für sich genommen nicht.[14]

– Bei Tätigkeiten auf **öffentlich-rechtlicher Grundlage** ist zu prüfen, ob größere Wettbewerbsverzerrungen vorliegen können. Das ist bei geringen Umsätzen aus gleichartigen Tätigkeiten (bis 17 500 €) nie der Fall.

Insbesondere für den Bereich interkommunale Kooperationen führt das Gesetz in § 2b Abs. 3 UStG n. F. eine Reihe von Fällen und Regelbeispielen an, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen. Nach dieser Vorschrift liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. die Leistung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden darf und
2. die Zusammenarbeit durch spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Solche spezifischen öffentlichen Interessen liegen regelmäßig vor, wenn
   a) die Leistungen auf langfristigen (unbefristet oder auf längere Dauer – insbesondere 5 Jahre und länger – abgeschlossenen)[15] öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen (insb. öffentlich-rechtlichen Verträgen und Satzungen) beruhen,
   b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
   c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
   d) die Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

In einigen Tätigkeitsbereichen ist nach § 2b Abs. 4 UStG stets eine Umsatzsteuerpflicht gegeben. Während die in § 2b Abs. 4 Nrn. 1-4 UStG n.F. genannten Tätigkeiten für Kommunen keine praktische Bedeutung haben, ist der Verweis auf Anhang 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie von Bedeutung. Nach § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG gilt auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Unternehmer, wenn sie Tätigkeiten wahrnimmt, die in Anhang 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Von Bedeutung für die Kommunen sind aus dem Katalog des Anhang 1 insbesondere Tätigkeiten der Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, Personenbeförderung, Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter, Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen.

3. Übergangsvorschrift und Option

Von praktischer Bedeutung sind – gerade angesichts der erheblichen rechtlichen Umstellung – die Übergangsvorschriften. Einen Überblick hierzu gaben bereits verschiedene Mitteilungen der Geschäftsstelle im Eildienst[16] und eine Darstellung des hessischen Finanzministers in der Hessischen Städte- und Gemeindezeitung.[17]

In § 27 Abs. 22 UStG n. F. ist Folgendes bestimmt:

– § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden (früheren) Fassung ist auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Januar 2017 ausgeführt worden, weiterhin anzuwenden.

– § 2b in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden.

Die juristische Person des öffentlichen Rechts konnte dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden früheren Fassung sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen weiterhin anwendet (Optionserklärung). Zu beachten ist, dass eine Beschränkung dieser Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen nach § 27 Abs. 22 Satz 4 UStG ausgeschlossen ist. Die Erklärung war bis zum 31. Dezember 2016 abzugeben und kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden (§ 27 Abs. 22 Satz 5 und 6 UStG).

Im Zusammenhang mit Neuerrichtung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und Gebietsänderungen vertritt die Finanzverwaltung in einem Schreiben vom 19. April 2016[18] folgende Auffassung:

– Eine nach dem 31.12.2016 (völlig, d. Verf.) neu errichtete juristische Person des öffentlichen Rechts kann wegen Fristablaufs keine wirksame Optionserklärung abgeben. Beispiele hierfür sind nach dem 31.12.2016 neu errichtete Zweck- oder Gemeindeverwaltungsverbände und Anstalten des öffentlichen Rechts.

– Abweichendes gilt bei Gesamtrechtsnachfolge, etwa beim Zusammenschluss bereits vor dem 31.12.2016 bestandenen juristischen Personen.

  Grundsätzlich wirkt die abgegebene Optionserklärung auch für den Rechtsnachfolger.

  Im Fall des Zusammenschlusses mehrerer juristischer Personen, von denen nicht alle die Option wirksam ausgeübt haben, hat die daraus entstandene Körperschaft einheitlich zu entscheiden, ob die Rechtsfolgen der Option gelten sollen.

Gerade Formen intensiver interkommunaler Zusammenarbeit wie der Gemeindeverwaltungsverband können mithin unter Umständen dazu führen, dass die beteiligten Gemeinden früher als gedacht mit dem neuen Umsatzsteuerrecht konfrontiert werden.

4. Trotz Option: Notwendige Vorbereitungen auf das neue Umsatzsteuerrecht

Die weitaus meisten juristischen Personen des öffentlichen Rechts dürften bis zum 31.12.2016 eine Optionserklärung abgegeben haben. Damit bleibt für diese juristischen Personen des öffentlichen Rechts die alte Rechtslage längstens bis zum 31.12.2020 anwendbar.

Diese Zeit sollte sinnvoll genutzt werden, um die umsatzsteuerlichen Pflichten nach neuem Recht zu ermitteln. Geboten sind dabei insbesondere eine Einzahlungs- und eine Vertragsinventur.

a) „Einzahlungsinventur“

Die Erträge und Einzahlungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts sind darauf zu überprüfen, auf welcher Grundlage und für welche Leistung sie vereinnahmt werden („Einzahlungsinventur“)[19]. Die Prüfung erfasst dabei grds. alle Produktbereiche einschließlich auch von Kleinstumsätzen, die als privatrechtliche Leistungsbeziehungen ausnahmslos umsatzsteuerbar sind.[20]

Dabei sind vor allem privatrechtliche Leistungsentgelte in den Blick zu nehmen. Erträge, Einzahlungen, Aufwendungen und Auszahlungen aus Steuern und gesetzlichen Umlageverpflichtungen unterliegen mit ihrer Finanzierungsfunktion demgegenüber ausnahmslos nicht der Umsatzsteuer.

1. Erfassung aller Erträge und Einzahlungen
   a) Privatrechtliche Leistungsentgelte (Kontengruppe 50/Hauptkonto 810)
   b) Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (Kontengruppen 51/Hauptkonto 811), Prüfung, ob
      (1) voraussichtlich unter 17 500 € jährlich für die Tätigkeit
      (2) bei Umsätzen von über 17 500 € je Tätigkeit: Prüfung der Umsatzsteuerpflicht anhand der Kriterien nach § 2b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 und Abs. 4 UStG
2. Ermittlung der den Einzahlungen ggfls. zu Grunde liegenden Vereinbarungen/Rechtsgrundlagen einschließlich bestehender interkommunaler Kooperationen
3. Sichtung der Vereinbarungen und Regelungen nach Ziff. 2 und Prüfung des Anpassungsbedarfs (insb. Stichwort Bruttopreisvereinbarung), siehe dazu die folgende Erläuterung

b) „Vertragsinventur“

Die bestehenden vertraglichen Vereinbarungen der Gemeinde sind auf ihre umsatzsteuerliche Bedeutung zu überprüfen. Diese Prüfung setzt sinnvollerweise auf den identifizierten Erträgen und Einzahlungen auf. Zu prüfen ist dabei, ob eine diesen Einzahlungen zu Grunde liegende Vereinbarung nach neuem Recht umsatzsteuerpflichtige Leistungen beinhaltet und ob die Vereinbarung dem bereits Rechnung trägt. Enthält ein Vertrag nämlich lediglich eine Vereinbarung über das zu leistende Entgelt und keine weiteren Ausführungen zur Umsatzsteuer, dann umfasst ein solcher einheitlicher Vertragspreis auch die Umsatzsteuer als dessen unselbständigen Teil, die also ohne besondere Vereinbarung nicht hinzugerechnet werden darf (sog. Bruttopreisvereinbarung), sollen sich angegebene Preise bzw. Entgelte als Nettopreise verstehen, muss das hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht werden.[21]

Soweit die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung vertragliche Verpflichtungen über den 31.12.2020 hinaus begründet, sind diese darauf zu prüfen, ob sie auch die künftigen umsatzsteuerlichen Regelungen bereits aufgreifen. Auch hier spielt wiederum die oben dargestellte Problematik der Bruttopreisvereinbarung eine besondere Rolle.

Es empfiehlt sich, dass verwaltungsintern sämtliche Aufgabenbereiche den dargestellten Einzahlungs- und Vertragsinventuren unterzogen werden. Dazu sind die jeweils zuständigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für die zu Grunde liegende Problematik zu sensibilisieren. Ihre Mitwirkung ist unentbehrlich, da sie die den Einzahlungen zu Grunde liegenden Vereinbarungen kennen.

c) Vorsteuerabzugsmöglichkeiten?

Umsatzsteuerpflicht reimt sich auf Vorsteuerabzugsmöglichkeiten. Allerdings erwartet die kommunale Praxis unter dem Strich nicht, dass sich der Saldo aus erweiterter Umsatzsteuerpflicht und erweiterten Vorsteuerabzugsmöglichkeiten als positiv darstellt.[22]

5. Ausblick

Die grundsätzliche Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand wird immer wieder neue schwierige Rechtsanwendungsfragen aufwerfen. Ihre Klärung in der Praxis der Finanzverwaltung und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird sich über Jahre hinaus hinziehen und – wie bereits beim alten Umsatzsteuerrecht – nie ganz abgeschlossen sein. Daher wird es sich vielfach empfehlen, die umsatzsteuerrechtliche Behandlung durch Einholung verbindlicher Auskünfte beim zuständigen Finanzamt abzuklären.

---

[1] *Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) ist in Art. 12 des genannten Gesetzes die entsprechende Änderung des Umsatzsteuergesetzes erfolgt.*

[2] *Schäfer, HSGZ 2016 S. 254.*

[3] *BMF-Schreiben vom 16.12.2016 betr. Anwendungsfragen des § 2b UStG BStBl. I S. 1451.*

[4] *Trost, Gemeindehaushalt 2016 S. 89, 90.*

[5] *Müller, BWGZ 2017 S. 382.*

[6] *Schäfer, HSGZ 2016 S. 254, 255.*

[7] *Zur Zwecksetzung der Absicherung von Beistandsleistungen Schäfer, HSGZ 2016 S. 254, 255.*

[8] *BT-Drucks. 18/6094, S. 91.*

[9] *BMF-Schreiben vom 16.12.2016 betr. Anwendungsfragen des § 2b UStG Rn. 6.*

[10] *Schäfer, HSGZ 2016 S. 254, 256.*

[11] *Schäfer, HSGZ 2016 S. 254, 256.*

[12] *vgl. § 4 Nr. 25 UStG.*

[13] *Trost, Gemeindehaushalt 2016 S. 89, 91.*

[14] *BMF-Schreiben (Fn. 4), Rn. 19 f.*

[15] *BMF-Schreiben vom 16.12.2016 betr. Anwendungsfragen des § 2b UStG Rn. 47.*

[16] *Eildienst Nr. 4 – ED 45 – vom 23.03.2016 und Eildienst Nr.7 – ED 91 – vom 23.05.2016.*

[17] *Schäfer, HSGZ 2016 S. 254 ff.*

[18] *BMF-Schreiben vom 19. 4. 2016 BStBl. I S. 481.*

[19] *Maier/Zemke, Gemeindehaushalt 2016 S. 137, 138.*

[20] *Müller, BWGZ 2016 S. 382, 384.*

[21] *OLG Hamm, Urt. v. 28. 1. 2014 Az. 19 U 107/13 – juris Leitsatz 1 und Rn. 19 f.*

[22] *Gemeindetag Baden-Württemberg, Bilanz und Perspektiven – Besteuerung der öffentlichen Hand, BWGZ 2017 S. 49*