

## Steuern

### > Beistandsleistungen – Nichtsteuerbarkeit auf gesetzlicher Grundlage? Der Entwurf des § 2b UStG

Von Maik Gohlke

Mit dem geplanten § 2b UStG-E unternimmt der Gesetzgeber den Versuch, die Besteuerung jPdÖR in das nationale Gesetz zu integrieren. Kern der Regelung ist die Definition möglicher Wettbewerbsverzerrungen und damit die Schaffung einer hinreichenden Grundlage und Rechtssicherheit für die Zukunft der Besteuerung jPdÖR. Sofern jPdÖR auf privatrechtlicher Grundlage handeln, kommt es zukünftig wohl auf mögliche Wettbewerbsverzerrungen nicht mehr an. Um in den Ansatz einer Nichtsteuerbarkeit zu kommen, wird es zunächst zwingend erforderlich, eine Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage auszuüben.

#### Der Entwurf des § 2 UStG – eine erste Einschätzung

Seit jeher war es Ziel des Gesetzgebers, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit der Gleichmäßigkeit der Behandlung von jPdÖR und privaten Wirtschaftsteilnehmern Rechnung zu tragen. jPdÖR waren daher mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) Steuersubjekt, während regelmäßig andere Bereiche wie die Vermögensverwaltung und die hoheitliche Tätigkeit in der Umsatzsteuer überhaupt nicht erfasst wurden. In einer Reihe von Entscheidungen hat der BFH einen grundsätzlichen Wechsel der bisherigen Sichtweise zur Besteuerung der öffentlichen Hand vorgenommen.

Nach der Rechtsprechung und der Auslegung der europäischen Bestimmungen zum Umsatzsteuerrecht ist auch die Vermögensverwaltung eine grundsätzlich unternehmerische Tätigkeit. Auf den Begriff des BgA bzw. einer Einrichtung sowie auf durch die derzeitige nationale Verwaltungsauffassung gesetzte diverse Umsatzgrenzen kommt es nicht an. Ebenso ist ein wirtschaftliches Hervorheben irrelevant. Ein Anrecht auf Nichtsteuerbarkeit für sogenannte Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechtes gibt es nicht. Maßgeblich ist allein die Art des Handelns bzw. die Frage des Wettbewerbskriteriums im Rahmen eines sogenannten Drittvergleiches.

Sofern juristische Personen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handeln, soll eine Umsatzsteuerbarkeit dann in Frage kommen, wenn eine nicht-steuerpflichtige Behandlung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Handelt sie auf privatrechtlicher Grundlage, ist sie Unternehmer.

Für die Frage des Wettbewerbes und der größeren Wettbewerbsverzerrung ist die Tätigkeit als solche ausschlaggebend. Die Frage des Wettbewerbes beschränkt sich nicht auf einen lokalen Markt. Vielmehr sind reale, potenzielle Wettbewerbssituationen ausreichend. Der nationale Gesetzgeber darf den Begriff der größeren Wettbewerbsverzerrungen bzw. der un-

bedeutenden Tätigkeit definieren. Dies hat er bisher weder per Gesetz getan, noch hat die Finanzverwaltung im Rahmen des Umsatzsteueranwendungserlasses hierzu Stellung bezogen.

Die sich festigende Rechtsprechung konnte vom Gesetzgeber nicht weiter ignoriert werden. Von daher war er gehalten, insbesondere die Frage der Umsatzbesteuerung jPdÖR neu zu regeln. Ein erster Entwurf liegt seit Juni 2014 vor.

Nach dem geplanten § 2b UStG sind wirtschaftliche Tätigkeiten von jPdÖR grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen, soweit diese Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Danach kommen – so die Gesetzesbegründung – als Tätigkeiten, die einer juristischen Person im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nur solche in Betracht, bei denen die juristischen Personen im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z.B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt) tätig werden. Wird jedoch eine Leistung dagegen rein auf privatrechtlicher Grundlage erbracht und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie sie auch private Wirtschaftsteilnehmer haben, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG – E erfasst. Häufig war es bisher so, dass Beistandsleistungen von der Finanzverwaltung als hoheitlich eingestuft werden, obwohl diese Tätigkeiten an sich der juristischen (beistellenden) Person nicht eigentümlich vorbehalten sind. Bei der Frage der Beurteilung der Beistandsleistung durch die Finanzverwaltung stellte man gerade auf die Verwendung bei der empfangenden juristischen Person ab.

Erstmals definiert der Gesetzgeber den Begriff der größeren Wettbewerbsverzerrung. Er geht hierbei zunächst davon aus, dass jPdÖR dann nicht in Wettbewerb treten, wenn die erzielten Umsätze voraussichtlich 17.500 Euro „jeweils“ nicht übersteigen. Die Formulierung wirft jedoch die Frage auf, worauf der Gesetzgeber abstellt. Bezieht man sich auf den Begriff „jeweils“, wird der juristischen Person (ggf.) ein Gestaltungs-

spielraum eröffnet, die einzelnen Tätigkeiten aufzuteilen, um mit jeder einzelnen Tätigkeit unter der Schwelle zu bleiben. Dies würde jedoch einen erhöhten organisatorischen Aufwand nach sich ziehen.

Ebenso soll keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen, wenn vergleichbare auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne das Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegen würden. Diese Formulierung hat jedoch nur klarstellenden Charakter, denn wenn Leistungen, die per Gesetz ohnehin zwangsläufig steuerfrei sind, durch jPdÖR auf privatrechtlicher aber auch auf öffentlich-rechtlicher Grundlage unternehmerisch ausgeführt werden, kann es insoweit nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen.

Auch sollen wesentliche Beistandsleistungen einer jPdÖR an eine andere von der Besteuerung ausgenommen werden. Auf den ersten Blick erscheint dies geglückt. Es bedarf jedoch einer weiteren Analyse der jeweiligen Wortwahl um zu erkennen, welche Tätigkeiten unter diese Neuregelung fallen können bzw. welche Tätigkeiten hiervon auszunehmen sind.

Die Zusammenarbeit zwischen jPdÖR muss durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt sein. Dies soll gerade regelmäßig der Fall sein, wenn die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer aller Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. Stellt man auf die in der BFH-Rechtsprechung zitierte Verfügung der OFD Rostock aus 2002 ab, ist es in diesem Zusammenhang fraglich, ob einem Zweckverband für Kommunale Datenverarbeitung eine öffentlich-rechtliche Aufgabe übertragen worden ist. Vielmehr dient seine Tätigkeit der Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe einer anderen jPdÖR. Das Interesse des Datenverarbeitungsverbandes ist es gerade nicht, seine eigene öffentlich-rechtliche Aufgabe zu erfüllen, sondern vielmehr der Erfüllung einer anderen öffentlich-rechtlichen Aufgabe zu dienen. Es wäre wünschenswert, dass im Rahmen eines Anwendungsschreibens spezifische Fälle aufgezählt werden, die von dieser Regelung erfasst werden müssen.

Die Leistungen müssen zudem auf langfristigen, öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen. Darüber hinaus müssen die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden. Hierfür wird es erforderlich sein, dass zur Erfüllung des Merkmals und zur Überprüfbarkeit durch den nationalen Gesetzgeber/die Finanzverwaltung entsprechende Kalkulationen vorgehalten werden müssen. Es spricht für den Wettbewerbsgedanken und eine Wettbewerbsverzerrung, wenn durch die entsprechenden Tätigkeiten eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wird. Lässt sich nicht nachweisen, dass die vereinnahmten Entgelte eine reine Kostenerstattung darstellen sollen, würde es im Zweifelsfalle der Finanzverwaltung leicht gemacht, die Tätigkeiten als wettbewerbsrelevant zu qualifizieren und damit einer Umsatzbesteuerung zuzuführen.

Abschließend wird es darauf ankommen, dass der Leistende im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird. Zukünftig sollen die jeweiligen Leistungen an „Nicht-jPdÖR“ nur einen unwesentlichen Umfang ausmachen. Gleichwohl sind diese Tätigkeiten dann als steuerpflichtig einzustufen. Es besteht jedoch ein nicht unerhebliches Risiko, dass bei Überschreiten nicht näher bestimmter Kriterien und Grenzen eine Infektion sämtlicher Leistungen auch gegenüber anderen jPdÖR erfolgt.

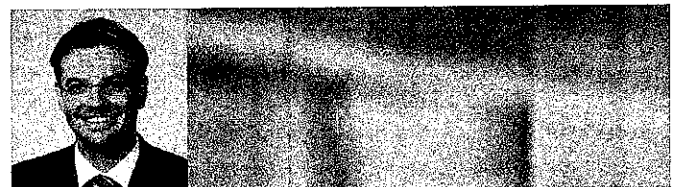
Spekuliert wird derzeit noch über eine mögliche Übergangsregelung. Aktuell weiterhin diskutiert wird die Neuregelung und damit die Anwendung der Urteile ab dem 1. Januar 2019. Bis dahin kann sich die juristische Person des öffentlichen Rechts weiterhin auf die Gesetzeslage berufen. Es steht ihr frei, sich auch auf die neue Rechtsprechung des BFH zu beziehen. Hierbei ist zu beachten, dass nach der Verfügung der OFD Niedersachsen vom 27. Juli 2012 eine Berufung auf die Rechtsprechung insgesamt eine Steuerpflicht aller Leistungsbeziehungen auf privatrechtlicher Grundlage bzw. auf öffentlich-rechtlicher Grundlage mit entsprechender Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht.

Auch sind noch flankierende Regelungen im Bereich des Vorsteuerabzuges vonnöten.

Kommunale Spitzenverbände aber auch Wirtschaftsverbände sehen noch erheblichen Anpassungsbedarf. Letztere sehen insbesondere weiterhin den Wettbewerb verzerrt. Auch ist offen, ob nicht auf europäischer Ebene eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfolgt. Von daher ist fraglich, ob der Entwurf tatsächlich so umgesetzt wird.

Rödl & Partner unterstützt und begleitet jPdÖR bei der sich abzeichnenden Verschärfung der Umsatzbesteuerung jPdÖR. Gemeinsam beobachten wir die gesetzlichen und rechtlichen Entwicklungen, suchen nach Lösungen und stellen rechtzeitig die Weichen für eine optimale steuerliche Ausrichtung der jPdÖR.

## Kontakt für weitere Informationen:



**Maik Gohlke**

Steuerberater

Tel.: +49 (2 21) 94 99 09-450

E-Mail: [maik.gohlke@roedl.com](mailto:maik.gohlke@roedl.com)