



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - § 2b UStG

Materiell-rechtliche Schwachstellen der Neuregelung

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 2 - 2019 - 0285/1

Bonn, den 26. August 2021

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Anlass und Umfang der Prüfung	8
2	Rechtsgrundlagen	8
2.1	Besteuerungsgrundsatz im Unionsrecht	8
2.2	Bisherige Besteuerung nach § 2 Absatz 3 UStG	9
2.3	Besteuerung nach § 2b UStG	9
2.4	Übergangsregelung	11
3	Besteuerung von Hilfsgeschäften	12
3.1	Feststellungen	12
3.2	Würdigung und Empfehlungen	13
3.3	Stellungnahme des BMF	14
3.4	Abschließende Würdigung durch den Bundesrechnungshof	14
4	Besteuerung von Kooperationsleistungen	15
4.1	Feststellungen	15
4.2	Würdigung und Empfehlungen	17
4.3	Stellungnahme des BMF	17
4.4	Abschließende Würdigung durch den Bundesrechnungshof	18
5	Dezentrale Erfassung	19
5.1	Feststellungen	19
5.2	Würdigung und Empfehlungen	20
5.3	Stellungnahme des BMF	21
5.4	Abschließende Würdigung durch den Bundesrechnungshof	21

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BFH *Bundesfinanzhof*

BgA *Betrieb gewerblicher Art*

BHO *Bundeshaushaltsordnung*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl *Bundessteuerblatt*

BZSt *Bundeszentralamt für Steuern*

E

EG *Europäische Gemeinschaft*

J

JPÖR *juristische Person des öffentlichen Rechts*

K

Kommission *Europäische Kommission*

KStG *Körperschaftsteuergesetz*

M

MwStSystRL *Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie*

T

Tz. *Textziffer*

U

UStAE *Umsatzsteuer-Anwendungserlass*

UStG *Umsatzsteuergesetz*

0 Zusammenfassung

Seit dem Jahr 2017 ist die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand neu geregelt. Grund für die Neuregelung waren unionsrechtliche Bedenken gegen die bisherige Besteuerungspraxis. Mit der Einführung des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) ist das nationale Umsatzsteuerrecht nunmehr stärker am Unionsrecht ausgerichtet. Damit geht ein deutlich weiter gefasster Unternehmerbegriff von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) einher. Hieraus folgt, dass künftig mehr Leistungen von jPÖR der Besteuerung unterliegen. Diese Regelungen sind spätestens ab dem Jahr 2023 anzuwenden.

Der Bundesrechnungshof befasste sich in der vorliegenden Prüfung mit einzelnen materiellrechtlichen Aspekten der Neuregelung und untersuchte, ob ihre Ausgestaltung mit dem Unionsrecht in Einklang steht.

Unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) stellt der Bundesrechnungshof abschließend Folgendes fest:

- 0.1 Nach der gesetzlichen Regelung sind sämtliche Leistungen einer jPÖR, die in privatrechtlicher Handlungsform erbracht werden, zu besteuern. Dies gilt auch für Hilfsgeschäfte wie die Veräußerung von gebrauchten Kraftfahrzeugen. Eine Besteuerung ist auch nach Unionsrecht zwingend vorgeschrieben, wenn die jPÖR mit ihren Verkaufstätigkeiten Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG wird und in Wettbewerb zu anderen Unternehmern tritt. Gleichwohl hat das BMF Hilfsgeschäfte im Verwaltungswege von der Besteuerung ausgenommen. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes ist die Nichtbesteuerung verfassungsrechtlich bedenklich und verstößt gegen Unionsrecht (Tzn. 3.1 und 3.2).

Das BMF teilte die Auffassung des Bundesrechnungshofes nicht. Unter Verweis auf die umsatzsteuerliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) aus dem Jahr 1984 machte es geltend, dass es bei der öffentlichen Hand „hoheitliche“ Hilfsgeschäfte geben könne, die nicht steuerbar seien. Es hielt daher an der Nichtbesteuerung der Hilfsgeschäfte fest (Tz. 3.3).

Der Bundesrechnungshof bleibt bei seiner Auffassung, dass Hilfsgeschäfte zu besteuern sind, wenn die jPÖR mit ihren Verkaufstätigkeiten Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG wird. Die Rechtsprechung des BFH aus dem Jahre 1984 ist in Bezug auf den alten § 2 Absatz 3 UStG ergangen, der nicht mehr existiert. Aus Sicht des Bundesrechnungshofes kann diese Rechtsprechung insoweit nicht auf § 2b UStG übertragen werden. Er sieht insbesondere bei der Veräußerung gebrauchter Kraftfahrzeuge durch die großen Gebietskörperschaften Bund und Länder eine nachhaltige Tätigkeit, die zur Unternehmereigenschaft dieser Körperschaften führt und eine Wettbewerbssituation auslöst (Tz. 3.4).

- 0.2 Die Europäische Kommission (Kommission) beanstandete, dass Kooperationsleistungen zwischen jPÖR, z. B. in Form von Personalüberlassungen oder der Betrieb von

Rechenzentren, nach der Neuregelung weitgehend unbesteuert blieben. Um ein drohendes Vertragsverletzungsverfahren abzuwenden, führte das BMF im Verwaltungswege ein zusätzliches Kriterium für die Prüfung einer Wettbewerbsverzerrung ein, das über den Gesetzestext hinausgeht. JPÖR, Finanzverwaltung und Finanzgerichte können Sachverhalte daher unterschiedlich beurteilen. Diese Diskrepanz birgt finanzielle Risiken für die öffentliche Hand, die unter Umständen Umsätze nachversteuern muss. Aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit hielt der Bundesrechnungshof eine Anpassung des Gesetzes an die Verwaltungsregelung für geboten (Tzn. 4.1 und 4.2).

Das BMF hielt eine Präzisierung des § 2b UStG durch den Gesetzgeber nicht für zwingend. Es wollte an dem bisher eingeschlagenen Weg, sukzessive Grundsätze zur Klärung von Zweifelsfragen durch Verwaltungsregelungen zu entwickeln, festhalten. Gleichwohl erklärte es seine Bereitschaft, wegen der gesetzlichen Präzisierung mit den Ländern Gespräche zu führen (Tz. 4.3).

Der Bundesrechnungshof bekräftigt seine Auffassung, dass es für die Besteuerung der Kooperationsleistungen einer eindeutigen gesetzlichen Regelung bedarf. Unterschiedliche Rechtspositionen, wie sie derzeit möglich sind, stellen für die öffentliche Hand ein latentes Risiko der Nachversteuerung von Umsätzen dar. Dies gilt es zu vermeiden. Eine Präzisierung des Gesetzes sollte daher vor dem 1. Januar 2023 abgeschlossen sein (Tz. 4.4).

- 0.3 Der Gesetzgeber hat mit § 18 Absatz 4f und 4g UStG spezielle Zuständigkeitsregelungen für die Umsatzbesteuerung der Gebietskörperschaften Bund und Länder eingeführt. Danach können sie einzelne Organisationseinheiten festlegen, die die steuerlichen Pflichten für einen Teilbereich dezentral wahrnehmen. Der Bundesrechnungshof hat darauf hingewiesen, dass die Organisationseinheiten trotz dezentraler Erfassung die gleichen Maßstäbe bei der Beurteilung umsatzsteuerrelevanter Tätigkeiten anwenden müssen und dass die Finanzverwaltung trotz dezentraler Zuständigkeiten die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen muss. Er empfahl dem BMF, die dezentralen Zuständigkeiten für jPÖR restriktiv zu handhaben und mindestens am Ressortprinzip auszurichten, um eine einheitliche Rechtsanwendung innerhalb einer Gebietskörperschaft zu erleichtern (Tzn. 5.1 und 5.2).

Das BMF befürwortete es nicht, die dezentralen Zuständigkeiten von Organisationseinheiten mindestens am Ressortprinzip auszurichten. Es sah keinen Zusammenhang zwischen zentralen Zuständigkeiten auf Finanzamtsebene und einheitlicher Rechtsanwendung auf Ebene der Gebietskörperschaften (Tz. 5.3).

Der Bundesrechnungshof vertritt die Auffassung, dass sich eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung umso besser erreichen lässt, je weniger Beteiligte agieren. Aus seiner Sicht sollte deshalb die Anzahl der mit eigener Steuernummer erfassten Organisationseinheiten so gering wie möglich sein, d. h. die dezentrale Erfassung für jPÖR sollte restriktiv gehandhabt werden (Tz. 5.4).

- 0.4 Ab 1. Januar 2023 sind jPöR zur Anwendung der neuen Regelungen verpflichtet. Inwieweit künftig eine Besteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand in der Praxis stattfindet, wird der Bundesrechnungshof zu gegebener Zeit untersuchen. Er schließt die Prüfung ab (Tz. 6).

1 Anlass und Umfang der Prüfung

Seit dem 1. Januar 2017 ist die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand in § 2b UStG neu geregelt.¹ Grund für die Neuregelung waren u. a. unionsrechtliche Bedenken gegen die bisherige Besteuerungspraxis in Deutschland. Dem Auseinanderfallen des deutschen Rechts und des Unionsrechts war der BFH durch eine richtlinienkonforme Auslegung begegnet.² Gleichwohl bestanden auf Ebene der Finanzverwaltung weiterhin Vollzugsdefizite bei der Umsetzung der BFH-Rechtsprechung.

Mit Blick auf die daraus resultierenden Rechtsunsicherheiten hatte der Bundesrechnungshof bereits im Jahr 2004 in einem Bericht nach § 99 BHO³ und anschließend in seinen Bemerkungen 2007 Nummer 50⁴ auf die Problematik hingewiesen und die Herstellung einer unionsrechtskonformen Rechtslage angemahnt.

Mit der Einführung des § 2b UStG hat der Gesetzgeber auf die zunehmende Kritik reagiert und das nationale Umsatzsteuerrecht stärker am Unionsrecht ausgerichtet. Damit einher geht ein deutlich weiter gefasster Unternehmerbegriff von jPÖR. Auf Grund dessen werden künftig mehr Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer unterliegen als in der Vergangenheit.

Mit dieser Prüfung untersuchten wir die materiell-rechtlichen Aspekte der Neuregelung. Wir gingen insbesondere der Frage nach, ob ihre Ausgestaltung mit dem Unionsrecht in Einklang steht. Dazu haben wir örtliche Erhebungen im BMF und im Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) durchgeführt.

Zu unseren Feststellungen und Empfehlungen hat das BMF mit Schreiben vom 16. März 2021 Stellung genommen. Wir haben die Stellungnahme ausgewertet und stellen unser Prüfungsergebnis nachfolgend abschließend fest.

2 Rechtsgrundlagen

2.1 Besteuerungsgrundsatz im Unionsrecht

Wenn sich die öffentliche Hand im privatwirtschaftlichen Bereich betätigt, tritt sie in Konkurrenz zu privatrechtlichen Unternehmern. Ungeachtet dessen, ob dies ordnungspolitisch

¹ Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015, BGBl. 2015 I S. 1834.

² Vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 10. November 2011 – V R 41/10 –, BStBl 2017 II S. 869.

³ Bericht nach § 99 BHO vom 2. November 2004: Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand - Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts – Bundestagsdrucksache 15/4081.

⁴ Bundestagsdrucksache 16/7100.

erwünscht ist, darf sie dabei aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit keinen Steuervorteil erhalten. Vergleichbare Leistungen müssen vergleichbar besteuert werden. Dieser Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist für die Umsatzsteuer im Unionsrecht verankert. Artikel 13 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) sieht deshalb vor, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts immer dann als Steuerpflichtige gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Das nationale Umsatzsteuerrecht muss diesen unionsrechtlichen Vorgaben genügen. Alle Leistungen von jPÖR, die in Konkurrenz am Markt angeboten werden, sind unabhängig von einer Umsatzgrenze zu besteuern.

2.2 Bisherige Besteuerung nach § 2 Absatz 3 UStG

Bis zur Einführung des § 2b UStG waren jPÖR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig.⁵ Ein BgA setzt eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus, mit der die jPÖR zu anderen Unternehmern unmittelbar in Wettbewerb tritt.⁶ Die Gesamtheit aller BgA (und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe) bildete das Unternehmen der jPÖR. Im Unterschied zu anderen Steuersubjekten waren jPÖR demnach nur eingeschränkt umsatzsteuerpflichtig.

Umsätze einer jPÖR waren dann nicht steuerbar, wenn sie aus einer Tätigkeit herrührten, die dem Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten war und sie überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienten (Hoheitsbetriebe).⁷ Durch die Bindung an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA unterlag auch die vermögensverwaltende Tätigkeit der öffentlichen Hand nicht der Umsatzbesteuerung, da diese nach Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich keinen BgA darstellt.

Die körperschaftsteuerrechtlichen Maßstäbe hatten unmittelbare Auswirkungen auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Insbesondere war auch über die Anwendung der als Abgrenzungskriterium für das Vorliegen eines BgA maßgebenden Umsatzgrenze in Höhe von 30 678 Euro bei der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer einheitlich zu entscheiden. Diese eingeschränkte Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand war nicht mit den Vorgaben in Artikel 13 MwStSystRL vereinbar.

2.3 Besteuerung nach § 2b UStG

Der Gesetzgeber hat mit § 2b UStG eine rein umsatzsteuerrechtliche und stärker am Unionsrecht orientierte Regelung zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand geschaffen. Mit

⁵ § 2 Absatz 3 UStG i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 6 und § 4 KStG.

⁶ § 4 Absatz 1 KStG.

⁷ § 4 Absatz 5 KStG.

ihrer Einführung ist zugleich die bisherige Anbindung des Umsatzsteuerrechts an das Körperschaftsteuerrecht entfallen.⁸

Für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPöR sind nunmehr die allgemeinen Regelungen des § 2 Absatz 1 UStG maßgeblich. Danach sind jPöR grundsätzlich als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben (wirtschaftliche Tätigkeit). Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, welcher Art die entsprechenden Einnahmen sind. Auch Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, können wirtschaftliche Tätigkeiten sein.

§ 2b UStG nimmt jedoch bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten von der Besteuerung aus. Danach gelten jPöR nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.⁹ Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt sind solche, bei denen die jPöR auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig werden. Diese kann sich z. B. aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einer Satzung, einem verfassungsrechtlichen Vertrag oder einem Verwaltungsabkommen ergeben.

Die Ausnahme von der Umsatzbesteuerung gilt allerdings nicht, sofern eine Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.¹⁰ Größere Wettbewerbsverzerrungen sind nicht gegeben, wenn die Umsätze aus einer Tätigkeit im Kalenderjahr unter 17 500 Euro liegen¹¹ oder wenn eine jPöR Leistungen an eine andere jPöR erbringt und diese Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen.¹²

Die Ausnahme von der Umsatzbesteuerung gilt ebenfalls nicht, wenn die jPöR im Rahmen ihrer öffentlichen Daseinsvorsorge Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform erbringt. Die jPöR agiert in diesem Fall unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer und unterliegt mit diesen Tätigkeiten der Umsatzsteuer.¹³

⁸ Aufhebung des § 2 Absatz 3 UStG.

⁹ § 2b Absatz 1 Satz 1 UStG.

¹⁰ § 2b Absatz 1 Satz 2 UStG.

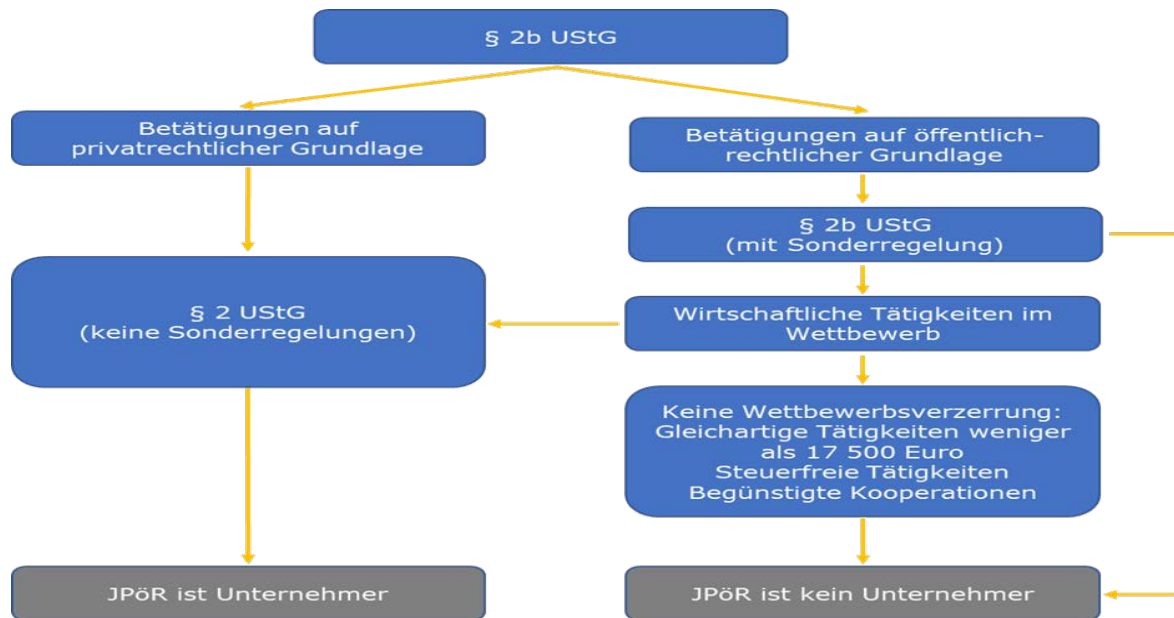
¹¹ Bagatellgrenze, § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG.

¹² § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG.

¹³ Beispiel: Eine Gemeinde betreibt ein Freibad zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgabe der Daseinsvorsorge. Die Benutzung des Freibads durch die Badegäste erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Die Tätigkeit der Gemeinde ist daher umsatzsteuerbar.

Abbildung 1:

Vereinfachtes Prüfungsschema zu § 2b UStG



Quelle: Bundesrechnungshof.

2.4 Übergangsregelung

Die Neuregelung des § 2b UStG trat bereits am 1. Januar 2016 in Kraft, war aber erst ab dem 1. Januar 2017 anzuwenden. Sie wurde zudem durch eine fünfjährige Übergangsregelung begleitet. Danach konnte eine jPöR bis zum 31. Dezember 2016 dem Finanzamt gegenüber erklären, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen weiterhin anzuwenden. Nach Ablauf dieser Frist sollten alle jPöR die notwendigen Anpassungsprozesse vollzogen haben und die neuen Besteuerungsregeln anwenden. Der Gesetzgeber hat die Übergangsregelung zwischenzeitlich um weitere zwei Jahre bis zum 31. Dezember 2022 verlängert.¹⁴ Die neuen Regelungen sind somit ab 1. Januar 2023 zwingend anzuwenden.

¹⁴ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19. Juni 2020, BGBl. 2020 I S. 1385.

3 Besteuerung von Hilfsgeschäften

3.1 Feststellungen

Im Zusammenhang mit der Einführung der neuen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand kamen zahlreiche Anwendungsfragen sowohl seitens der betroffenen jPÖR als auch seitens der Finanzverwaltung auf. Diese machten deutlich, dass auch Fragen grundsätzlicher Art nicht unmittelbar aus dem Gesetz heraus beantwortet werden können.

Bund und Länder gaben deshalb mehrere Anwendungsschreiben zu § 2b UStG heraus.¹⁵ Die Schreiben enthielten unter anderem auslegende Hinweise zur Besteuerung sogenannter Hilfsgeschäfte. Als Hilfsgeschäfte werden Tätigkeiten angesehen, die isoliert für sich betrachtet nicht der Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe dienen, die aber untrennbar mit einer solchen Aufgabenerfüllung verbunden sind. Typische Beispiele für Hilfsgeschäfte sind die Veräußerung von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen und Altpapier durch eine jPÖR.

Nach der gesetzlichen Neuregelung sind sämtliche Leistungen einer jPÖR, die in privatrechtlicher Handlungsform erbracht werden, zu besteuern. Die Tätigkeiten werden nicht von der Ausnahmeregelung des § 2b UStG erfasst. Dies gilt auch für Hilfsgeschäfte. Eine jPÖR wird mit ihren Verkaufstätigkeiten dann zum Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG, wenn sie diese nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt. In diesen Fällen ist eine Besteuerung nach den unionsrechtlichen Vorgaben zwingend vorgeschrieben.

Gleichwohl hat das BMF Hilfsgeschäfte im Verwaltungswege als grundsätzlich nicht steuerbar eingestuft und damit de facto von der Besteuerung ausgenommen.¹⁶ Auch eine große Anzahl solcher Geschäfte führt nach Auffassung des BMF nicht zu einer nachhaltigen wirtschaftlichen Betätigung und damit zur Steuerbarkeit. Eine Ausnahme soll nur dann gelten, wenn das Auftreten der jPÖR am Markt wegen der Vielzahl ihrer Umsätze und des daraus resultierenden Handelns dem eines professionellen Händlers derart gleicht, dass eine Nichtsteuerbarkeit zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde.

Das BMF hat durch diese Regelungen die verwaltungsmäßige Auslegung zu den Hilfsgeschäften sehr weit gefasst. Sie dürfte zu einer generellen Nichtbesteuerung dieser Leistungen im Verwaltungswege führen. Dies entspricht weder dem nationalen Recht noch dem Unionsrecht. Problematisch ist dies vor allem bei der Veräußerung gebrauchter Kraftfahrzeuge, die bei den Gebietskörperschaften Bund, Länder und Kommunen mit hohen Umsätzen

¹⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl 2016 I S. 1451, vom 14. November 2019, BStBl 2019 I S. 1140, vom 9. Juli 2020, BStBl 2020 I S. 643 und vom 5. August 2020, BStBl 2020 I S. 669.

¹⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl 2016 I S. 1451 und vom 9. Juli 2020, BStBl 2020 I S. 643 sowie Abschnitt 2b.1 Absatz 9 Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

verbunden ist. Aufgrund der Vielzahl der Umsätze und der Art und Weise der Veräußerungen ist hier von einem wettbewerbsrelevanten Handeln auszugehen.

Der Begriff des „hoheitlichen“ Hilfsgeschäfts entstammt dem Körperschaftsteuerrecht und wurde bisher über § 2 Absatz 3 UStG auf das Umsatzsteuerrecht übertragen. Bis zur Einführung des § 2b UStG galt: Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs mit sich bringt, sind nicht steuerbar, selbst wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden.¹⁷ Diese Betrachtungsweise haben Bund und Länder – trotz der Abkopplung vom Körperschaftsteuerrecht – im Verwaltungswege wieder für die Neuregelung übernommen.¹⁸ In Abschnitt 2b.1 Absatz 9 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) verwendet das BMF den Begriff des „hoheitlichen“ Hilfsgeschäfts, den es im Umsatzsteuerrecht nicht mehr gibt.

3.2 Würdigung und Empfehlungen

Die Verwaltungsregelung zu den Hilfsgeschäften kommt in der jetzigen Form einer Steuerbefreiung der jPÖR ohne gesetzliche Grundlage gleich. Die Absicht des Gesetzgebers, mit § 2b UStG die bisherige Sonderbehandlung bzw. Besserstellung der öffentlichen Hand zu beenden, wird damit konterkariert. Die Finanzverwaltung ist verfassungsrechtlich nicht befugt, mit ihren Verwaltungsanweisungen gesetzliche Regelungen einzuschränken oder aufzuheben.¹⁹ Ebenso wenig darf sie im Verwaltungswege neue Regelungen schaffen, die nicht gesetzlich vorgesehen sind. Dies ist allein dem Gesetzgeber vorbehalten. Die im UStAE enthaltene Ausnahmeregelung für Hilfsgeschäfte ist daher unzulässig und aufzuheben.

Die Nichtbesteuerung dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten verstößt zudem gegen das Unionsrecht, da sie den Wettbewerb zu anderen Unternehmern nahezu ausblendet. Besonders eklatant wirkt sich der Wettbewerbsvorteil der öffentlichen Hand bei den regelmäßig hohen Umsätzen aus der Veräußerung von gebrauchten Kraftfahrzeugen aus. Wir befürchten, dass die Kommission, die ein besonderes Augenmerk auf den Aspekt der Wettbewerbsverzerrung legt, die Regelung aufgreifen und bemängeln wird. Für die jPÖR besteht damit ein erhebliches finanzielles Risiko, wenn die Umsätze aus Hilfsgeschäften entgegen der Haushaltsplanungen nachträglich versteuert werden müssen.

Wir empfehlen dem BMF, die Nichtbesteuerung von Hilfsgeschäften im Verwaltungswege aufzuheben und deren Besteuerung sicherzustellen.

¹⁷ Vgl. Abschnitt 2.10 Absatz 1 Satz 10 UStAE.

¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl 2016 I S. 1451, Randziffer 19 und 20 und Abschnitt 2b.1 Absatz 9 UStAE.

¹⁹ Vgl. Artikel 20 Absatz 3 Grundgesetz.

3.3 Stellungnahme des BMF

Das BMF führte aus, dass Bund und Länder die Kritik des Bundesrechnungshofes an den Regelungen zur Nichtbesteuerung der Hilfsgeschäfte aus folgenden Gründen nicht teilen würden.

Bei der Besteuerung der jPöR sei zunächst nach der Grundregel des § 2 UStG zu prüfen, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Ist das nicht der Fall, scheitere die Umsatzbesteuerung bereits aus diesem Grund. § 2b UStG sei dann nicht mehr zu prüfen.

Bei den Hilfsgeschäften handele es sich nicht lediglich um eine Ableitung aus dem Körperschaftsteuerrecht oder um eine Einschränkung gesetzlicher Regelungen auf dem Verwaltungswege. Vielmehr werde die umsatzsteuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 1984 zur Nichtbesteuerung von Hilfsgeschäften, die der Betrieb eines nichtunternehmerischen Bereichs mit sich bringt, fortgeführt. Dementsprechend könne es auch „hoheitliche“ Hilfsgeschäfte der öffentlichen Hand geben, die nicht steuerbar sind.

Auch das Unionsrecht verlange nicht zwingend die Besteuerung von Hilfsgeschäften und erkenne an, dass es einen nichtunternehmerischen Bereich bei jPöR gäbe. Die jPöR müsse sich die für ihre hoheitliche Tätigkeit erforderlichen Gegenstände beschaffen. Werden diese nach Gebrauch aus dem nichtunternehmerischen Bereich abgegeben, könne dies zur bloßen Ausübung von Eigentumsrechten und zur ordnungsgemäßen Verwaltung des nichtunternehmerischen Vermögens gehören. Insoweit würde keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Unionsrechts vorliegen. Lediglich wenn die eigentlich umsatzsteuerlich nicht relevante Tätigkeit der jPöR zu größeren Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die Privatwirtschaft führen würde, wäre eine Umsatzbesteuerung erforderlich.

3.4 Abschließende Würdigung durch den Bundesrechnungshof

Die Argumentation des BMF, weshalb die Hilfsgeschäfte nicht zu besteuern seien, überzeugt nicht und ist in sich widersprüchlich. Das BMF hat selbst in seinem Einführungsschreiben zu § 2b UStG ausgeführt, dass sogenannte Hilfsgeschäfte, die die nichtunternehmerischen Tätigkeiten von jPöR mit sich bringen, nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG fallen, weil sie auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt werden.²⁰ Diese Auffassung teilen wir ausdrücklich. Wir sehen – insbesondere in der Veräußerung gebrauchter Kraftfahrzeuge durch die großen Gebietskörperschaften – eine nachhaltige Tätigkeit, die zur Unternehmer-eigenschaft führt, und eine Wettbewerbssituation zu anderen Wirtschaftsteilnehmern als gegeben an. Da Bund und Länder jeweils als ein Steuerpflichtiger gelten, dürften deren Umsätze mit gebrauchten Kraftfahrzeugen eine beachtliche Dimension erreichen. Eine

²⁰ BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl 2016 I S. 1541, Randziffer 19.

Nichtbesteuerung dieser (Hilfs)Geschäfte würde die umsatzsteuerliche Sonderstellung der öffentlichen Hand insofern unangetastet lassen. Das halten wir für nicht zulässig.

Soweit das BMF hinsichtlich des Konstruktes der „hoheitlichen“ Hilfsgeschäfte auf die bisherige umsatzsteuerliche Rechtsprechung des BFH zur Nichtbesteuerung von Hilfsgeschäften aus dem Jahr 1984 verweist, können wir dieser Argumentation nicht folgen, weil der Begriff als solcher überholt ist. Eine unmittelbare rechtliche Grundlage ist weder in der MwStSystRL noch im UStG zu finden. Das zitierte Urteil ist in Bezug auf den alten § 2 Absatz 3 UStG ergangen, der nicht mehr existiert. Aus unserer Sicht kann diese Rechtsprechung insoweit nicht auf § 2b UStG übertragen werden.

Auch das Unionsrecht²¹ knüpft die Besteuerung an eine wirtschaftliche Tätigkeit. Dabei ist es unbeachtlich, wer diese erbringt. Üben also jPöR wirtschaftliche Tätigkeiten aus, sind sie grundsätzlich Unternehmer. Ausnahmsweise gelten jPöR nicht als Unternehmer, wenn sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt agieren.²² Dies ist insbesondere bei der Veräußerung gebrauchter Kraftfahrzeuge nicht der Fall. Eine Nichtbesteuerung verstößt daher unseres Erachtens gegen das Unionsrecht.

Abschließend weisen wir darauf hin, dass die Kommission auf die Besteuerung der Hilfsgeschäfte in der Praxis ein besonderes Augenmerk legen wird. Auch aus diesem Grund sollte das BMF eine klare Position zu den Hilfsgeschäften beziehen.

4 Besteuerung von Kooperationsleistungen

4.1 Feststellungen

Bund, Länder und Kommunen pflegen eine vielfältige horizontale und vertikale Verwaltungszusammenarbeit, beispielsweise in Form von Personalüberlassungen oder dem Betrieb von Rechenzentren. Leistungen im Rahmen dieser Zusammenarbeit unterlagen bislang regelmäßig nicht der Besteuerung.

Nach neuem Recht wird dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt. Eine Nichtbesteuerung von Kooperationsleistungen kommt nur noch dann in Betracht, wenn jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden und keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.²³ Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere dann nicht vor, wenn die Leistungen auf Grund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.²⁴

²¹ Artikel 9 MwStSystRL.

²² Artikel 13 Absatz 1 MwStSystRL.

²³ § 2b Absatz 1 UStG.

²⁴ § 2b Absatz 3 UStG.

Derartige Interessen werden als gegeben angesehen, 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 jPöR erbringt.²⁵

Das BMF lehnte sich bei der Formulierung dieser Kriterien an das Vergaberecht an. Ergänzend zur gesetzlichen Regelung erläuterte es in seinem Anwendungsschreiben umfangreich, wie diese Kriterien auszulegen sind.²⁶

Im Mai 2018 äußerte sich die Kommission kritisch zu § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG. Sie beanstandete, dass die Ausgestaltung der gesetzlichen Regelung im Ergebnis zu einer weitreichenden Nichtbesteuerung von Kooperationsleistungen zwischen jPöR führen würde. Aus Sicht der Kommission ließen sich bei Anwendung der genannten Kriterien erhebliche Wettbewerbsverzerrungen nicht ausschließen. Sie forderte das BMF auf, sicherzustellen, dass die Regelung unionsrechtskonform ausgelegt und angewandt würde.

Um ein drohendes Vertragsverletzungsverfahren abzuwenden, veröffentlichte das BMF ein ergänzendes Schreiben zur Besteuerung von Kooperationsleistungen der jPöR. Darin stellte es klar, dass bei Vorliegen der Kriterien des § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG zusätzlich zu prüfen ist, ob schädliche Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Absatz 1 Satz 2 UStG eintreten, wenn die Leistungen nicht besteuert würden. Insbesondere ist zu prüfen, ob private Unternehmer potenziell in der Lage sind, vergleichbare Leistungen wie die öffentliche Hand zu erbringen.²⁷ Die geänderte Verwaltungsregelung soll nunmehr sicherstellen, dass Kooperationsleistungen von jPöR weitgehend besteuert werden.

Bei konsequenter Anwendung unterfallen im Ergebnis deutlich mehr Kooperationsleistungen der Umsatzsteuer als bisher. So sind beispielsweise Gebäudereinigungsleistungen oder Grünpflegearbeiten, die eine jPöR an eine andere jPöR erbringt, zukünftig umsatzsteuerbar. Solche Dienstleistungen können ohne weiteres auch von privaten Unternehmern erbracht werden, sodass eine Wettbewerbssituation gegeben ist. Darüber hinaus gibt es vor allem bei der interkommunalen Zusammenarbeit eine Vielzahl von Sachverhalten, die zu einer Besteuerung der jPöR führen werden.

²⁵ § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG.

²⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl 2016 I S. 1451.

²⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 14. November 2019, BStBl 2019 I S. 1140.

Die ergänzenden Kriterien für eine unionsrechtskonforme Besteuerung von Kooperationsleistungen hat das BMF zwar zwischenzeitlich in den UStAE aufgenommen.²⁸ Eine gesetzliche Klarstellung nahm es jedoch nicht vor.

4.2 Würdigung und Empfehlungen

Neben den Hilfsgeschäften waren es insbesondere die Kooperationsleistungen der öffentlichen Hand, von denen man erwarten durfte, dass sie durch die Neuregelung künftig in größerem Umfang der Umsatzsteuer unterliegen würden. Durch die Anlehnung des Gesetzeswortlauts an vergaberechtliche Regelungen und unkonkrete Formulierungen im Anwendungsschreiben hatte das BMF zunächst den Versuch unternommen, die bestehende Situation in das „neue Zeitalter“ zu retten und Kooperationsleistungen weiterhin von der Besteuerung auszunehmen. Es bedurfte erst der Einwendungen der Kommission, damit das BMF die Regelung in § 2b Absatz 3 UStG unionsrechtskonform interpretierte und die weitgehende Ausnahme der Kooperationsleistungen von der Besteuerung im Verwaltungswege einschränkte. Diese Nachbesserung begrüßten wir. Allerdings zeigt die Notwendigkeit eines klarstellenden BMF-Schreibens, dass der derzeitige Gesetzeswortlaut in § 2b Absatz 3 UStG offensichtlich nicht eindeutig ist und durchaus Gestaltungsspielräume eröffnet.

Bei den Kooperationsleistungen handelt es sich oftmals um sehr komplexe Sachverhalte, weshalb Rechtssicherheit und Rechtsklarheit für die Betroffenen einen besonderen Stellenwert haben. Es ist deshalb bedauerlich, dass die gesetzliche Regelung unionsrechtliche Bedenken der Kommission hervorrief und ein weiteres BMF-Schreiben erforderlich machte. Problematisch daran ist, dass die interpretierenden Verwaltungsregelungen über den Gesetzestext hinausgehen. Diese Diskrepanz birgt die Gefahr, dass jPÖR, Finanzverwaltung und Finanzgerichte die Sachverhalte unterschiedlich beurteilen. Daraus wiederum resultieren finanzielle Risiken für die jPÖR, die unter Umständen Umsätze nachversteuern müssen, bzw. Steuerausfälle für den Fiskus bei einer Nichtbesteuerung der Leistungen.

Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass die Kommission auch hier ein besonderes Augenmerk auf die unionsrechtskonforme Anwendung in der Praxis haben wird. Wir empfehlen dem BMF daher, § 2b UStG so anzupassen, dass sich die nach Unionsrecht gebotene Besteuerung der Kooperationsleistungen eindeutig aus dem Gesetzestext ableiten lässt. Eine solche Anpassung hielten wir im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtsklarheit für geboten.

4.3 Stellungnahme des BMF

Das BMF hielt eine Präzisierung des § 2b UStG durch den Gesetzgeber nicht für zwingend. Nach seiner Auffassung enthielten die BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 und vom 14. November 2019 die für Verwaltung und Steuerpflichtige erforderlichen Hinweise zur

²⁸ Vgl. Abschnitt 2b.1 Absatz 3 UStAE, der auf das BMF-Schreiben vom 14. November 2019 verweist.

unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts. Gleichwohl sagte das BMF zu, die Frage einer gesetzlichen Präzisierung mit den Ländern zu erörtern.

Hinsichtlich der von uns aufgezeigten Gefahr, dass jPöR, Finanzverwaltung und Finanzgerichte gleiche oder ähnliche Sachverhalte unterschiedlich beurteilen könnten, sah das BMF in einer Präzisierung des § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG keine Abhilfe. In der Praxis würde die Schwierigkeit oft darin bestehen, dass die Regelungen auf sehr unterschiedliche und vielschichtig ausgestaltete Einzelfälle anzuwenden seien. Das BMF wollte deshalb an dem bisher eingeschlagenen Weg, sukzessive Grundsätze zur Klärung entsprechender Zweifelsfragen zu entwickeln, festhalten.

4.4 Abschließende Würdigung durch den Bundesrechnungshof

Wir bekräftigen unsere Auffassung, dass es für die Besteuerung der Kooperationsleistungen einer eindeutigen gesetzlichen Regelung bedarf. Sind die Formulierungen im Gesetz so gefasst, dass sie einer Interpretation im UStAE bedürfen, ist das für keine Seite befriedigend. Steuerpflichtige und Gerichtsbarkeit, die nicht an die Anweisungen im Anwendungserlass gebunden sind, können Sachverhalte anders beurteilen als die Finanzverwaltung. Aus dieser Konstellation werden zwangsläufig unterschiedliche Rechtspositionen entstehen, die einer gerichtlichen Klärung zugeführt werden müssen. Das bindet nicht nur Ressourcen bei den Steuerpflichtigen, der Finanzverwaltung und den Gerichten, sondern erhöht vor allem das finanzielle Risiko für die öffentliche Hand.

Bund und Länder wollen offensichtlich keine Präzisierung im Gesetz vornehmen. Sie bevorzugen, Einzelfälle im Verwaltungswege zu klären und wollen fortlaufend Grundsätze zur Beurteilung dieser Sachverhalte entwickeln. Wegen der Vielzahl der Einzelfälle in der Praxis erscheint uns das nicht zielführend. Für die Entwicklung und Abstimmung von Grundsätzen brauchen Bund und Länder in der Regel eine lange Zeit. Demgegenüber steht das Bedürfnis der Praxis nach – möglichst sofortiger – Rechtssicherheit und Rechtsklarheit. Dafür braucht es eine klare gesetzliche Regelung.

Wir wiederholen deshalb unsere Empfehlung, eine Klarstellung im Gesetz vorzunehmen. Eine Erörterung auf Bund-Länder-Ebene, ob und wie eine gesetzliche Präzisierung aussehen kann, bewerten wir als ersten Schritt in diese Richtung. Aus unserer Sicht sollte dieses Vorhaben vor dem 1. Januar 2023 umgesetzt werden.

5 Dezentrale Erfassung

5.1 Feststellungen

In der Vergangenheit hatten sich Bund und Länder im Verwaltungswege darauf verständigt, dass einzelne Organisationseinheiten ihrer Gebietskörperschaften steuerlich erfasst werden und eigene Steuererklärungen abgeben können (dezentrale Erfassung). Wir stellten fest, dass das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder an dieser langjährigen Verfahrensweise festhalten wollten, eine gesetzliche Regelung hierzu jedoch fehlte.

Der Gesetzgeber hat durch das Jahressteuergesetz 2020 spezielle Zuständigkeitsregelungen eingeführt, die die dezentrale Erfassung der Gebietskörperschaften Bund und Länder gesetzlich normieren. Ihnen wird damit die Möglichkeit eröffnet,

- Organisationseinheiten festzulegen, die die steuerlichen Pflichten für einen definierten Teilbereich der Gebietskörperschaft wahrnehmen²⁹ und
- Zuständigkeiten für die Besteuerung der Organisationseinheiten abweichend von den Regelungen in § 27 AO festzulegen.³⁰

Nach den gesetzlichen Zuständigkeitsregelungen gelten verschiedene Betragsgrenzen für die Gebietskörperschaften grundsätzlich als überschritten.³¹ Wahlrechte, die die gesamte Gebietskörperschaft betreffen, können von den dezentral erfassten Organisationseinheiten nur einheitlich ausgeübt werden. Die jeweilige Gebietskörperschaft muss sicherstellen, dass alle ihre Organisationseinheiten die gleichen Maßstäbe hinsichtlich der Beurteilung umsatzsteuerrelevanter Tätigkeiten anwenden.

Ebenso muss die Finanzverwaltung sicherstellen, dass – trotz steuerlicher Erfassung der einzelnen Organisationseinheiten bei unterschiedlichen Finanzämtern – gleichartige Sachverhalte in gleicher Weise besteuert werden. Die dezentrale Erfassung darf der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht entgegenstehen. Die für die Organisationseinheiten einer Gebietskörperschaft zuständigen Finanzämter müssen sich daher über ihre Vorgehensweise im Besteuerungsverfahren fortlaufend austauschen.

Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass hinsichtlich der Besteuerung von BgA weiterhin die körperschaftsteuerlichen Zuständigkeiten bestehen. Dies kann dazu führen, dass unterschiedliche Finanzämter für die Umsatzsteuer und für die Körperschaftsteuer einer jPÖR zuständig sind.

²⁹ § 18 Absatz 4f UStG.

³⁰ § 18 Absatz 4g UStG.

³¹ Z. B. die Umsatzgrenzen für den monatlichen Voranmeldungszeitraum (7 500 Euro) oder für die Kleinunternehmerregelung (22 000 Euro und 50 000 Euro).

5.2 Würdigung und Empfehlungen

Die Gebietskörperschaften Bund und Länder hätten erhebliche praktische und rechtliche Schwierigkeiten, wenn sie eine einheitliche Steuererklärung für die gesamten steuerbaren Umsätze ihrer Organe abgeben müssten.³²

Dieser Einschätzung trug der Gesetzgeber mit den neuen Zuständigkeitsregelungen für die Besteuerung der öffentlichen Hand durch die Änderungen im Jahressteuergesetz 2020 Rechnung. Danach ist „zur Verwaltungsvereinfachung und im Interesse der Rechtssicherheit für die Umsatzbesteuerung von Bund und Ländern als Regelfall die Wahrnehmung aller Rechte und Pflichten durch deren einzelne Organisationseinheiten vorgesehen“.³³ Diese Vorgehensweise ist aus praktischen Erwägungen nachvollziehbar. Die neue Zuständigkeitsregelung ist deshalb grundsätzlich positiv zu bewerten, stellt sie doch die bisherige Verfahrensweise auf eine gesetzliche Grundlage und bietet den Beteiligten ein gewisses Maß an Rechtssicherheit.

Durch die dezentrale Erfassung ihrer Organisationseinheiten dürfen die Gebietskörperschaften aber umsatzsteuerlich nicht bessergestellt werden als andere Unternehmer. Eine flexible Zuständigkeitsregelung darf nicht dazu führen, dass der Grundsatz der einheitlichen und gleichmäßigen Besteuerung verletzt wird. Wir hielten deshalb einen regelmäßigen Informationsaustausch zwischen den zuständigen Finanzämtern für unerlässlich, vor allem im Hinblick auf Entscheidungen bei Außenprüfungen sowie im Einspruchs- und Klageverfahren.

Die Bildung von Organisationseinheiten mag auf den ersten Blick geeignet sein, zum Beispiel die Besteuerung der Gebietskörperschaft Bund mit allein 156³⁴ nachgeordneten Bundesbehörden praktikabel zu machen. In Kombination mit den neuen Zuständigkeitsregelungen wird es aber in der Praxis vorkommen, dass für Organisationseinheiten eines Ressorts Finanzämter in verschiedenen Bundesländern zuständig sind. Das erleichtert keinesfalls eine einheitliche Rechtsanwendung.

Wir empfehlen dem BMF, die dezentralen Zuständigkeiten für jPÖR restriktiv zu handhaben und mindestens am Ressortprinzip auszurichten, um die einheitliche Rechtsanwendung innerhalb einer Gebietskörperschaft zu erleichtern. Ähnlich wie für die Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmer könnten für einzelne Ressorts bzw. für einzelne, sachgerecht abgrenzbare Teile ihres Geschäftsbereichs, wie das BZSt, zentrale Zuständigkeiten festgelegt werden.

³² Begründung zu Artikel 9 Nummer 5 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Bundestagsdrucksache 19/22850 S. 122.

³³ § 18 Absatz 4f und 4g UStG; Zitat aus der Begründung zu Artikel 9 Nummer 5 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Bundestagsdrucksache 19/22850 S. 122.

³⁴ Vgl. Newsletter kmlz 38/2020; https://www.kmlz.de/de/Umsatzsteuer/Newsletter_38_2020.

5.3 Stellungnahme des BMF

Das BMF befürwortete es nicht, die dezentralen Zuständigkeiten von Organisationseinheiten mindestens am Ressortprinzip auszurichten. Aus seiner Sicht bestehe kein Zusammenhang zwischen zentralen Zuständigkeiten auf Finanzamtsebene und einheitlicher Rechtsanwendung auf Ebene der Gebietskörperschaften. Die Gebietskörperschaften Bund und Länder bzw. ihnen zuzuordnende Organisationseinheiten hätten unabhängig von einer dezentralen Erfassung im Sinne einer gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung dieselben Pflichten zu erfüllen wie andere Unternehmer. Als Steuerpflichtige hätten sie die Richtigkeit und Vollständigkeit der von ihnen übermittelten Steuererklärungen sicherzustellen.

Trotz der dezentralen Erfassung sei nach § 21 Absatz 1 AO für die Organisationseinheiten des Bundes oder der Länder grundsätzlich das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Bundes- bzw. Landeshauptstadt befindet. Von Seiten der Finanzverwaltung sei somit grundsätzlich eine einheitliche umsatzsteuerliche Beurteilung möglich. Die dezentrale Besteuerung würde nicht zwangsläufig mehrere dezentrale örtliche Zuständigkeiten auslösen. Eine dezentrale Besteuerung wäre auch bei einem (einzigen) zentralen, örtlich zuständigen Finanzamt in der Weise möglich, dass dort „eigenständige“ Verfahren für jede Organisationseinheit bearbeitet würden.

Für bereits bestehende körperschaftsteuerliche Betriebe gewerblicher Art und zukünftig übereinstimmend strukturierte umsatzsteuerliche Organisationseinheiten sollten nach Auffassung des BMF abweichende ertrag- und umsatzsteuerliche Zuständigkeiten vermieden werden. Die Zuständigkeit für die Umsatzsteuer sollte auf das für die Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt übertragen werden. Mit einer solchen Zuständigkeitsbündelung stünden der Finanzverwaltung bessere und einfachere Kontrollmöglichkeiten zur Verfügung. Einen zwingend vorgeschriebenen regelmäßigen Austausch zwischen den beteiligten Finanzämtern hielt das BMF deshalb nicht für angezeigt.

5.4 Abschließende Würdigung durch den Bundesrechnungshof

Wir bleiben bei unserer Auffassung, dass die dezentrale Erfassung für jPÖR restriktiv gehandhabt werden sollte. Eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung lässt sich umso besser erreichen, je weniger Beteiligte agieren.

Zwar ist es zutreffend, dass nach § 21 Absatz 1 AO für die umsatzsteuerlichen Belange eines Unternehmens grundsätzlich das Finanzamt örtlich zuständig ist, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen ganz oder vorwiegend betreibt. Für die Organisationseinheiten des Bundes oder der Länder wäre danach grundsätzlich das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Bundes- bzw. Landeshauptstadt befindet, für den Bund demnach ein

bestimmtes Körperschaftsteuerfinanzamt in Berlin.³⁵ Würde dieser Fall eintreten, würden die Organisationseinheiten des Bundes in jeweils eigenständigen Verfahren bei diesem einen Finanzamt veranlagt. Insofern muss die dezentrale Erfassung nicht zwangsläufig mehrere örtliche Zuständigkeiten auslösen.

Fraglich ist dann jedoch, weshalb der Gesetzgeber mit § 18 Absatz 4g UStG eine spezielle Vorschrift für jPöR eingeführt hat, wonach Zuständigkeiten abweichend vom Grundsatz in der AO festgelegt werden können. Damit wird es der Finanzverwaltung ermöglicht, die Zuständigkeit für die Veranlagung der Organisationseinheiten des Bundes auf mehr als ein Finanzamt aufzuteilen. Je tiefer sich die Gebietskörperschaft Bund in Organisationseinheiten gliedert, desto größer ist die Anzahl der (potenziell) beteiligten Finanzämter. Deshalb sollte aus unserer Sicht die Anzahl der mit eigener Steuernummer erfassten Organisationseinheiten so gering wie möglich sein, d. h. die dezentrale Erfassung sollte restriktiv gehandhabt werden.

Wir halten daran fest, dass ein Informationsaustausch zwischen den für die Besteuerung der Organisationseinheiten zuständigen Finanzämtern ein wichtiger Baustein ist, um eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Welcher Stellenwert einem solchen Austausch zukommt und in welcher Form er sinnvollerweise stattfinden sollte, ist sicherlich davon abhängig, in welchem Umfang die Gebietskörperschaften von der Möglichkeit, Organisationseinheiten zu bilden, Gebrauch machen.

Abweichende Zuständigkeiten für ertrag- und umsatzsteuerliche Belange von Steuerpflichtigen sind erfahrungsgemäß mit Mehraufwand für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen verbunden. Diese Aussage trifft auch zu, wenn es sich bei den Steuerpflichtigen um jPöR handelt. Wir unterstützen insoweit die Meinung des BMF, dass diese Konstellation vermieden werden sollte. Aus unserer Sicht ist es jedoch nicht zwingend, die Zuständigkeit grundsätzlich an das für ertragsteuerliche Zwecke zuständige Finanzamt zu übertragen.

6 Fazit

Ab 1. Januar 2023 sind jPöR zur Anwendung der neuen Regelungen verpflichtet. Inwieweit künftig eine Besteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand in der Praxis stattfindet, werden wir zu gegebener Zeit untersuchen.

Hiermit schließen wir die Prüfung ab.

Korn

Dr. Bieber

³⁵ Begründung zu Artikel 9 Nummer 5 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Bundestagsdrucksache 19/22850 S. 123.