

## 12 Wann werden Körperschaften des öffentlichen Rechts der Umsatzsteuer unterworfen?

### Übersicht

1. **Einleitung**
2. **Funktionsweise der Umsatzsteuer**
3. **Der Betrieb gewerblicher Art – „altes Recht“**
  - 3.1 Einrichtung
  - 3.2 Wirtschaftliche Tätigkeit
  - 3.3 Hoheitsbetrieb
  - 3.4 Einnahmeerzielungsabsicht und Nachhaltigkeit
  - 3.5 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit
  - 3.6 Beistandsleistungen
4. **Das „neue Recht“ der Besteuerung der öffentlichen Hand**
  - 4.1 Grundsatz: Gemeinde ist Unternehmerin
  - 4.2 Ausnahme: Hoheitliche Tätigkeit
  - 4.3 Größere Wettbewerbsverzerrungen
  - 4.4 Interkommunale Zusammenarbeit
    - 4.4.1 Systematischer Zusammenhang
    - 4.4.2 Leistungen im exklusiv hoheitlichen Bereich
    - 4.4.3 Sonstige Zusammenarbeit
      - 4.4.3.1 Langfristige Vereinbarung
      - 4.4.3.2 Erhalt der öffentlichen Infrastruktur
      - 4.4.3.3 Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe
      - 4.4.3.4 Lediglich Kostenerstattung
      - 4.4.3.5 Erbringung im Wesentlichen an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts
5. **Was ist jetzt für eine Gemeinde zu tun?**
  - 5.1 Analyse der Tätigkeitsbereiche
  - 5.2 Widerruf der Option
  - 5.3 Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Auswirkungen
6. **Vorsteuerabzug**



## 1. Einleitung

Die Anwendung des Umsatzsteuerrechts auf Leistungen der Gemeinde hat in der kommunalen Praxis lange Zeit keine besondere Beachtung gefunden. Seit einigen Jahren hat jedoch der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinen Entscheidungen<sup>1)</sup> die seit Jahrzehnten geltenden Grundregeln zur Besteuerung der öffentlichen Hand ins Wanken gebracht. Mit dem „Sporthallen-Urteil“ ist auch im kommunalen Bereich die Bedeutung der Rechtsprechungsänderung erkannt worden.<sup>2)</sup>

*Der Entscheidung lag die Klage einer Gemeinde zugrunde, die beim Finanzamt Vorsteuerabzug für den Bau einer Sporthalle geltend gemacht hatte. Begründet wurde dies damit, dass die Halle unter anderem auch steuerpflichtig an die Nachbargemeinde zu Zwecken des Schulsports vermietet wurde. Die Finanzverwaltung lehnte den Vorsteuerabzug ab, da die Vermietung eine sogenannte Beistandsleistung zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts darstelle, die nicht der Umsatzsteuer unterliege. Der BFH hat der Gemeinde dem Grunde nach Recht gegeben und den Vorsteuerabzug zugelassen.*

Spätestens das Inkrafttreten des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) zum 1. Januar 2016, der eine vollständige Neuregelung der Besteuerung der Körperschaften des öffentlichen Rechts enthält, hat die Thematik auf die Agenda der Bürgermeister und Kämmerer gebracht. Es ist eine Herausforderung für jede Gemeinde, den Übergang zum neuen System erfolgreich zu bewältigen. Anlass zur Verzweiflung besteht durch das neue Gesetz indes nicht: Denn die Neuregelung des § 2b UStG ist zwar zum 1. Januar 2016 in Kraft getreten, jedoch erst auf solche Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 22 UStG). Der Gesetzgeber räumt zudem den Körperschaften des öffentlichen Rechts die Option ein, den Übergangszeitraum bis Ende des Jahres 2020 hinauszuschieben und gewährt ihnen so insgesamt fünf Jahre, um den Wechsel in das neue System zu gestalten. Von dieser Möglichkeit hat die ganz überwiegende Mehrheit der kommunalen Körperschaften in Bayern Gebrauch gemacht.

## 2. Funktionsweise der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer zählt neben der Einkommensteuer zu den bekanntesten und ertragreichsten Steuern Deutschlands. Der Zusatz „MwSt 19 %“ auf Rechnungen oder Kassenbons ist jedem Kind geläufig. Die Funktionsweise der Umsatzsteuer, die in Deutschland als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer ausgestaltet ist, ist allerdings nur Wenigen bekannt.

Eine einfache Form der Umsatzsteuer, die sogenannte Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer, galt in Deutschland bis Ende der 1960er-Jahre. Bei dieser Steuer wurde der Umsatz bei jeder Produktions- oder Handelsstufe mit einem bestimmten (relativ niedrigen) Steuersatz belastet. Dies führte dazu, dass die Steuerbelastung abhängig von der Länge der Lieferanten- bzw. Händlerkette anstieg. Hierdurch waren kleinere Unternehmen und Händler gegenüber Unternehmen mit großer Fertigungstiefe benachteiligt, weil bei den internen Produktionsschritten keine Umsatzsteuer anfiel. Eine solche Benachteiligung stößt nach der Rechtsprechung

1) BFH, Urteil vom 17.3.2010 – XI R 17/08; Urteil vom 15.4.2010 – V R 10/09.

2) BFH, Urteil vom 10.11.2011 – V R 41/10 – KommPraxis B 2012, S. 188 ff.

## Teil VII Frage 12

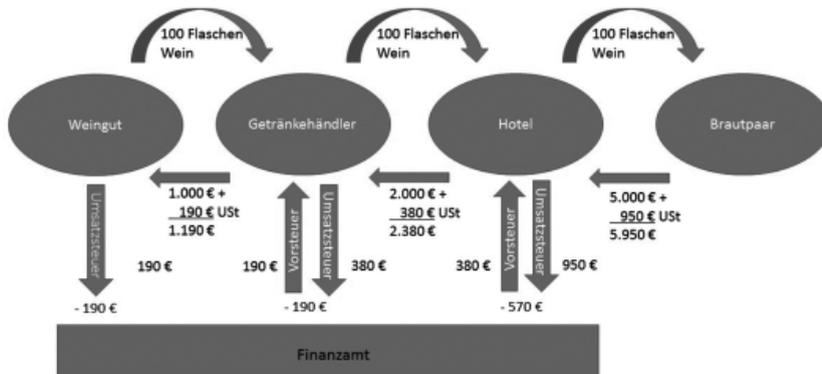
des Bundesverfassungsgerichts auf verfassungsrechtliche Bedenken.<sup>3)</sup> Zur Umsetzung dieser Rechtsprechung und der ersten Harmonisierungsbestrebungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im Bereich der Mehrwertsteuer wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1968 das System der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in Kraft gesetzt, das bis heute Gültigkeit besitzt.

Das entscheidende Korrektiv ist hier der Vorsteuerabzug. Er ermöglicht es einem Unternehmer, sich die von ihm für Lieferungen und Leistungen an sein Unternehmen gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzuzahlen.

### Beispiel:

Ein Weingut verkauft 100 Flaschen Wein an einen Getränkehändler zum Preis von 1.000 € + 190 € MwSt. Der Getränkehändler zahlt damit 1.190 €, von denen das Weingut 190 € an das Finanzamt als Umsatzsteuer abführt. Der Getränkehändler hat aber im Wege des Vorsteuerabzugs die Möglichkeit, sich die gezahlten 190 € Umsatzsteuer vom Finanzamt erstatten zu lassen. Der Weinändler verkauft den Wein für 2.000 € + 380 € MwSt an ein Hotel weiter. Hier greift der gleiche Mechanismus: Der Weinändler führt die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab, das Hotel erhält im Wege des Vorsteuerabzugs die 380 € vom Finanzamt zurück. Der Hotelier schließlich schenkt die 100 Flaschen Wein im Rahmen einer Hochzeit aus und stellt dem Hochzeitspaar hierfür 5.000 € + 950 € MwSt in Rechnung. Ein Vorsteuerabzug ist den Brautleuten nicht möglich (s. Abb. 1).

Abb. 1: Vorsteuerabzug



An diesem Beispiel lassen sich die wichtigsten Grundsätze der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer leicht erläutern:

1. Wirtschaftlich belastet wird durch die Umsatzsteuer allein der nichtunternehmerische Verbraucher, der am Ende der Produktions- und Handelskette steht. Die in der Kette stehenden Unternehmer werden aufgrund des Vorsteuerabzugs nicht wirtschaftlich belastet.

3) BVerfG, Urteil vom 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63 – NJW 1967 S. 147.

---

## Frage 12 Teil VII

---

2. Die Zahllast liegt hingegen allein bei den Unternehmern. Nur sie sind verpflichtet, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der wirtschaftlich belastete Endverbraucher hat keine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt.
3. Die saldierte Zahllast ist auf jeder Stufe so hoch, wie die hier generierte Wertschöpfung. So hat das Weingut in dem Beispiel eine Zahllast von 190 €, weil hier eine Wertschöpfung von 1.000 € geschaffen wurde. Das Hotel führt 950 € Umsatzsteuer an das Finanzamt ab und bekommt im Wege des Vorsteuerabzugs 380 € zurück, sodass eine Zahllast von 570 € verbleibt. Dies sind genau 19% der vom Hotel erzielten Wertschöpfung von 3.000 €.

Für die Gemeinden stellt sich damit, sobald sie Umsätze erlösen, die entscheidende Frage: „An welcher Stelle der Kette stehen wir?“ Oder anders ausgedrückt: „Wann sind wir als Gemeinde Unternehmerin?“ Nur wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmerin ist, unterliegen ihre Lieferungen und sonstigen Leistungen nämlich der Umsatzsteuer (§1 Abs.1 Ziffer 1 UStG). Zugleich ist aber nur dann der Vorsteuerabzug möglich, wenn Leistungen für den unternehmerischen Bereich bezogen werden (§15 UStG).

### 3. Der Betrieb gewerblicher Art – „altes Recht“

Nach dem bis zum Ende des Jahres 2015 geltenden §2 Abs.3 UStG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts – außerhalb der Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft – nur dann als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu betrachten, wenn sie einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§2 Abs.3 UStG a.F.). Für die Körperschaften, die die Option nach §27 Abs.22 UStG gezogen haben, gilt diese Rechtslage für alle Umsätze bis zum 31.12.2020 fort.

Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) entsteht dann, wenn die folgenden Voraussetzungen des §4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfüllt sind. Die Steuerbarkeit ist damit nach alter Rechtslage im Körperschaftsteuergesetz und Umsatzsteuergesetz deckungsgleich:

#### 3.1 Einrichtung

Als Einrichtung ist jede nachhaltige und selbständige Tätigkeit, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgrenzen lässt, anzusehen.<sup>4)</sup> Das Bestehen einer Einrichtung setzt jedoch keine organisatorische Eigenständigkeit voraus. Es reicht aus, wenn bestimmte Merkmale vorliegen, die für eine wirtschaftliche Selbstständigkeit sprechen, wie z. B. eine gesonderte Geschäftsleitung, getrennte Buchführung oder ein gesondert geführter Haushalt.

#### 3.2 Wirtschaftliche Tätigkeit

Die wirtschaftliche Tätigkeit „gewerblicher Art“ erfasst im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben. Hieran sind zwar keine allzu großen Anforderungen zu stellen, nicht erfasst ist

---

4) Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, Merkblatt über die Grundsätze der Umsatzbesteuerung des Landes Hessen als juristische Person des öffentlichen Rechts vom 20.7.2011.

## Teil VII Frage 12

---

aber die reine Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand.<sup>5)</sup> Hierzu zählt z. B. die bloße Vermietung und Verpachtung des Grundvermögens oder die Einräumung von Nutzungsrechten.

### 3.3 Hoheitsbetrieb

Ausgenommen sind solche Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, also hoheitliche Aufgaben erfüllen. Dies ist allerdings ausschließlich bei der Erfüllung solcher Aufgaben anzunehmen, die sich aus der Staatsgewalt ableiten, staatlichen Zwecken dienen und der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten sind.<sup>6)</sup> Im Ergebnis sind damit nur solche Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren, die bei bundesweiter Betrachtung ausschließlich von der öffentlichen Hand wahrgenommen werden können. So ist beispielsweise die Wasserversorgung nicht als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren, auch wenn sie öffentlich-rechtlich organisiert ist. Die Abwasserentsorgung hingegen ist als hoheitliche Aufgabe anerkannt und unterliegt damit nicht der Umsatzsteuer.

### 3.4 Einnahmeerzielungsabsicht und Nachhaltigkeit

Erforderlich ist ferner eine Einnahmeerzielungsabsicht, nicht aber eine Gewinnerzielungsabsicht. Es kann also auch dann schon ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen, wenn keine Kostendeckung beabsichtigt ist. Außerdem muss die Tätigkeit nachhaltig sein, also Wiederholungsabsicht bestehen.

### 3.5 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit

Ein wichtiges Abgrenzungskriterium ist schließlich die wirtschaftliche Bedeutsamkeit der Tätigkeit. Das heißt, dass sich die Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben muss. Die Finanzverwaltung geht bei einem Jahresumsatz von bis zu 35.000 Euro grundsätzlich davon aus, dass die wirtschaftliche Bedeutsamkeit nicht gegeben ist (R 4.1 Abs. 5 KStR 2015<sup>7)</sup>). Dies führt in der Praxis bisher dazu, dass viele vermeintliche BgAs an diesem Kriterium scheitern.

### 3.6 Beistandsleistungen

Kein Betrieb gewerblicher Art wird im Übrigen durch sog. Beistandsleistungen begründet. Beistandsleistungen sind Leistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts, die als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren sind. Es ist darauf abzustellen, ob die jeweilige Tätigkeit, wenn sie vom Leistungsempfänger selbst ausgeübt würde, als hoheitliche Tätigkeit oder zumindest als hoheitliche Teilaufgabe oder hoheitliches Hilfsgeschäft zu qualifizieren wäre. Beistandsleistungen sind also insbesondere denkbar bei der interkommunalen Zusammenarbeit zwischen einzelnen Gemeinden, aber auch bei der Zusammenarbeit mit Schul- oder Zweckverbänden.

5) Vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, ebenda.

6) Vgl. OFD Münster, Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Arbeitshilfe – Stand 1.10.2014, S. 26.

7) Vgl. BT-Drs. 76/16; für Umsätze vor dem 1. Januar 2015 gilt die alte Grenze von 30.678 €.

---

**Frage 12 Teil VII**

---

**Beispiel:**

Der Abwasserzweckverband Z übernimmt die Betriebsführung und Verwaltung der Abwasserentsorgung der Gemeinde G gegen Kostenerstattung. Hierbei handelt es sich um nicht steuerbare Beistandsleistungen, weil die Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren wären, wenn sie von der Gemeinde selbst erbracht würden.

**Abwandlung:**

Der Wasserzweckverband Z übernimmt die Betriebsführung und Verwaltung der Wasserversorgung der Gemeinde G gegen Kostenerstattung. Hierbei handelt es sich nicht um Beistandsleistungen, weil die Wasserversorgung der öffentlichen Hand nicht exklusiv vorbehalten ist und damit nicht als hoheitlich zu qualifizieren wäre, wenn sie von der Gemeinde selbst erbracht würde. Die Leistungen wären damit grundsätzlich steuerbar.

**4. Das „neue Recht“ der Besteuerung der öffentlichen Hand**

Die Regelungen zur Umsatzsteuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts standen seit Längerem in der Kritik. Insbesondere wurde eingewandt, dass sie nicht mit dem System des Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU zu vereinbaren wären. Der BFH hat diesen Konflikt gelöst, indem er bereits seit einigen Jahren eine Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. im Lichte des Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgenommen hat. Im Rahmen dieser Rechtsprechung lehnte der BFH insbesondere das System der Beistandsleistung und die nicht steuerbare Vermögensverwaltung ab. Die Finanzverwaltung blieb – von der Rechtsprechung des BFH weitgehend unbeeindruckt – bei ihrer hergebrachten Rechtsauffassung. Sie erkannte allerdings die Anwendung der BFH-Rechtsprechung dann an, wenn sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts hierauf berief. In diesem Fall war jedoch die BFH-Rechtsprechung für das gesamte „Unternehmen“ anzuwenden; eine Beschränkung auf einzelne Bereiche wurde nicht zugelassen.<sup>8)</sup>

Der Bundesgesetzgeber hat mit der Streichung des § 2 Abs. 3 UStG und der Aufnahme des neuen § 2b UStG eine Neuregelung geschaffen, die sich an Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie orientiert. Die bisherige Systematik, die auf das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art abstellt, wird damit in Zukunft umsatzsteuerrechtlich keine Rolle mehr spielen. Dies führt systematisch dazu, dass die bisherige Deckungsgleichheit zwischen dem Körperschaftsteuergesetz und dem Umsatzsteuergesetz aufgegeben wird. Der Betrieb gewerblicher Art ist damit jedoch nicht Geschichte geworden, sondern weiterhin Voraussetzung für die Steuerbarkeit nach dem Körperschaftsteuergesetz und dem Gewerbesteuerrecht.

**4.1 Grundsatz: Gemeinde ist Unternehmerin**

Nach § 2b Abs. 1 UStG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts grundsätzlich als Unternehmer zu behandeln. Dies ist im Vergleich zur alten Rechtsituation schon systematisch ein erheblicher Unterschied. Während das alte Recht davon ausging, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht Unternehmer waren und nur im Ausnahmefall (Betrieb gewerblicher Art bzw. Land- und Forstwirtschaft)

8) Vgl. OFD Niedersachsen vom 27.07.2012 – S 7106-283-St 171.

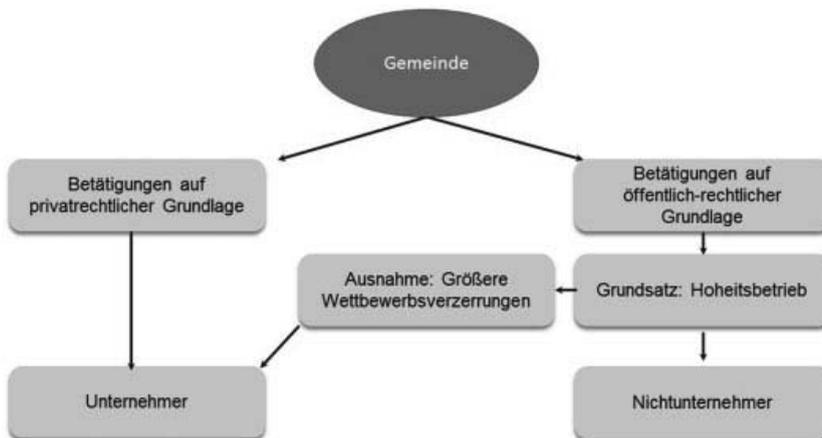
## Teil VII Frage 12

schaft) die Unternehmereigenschaft vorlag, wird das Verhältnis von Regel und Ausnahme nun umgekehrt: Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wird grundsätzlich als Unternehmerin behandelt, es sei denn, es greift die im Gesetz geregelte Ausnahme.

### 4.2 Ausnahme: Hoheitliche Tätigkeit

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausübt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG) und ferner eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Schematisch wird die neue Rechtslage in Abb. 2 dargestellt.<sup>9)</sup>

Abb. 2: Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, neue Rechtslage



Aus Absatz 1 des § 2b UStG lassen sich bereits im Vergleich zum bisherigen System drei wichtige Erkenntnisse ableiten:

1. Privatrechtliches Tätigwerden einer Gemeinde ist in Zukunft grundsätzlich umsatzsteuerbar!
2. Die Vermögensverwaltung schließt die Steuerbarkeit nicht mehr aus!<sup>10)</sup>
3. Die bisherige Umsatzgrenze von 35.000 Euro ist nicht mehr relevant!

#### Beispiel:

Eine Gemeinde verkauft in ihrem Bürgerbüro Zierteller mit Gemeindewappen. Der Jahresumsatz hieraus beträgt 850 €. Nach altem Recht wäre diese Tätigkeit nicht als BgA zu qualifizieren gewesen, weil die Umsatzgrenze von 35.000 € nicht erreicht

- 9) Für ein ausführliches Schema vgl. Kronawitter, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2b UStG – Auswirkungen in der Praxis dargestellt an Beispielen, Versorgungswirtschaft 2016, S. 5, 6.
- 10) Häufig dürften aber Steuerbefreiungsnormen (insb. § 4 Ziff. 12 UStG) greifen.

## Frage 12 Teil VII

wurde und es damit am Merkmal der „wirtschaftlichen Bedeutsamkeit“ gefehlt hat. Nach neuem Recht sind die Umsätze jedoch steuerbar, weil auf zivilrechtlicher Grundlage gehandelt wurde. Auf Umsatzgrenzen kommt es nicht mehr an.

Nicht steuerbar sind nach neuem Recht also ausschließlich solche Umsätze, die im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Tätigwerdens ausgeführt werden. Hieran anknüpfend lässt sich die in Zukunft wichtigste umsatzsteuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeit identifizieren: Will eine Gemeinde einen Tätigkeitsbereich im Hinblick auf den Vorsteuerabzug der Umsatzsteuer unterwerfen, kann sie diese Wirkung durch Handeln in privatrechtlicher Form herbeiführen. Möchte sie die Umsatzsteuer vermeiden, muss sie zwingend öffentlich-rechtlich handeln. Gerade bei der Regelung der Benutzungsverhältnisse ihrer öffentlichen Einrichtungen haben die Gemeinden grundsätzlich Formenwahlfreiheit. Sie können diese privatrechtlich – also durch privatrechtliche Vertrags- und Entgeltregelungen – ausgestalten, wenn dies nicht durch rechtliche Vorschriften ausdrücklich ausgeschlossen ist.<sup>11)</sup> Sie haben jedoch auch die Möglichkeit auf öffentlich-rechtliche Handlungsformen zurückzugreifen, etwa durch den Erlass von Benutzungssatzungen und die Festsetzung von Benutzungsgebühren. Entscheidet sich die Gemeinde für privatrechtliches Tätigwerden, sind die damit erlösten Umsätze in Zukunft automatisch steuerbar.

Es gibt allerdings eine Ausnahme vom Grundsatz, dass privatrechtliches Handeln stets zu unternehmerischer Tätigkeit führt: Im Falle von sogenannten Hilfgeschäften liegt zwar keine Ausnahme nach § 2b UStG vor. Das privatrechtliche Tätigwerden der juristischen Person des öffentlichen Rechts führt aber gleichwohl nicht zur Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG, da eine solche Tätigkeit nicht selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der nichtunternehmerische Bereich der Körperschaft mit sich bringt. Hierzu zählt insbesondere die Veräußerung von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt wurden sowie die Überlassung von Gegenständen (z. B. Telefon oder Kraftfahrzeug) an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.<sup>11a)</sup>

### **Beispiel:**

Ein Abwasserzweckverband verkauft eine ausgemusterte Pumpe auf dem freien Markt. Lösung: Es liegt zwar privatrechtliches Handeln vor, gleichwohl handelt der Abwasserzweckverband nicht als Unternehmer, weil es sich lediglich um ein Hilfgeschäft handelt.

### **4.3 Größere Wettbewerbsverzerrungen**

Bei der Entscheidung für eine öffentlich-rechtliche Handlungsform wird zunächst der Weg offengehalten, nicht der Umsatzsteuer zu unterfallen. Allerdings ist nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG zudem erforderlich, dass eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

11) BVerwG, Urteil vom 6.4.2005 – 8 CN 1/04.

11a) Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 20.

## Teil VII Frage 12

---

Nicht steuerbar bleiben damit weiterhin insbesondere solche Umsätze, bei denen aus rechtlichen Gründen kein Wettbewerb mit Privaten denkbar ist. Dies ist bei der klassischen hoheitlichen Verwaltung, wie etwa im Bereich des Standesamtes, des Einwohnermeldeamtes oder des Pass- und Personalausweiswesens der Fall. Es gilt aber auch für sonstige Tätigkeiten, die aus rechtlichen Gründen der öffentlichen Hand exklusiv vorbehalten sind, wie beispielsweise die Abwasserbeseitigung, die Friedhofsverwaltung oder die Straßenreinigung.

Daneben nennt das Gesetz in §2b Abs.2 UStG zwei weitere Fallgruppen, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen unwiderlegbar nicht vorliegen. Dies ist zum einen der Fall, wenn der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro im Jahr nicht übersteigen wird:

### **Beispiel:**

---

Eine Gemeinde überlässt Veranstaltungsräume auf öffentlich-rechtlicher Grundlage an Dritte und erhebt hierfür Benutzungsgebühren. Das jährliche Gebührenaufkommen beträgt 9.000 €. Die Umsätze sind nach §2b Abs.2 Ziff. 1 UStG nicht steuerbar. Das gilt selbst dann, wenn die Gemeinde hierdurch tatsächlich einen Wettbewerbsvorteil, z. B. gegenüber einem Gastwirt, erhält.

Als zweite Fallgruppe nennt der Gesetzgeber die Fälle, in denen vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen einer Steuerbefreiung (§ 4 UStG) ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) unterliegen. In diesen Fällen kann eine Wettbewerbsverzerrung nicht entstehen, weil durch die Steuerbefreiung auch Private keine Belastung durch die Umsatzsteuer erfahren.

### **Beispiel:**

---

Eine Gemeinde betreibt einen öffentlich-rechtlich organisierten Kindergarten. Die dort erhobenen Kindergartengebühren sind in Zukunft nach §2b Abs.2 Ziff. 2 UStG nicht steuerbar, da die Leistungen der Kinderbetreuung gemäß § 4 Ziffer 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.

## 4.4 Interkommunale Zusammenarbeit

Besonders praxisrelevant ist die Umsatzsteuerpflicht im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit. Hier besteht die Gefahr, dass sich das politisch gewünschte und zur Steigerung der Effizienz vielfach sinnvolle Zusammenwirken der Gemeinden allein durch die Umsatzbesteuerung so verteuert, dass es sich nicht mehr rechnet. Diese Risiken hat auch der Gesetzgeber gesehen und anerkannt, dass die interkommunale Zusammenarbeit gerade nicht marktorientiert, sondern allein im öffentlichen Interesse bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge erfolgt.<sup>12)</sup> Er hat deshalb in das Gesetz mit §2b Abs.3 UStG einen eigenen Absatz aufgenommen, der regelt, unter welchen Voraussetzungen die Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht mit der Umsatzsteuer belastet wird.

---

12) Vgl. BT-Drs. 18/6094, S. 75.

---

## Frage 12 Teil VII

---

### 4.4.1 Systematischer Zusammenhang

Vorausgeschickt sei, dass §2b Abs. 3 UStG im systematischen Gesamtzusammenhang des §2b UStG zu sehen ist. Dies bedeutet zum einen, dass zivilrechtliche Regelungen zwischen Gemeinden automatisch zur Unternehmereigenschaft und damit zur Umsatzsteuer führen. Nur die öffentlich-rechtliche Zusammenarbeit – in der Regel mit den Mitteln des KommZG – bietet überhaupt die Möglichkeit, die Steuerbarkeit zu vermeiden. Zum anderen sind die Voraussetzungen des §2b Abs. 3 UStG dann nicht mehr zu prüfen, wenn schon aufgrund des §2b Abs. 2 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Absatz 3 die Möglichkeiten, bei der interkommunalen Zusammenarbeit nicht mit der Umsatzsteuer belastet zu werden, erweitern und nicht beschränken.

#### Beispiel:

Gemeinde A übernimmt im Wege einer Zweckvereinbarung den Winterdienst auf der Gemeindeverbindungsstraße der Gemeinde B. Hierfür wird eine jährliche Zahlung von pauschal 15.000 € vereinbart. Der Umsatz ist schon gemäß §2b Abs. 2 Ziff. 1 UStG nicht steuerbar, sodass es nicht mehr darauf ankommt, ob die Voraussetzungen des §2b Abs. 3 UStG vorliegen.

§2b Abs. 3 UStG enthält damit in Ergänzung von §2b Abs. 2 UStG eine weitere nicht widerlegbare gesetzliche Vermutung, dass in zwei Konstellationen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen:

### 4.4.2 Leistungen im exklusiv hoheitlichen Bereich

Die erste Fallgruppe betrifft die Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen (§2b Abs. 3 Ziff. 1 UStG). Hier sind Wettbewerbsverzerrungen per se ausgeschlossen, weil ein privater Dritter die Aufgabe gar nicht übernehmen könnte.

#### Beispiel:

Eine Gemeinde überträgt ihr Standesamtswesen gegen Kostenerstattung auf eine Nachbargemeinde.

### 4.4.3 Sonstige Zusammenarbeit

Die zweite Fallgruppe verneint das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Durchführung der Zusammenarbeit durch spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird (§2b Abs. 3 Ziff. 2 UStG). Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn sämtliche der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

#### 4.4.3.1 Langfristige Vereinbarung

Die Leistungen müssen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen. Was unter langfristig zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht geregelt. Es kann aber zumindest davon ausgegangen werden, dass die nur punktuelle Zusammenarbeit hiervon nicht erfasst ist. Gerade in diesen Fällen dürften aber häufig die Umsätze unter 17.500 € liegen. Damit wären größere Wettbewerbsver-

## Teil VII Frage 12

---

zerrungen schon durch § 2b Abs. 2 Ziff. 1 UStG ausgeschlossen. Langfristigkeit kann ferner grundsätzlich angenommen werden, wenn unbefristete Vereinbarungen abgeschlossen werden. Liegen Befristungen vor, dürfte in der Regel bei Zeiträumen ab 5 Jahren die Langfristigkeit zu bejahen sein.<sup>12a)</sup>

### 4.4.3.2 Erhalt der öffentlichen Infrastruktur

Die Leistungen müssen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. Interessant ist hier, was unter „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ zu verstehen ist. Infrastruktur ist laut Duden der notwendige wirtschaftliche und organisatorische Unterbau als Voraussetzung für die Versorgung und die Nutzung eines bestimmten Gebiets, für die gesamte Wirtschaft eines Landes.<sup>13)</sup> Der Begriff der Infrastruktur darf damit nicht zu eng rein technisch (z. B. Straßen, Wasserversorgung, Abwasserentsorgung) verstanden werden. Zur Infrastruktur zählen vielmehr auch andere Einrichtungen der Daseinsvorsorge, wie etwa Kindergärten oder Krankenhäuser, und Einrichtungen der Verwaltung (z. B. die IT-Infrastruktur, vgl. Art. 9 BayEGovG). Damit kann beispielsweise auch die Zusammenarbeit im Bereich der IT-Dienstleistungen unter diese Aufgaben fallen.<sup>14)</sup>

Der Begriff „Erhalt“ der Infrastruktur ist weit zu verstehen. Hierunter fällt nicht das Bewahren der bestehenden Infrastruktur, sondern auch deren Förderung, Ausbau und Errichtung.

### 4.4.3.3 Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe

Die Leistungen müssen ferner der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen. Dies bedeutet aber nicht zwingend, dass die Aufgabe auch noch nach Durchführung der Vereinbarung beim Leistungsempfänger verbleiben muss. Erfasst ist vielmehr auch gerade die Konstellation, bei der beispielsweise eine Gemeinde einem Zweckverband eine Aufgabe insgesamt überträgt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen allerdings Leistungsvereinbarungen über verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z. B. Gebäudereinigung) regelmäßig nicht der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. So soll zwar beispielsweise die Übertragung der Aufgaben eines gemeindlichen Bauhofs in Gänze der Wahrnehmung einer allen Beteiligten öffentlichen Aufgabe dienen, nicht aber die Übernahme einzelner Arbeiten im Bereich der Grünpflegearbeiten oder von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden, wie sie auch von privaten Unternehmern angeboten werden.<sup>14a)</sup>

12a) Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 47.

13) <http://www.duden.de/rechtschreibung/Infrastruktur>.

14) Vgl. Trost, Neue Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, *Der Gemeindehaushalt* 2016, S. 89, 92.

14a) Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 50.

---

**Frage 12 Teil VII**

---

**4.4.3.4 Lediglich Kostenerstattung**

Die Leistungen dürfen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden. Gewinnaufschläge sind damit unzulässig. Zulässig ist jede sachgerechte Kalkulation, die auf Kostendeckung ausgerichtet ist, ggf. darf hierbei auch auf Pauschalkostensätze zurückgegriffen werden. Zum Ansatz kommen dürfen alle fixen und variablen Kosten, also insbesondere Mieten oder die Abschreibung des Anlagevermögens. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll hingegen die Einbeziehung der Verzinsung des Anlagekapitals unzulässig sein.<sup>14b)</sup> Zur Sicherheit empfiehlt es sich in der Praxis, in den Vereinbarungen explizit zu regeln, dass die Leistung lediglich gegen Kostenerstattung erfolgt sowie auch die Grundlagen der Berechnung anzugeben. Damit lassen sich etwaige Kalkulationsfehler vermeiden bzw. im Vollzug der Vereinbarung ausgleichen.

**4.4.3.5 Erbringung im Wesentlichen an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts**

Der Leistende muss ferner gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringen. Diese Formulierung im Gesetz wirft einige Fragen auf. Ihrem Wortlaut nach könnte sie so verstanden werden, dass die interkommunale Zusammenarbeit nur in den Fällen nicht steuerbar ist, in denen der Hauptzweck der leistenden Körperschaft darin besteht, Leistungen an andere öffentlich-rechtliche Körperschaften zu erbringen. Hiervon erfasst wäre also z. B. ein Zweckverband, der Leistungen für seine Mitglieder erbringt. Ausgeschlossen wäre bei einem solch engen Verständnis jedoch insbesondere die praxisrelevante Konstellation, in der eine Gemeinde Tätigkeiten, die sie auch im Rahmen ihrer eigenen Zuständigkeit vornimmt, ebenfalls für die Nachbargemeinde übernimmt.

**Beispiel:**

---

Gemeinde A überträgt Gemeinde B gegen Kostenerstattung den Straßenunterhalt für die Gemeindestraßen durch Zweckvereinbarung.

Auch dieser Fall ist nach systematischer Auslegung von § 2b Abs. 3 Ziff. 2d UStG erfasst. Zu den „gleichartigen Leistungen“ können nur solche zählen, die gegenüber anderen erbracht werden. Die Tätigkeiten im eigenen Zuständigkeitsbereich fallen nicht unter den Begriff des Leistungsaustausches im Sinne des § 1 UStG und sind damit umsatzsteuerrechtlich irrelevant.<sup>14c)</sup> Es wäre auch nicht nachvollziehbar, warum beispielsweise die Übertragung des Straßenunterhalts auf einen Zweckverband, der diese Tätigkeiten für mehrere Gemeinden ausführt, weniger wettbewerbsrelevant sein soll als die Übertragung dieser Aufgabe von einer Gemeinde auf eine andere. Das Kriterium soll lediglich dazu dienen, die Nichtannahme von größeren Wettbewerbsverzerrungen dann auszuschließen, wenn die leistende Körperschaft gleichartige Leistungen in nennenswertem Umfang auch an private Dritte erbringt.

---

14b) Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 51.

14c) So auch BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 54

## Teil VII Frage 12

---

Von einem nennenswerten Umfang kann dann ausgegangen werden, wenn die Leistungen zu mehr als 20 % am freien Markt erbracht werden.<sup>15)</sup> Im eigenen nichtunternehmerischen Bereich erbrachte Innenleistungen sind hierbei nicht zu berücksichtigen.

### **Beispiel<sup>16)</sup>:**

---

Die Gemeinde betreibt ein Schwimmbad, das zu gleichen Teilen zum Schulschwimmen der eigenen Grund- und Mittelschule, zum privatrechtlich organisierten öffentlichen Badebetrieb gegen Entgelt und zum Schulschwimmen der Nachbargemeinde gegen Kostenerstattung genutzt wird. Die Nutzung durch die eigene Schule ist eine hoheitliche, nichtunternehmerische Nutzung. Der öffentliche Badebetrieb ist unternehmerische Nutzung, weil er privatrechtlich organisiert ist. Auch die Leistung an die Nachbargemeinde wäre als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren, weil die Gemeinde im Bereich des Schwimmbads durch den öffentlichen Badebetrieb, nicht nur im Wesentlichen Leistungen an andere Personen des öffentlichen Rechts, sondern auch an Privatpersonen erbringt (§2b Abs.3 Ziff.2d UStG).

## **5. Was ist jetzt für eine Gemeinde zu tun?**

Wie bereits oben gezeigt, ist die Neuregelung des §2b UStG zwar eigentlich auf alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden (vgl. §27 Abs.22 UStG). Die meisten Körperschaften des öffentlichen Rechts haben jedoch von der Optionsmöglichkeit des §27 Abs.22 UStG Gebrauch gemacht, so dass sie jetzt gefordert sind, ihre Besteuerungspraxis bis spätestens zum Ablauf des Jahres 2020 auf das neue Recht umzustellen.

### **5.1 Analyse der Tätigkeitsbereiche**

Um die Umstellung gestalten zu können, muss die Körperschaft alle Tätigkeitsbereiche daraufhin untersuchen, ob diese dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Dies geschieht am besten anhand der kameralen Unterabschnitte bzw. doppischen Produktbereiche.<sup>17)</sup> In einem ersten Schritt sollten dabei alle Umsätze identifiziert werden, die auf privatrechtlicher Grundlage erzielt werden. Diese sind nach der neuen Regelung steuerbar, es sei denn, es handelt sich hierbei um Einnahmen aus sogenannten Hilfgeschäften. In einem zweiten Schritt sind die Umsätze, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erwirtschaftet werden und die die Grenze von 17.500 € überschreiten bzw. in Zukunft überschreiten könnten, daraufhin zu untersuchen, ob hier größere Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Sind so die Bereiche festgestellt, in denen die Gemeinde umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer gilt, ist für jeden Tätigkeitsbereich zu überlegen, ob und inwieweit die Steuerbarkeit im Hinblick auf die Steuerbelastung der Leistungsempfänger einerseits und die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs andererseits wirtschaftlich

---

15) Küffner/Rust, Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2016, S. 1633, 1646.

16) Nach Meurer, Steueränderungsgesetz 2015 – Die Änderung im Umsatzsteuergesetz, UStB 2016, S. 14, 21.

17) Vgl. Müller, Der neue §2b UStG – Paradigmenwechsel in der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, BWGZ 2016, S. 382, 384.

---

## Frage 12 Teil VII

---

wünschenswert ist. Fallen in einzelnen Bereichen hohe investive Maßnahmen an oder sind solche geplant, können sich aus der Steuerpflicht durchaus Vorteile ergeben. Kommt man in einem Tätigkeitsbereich zu dem Ergebnis, dass die Nachteile der Steuerbarkeit überwiegen, sollte überlegt werden, ob die Steuerbarkeit durch Gestaltungsmöglichkeiten vermieden werden kann.

In einem weiteren Schritt wären die verbleibenden hoheitlichen Tätigkeitsbereiche, die nach § 2b UStG nicht steuerbar sind, daraufhin zu überprüfen, ob hier Vorsteuerpotenziale liegen, die durch eine andere Gestaltung (z. B. privatrechtliche Ausgestaltung der Benutzungsverhältnisse) gehoben werden können.

### 5.2 Widerruf der Option

Sollte sich bei der Untersuchung des gemeindlichen Tätigwerdens abzeichnen, dass die steuerliche Behandlung nach § 2b UStG für die Körperschaft günstiger ist als die Besteuerung anhand der Betriebe gewerblicher Art, besteht die Möglichkeit die Erklärung zu widerrufen (§ 27 Abs. 22 Satz 6 UStG). Der Widerruf kann sogar für die Vergangenheit erfolgen und zwar jeweils zum Beginn eines Kalenderjahres, wenn für das jeweilige Steuerjahr noch keine materielle Bestandskraft eingetreten ist.

#### Beispiel:

Im Jahr 2016 wurde von einer Gemeinde eine Optionserklärung abgegeben. Die Gemeinde widerruft die Optionserklärung im Mai 2020 mit Wirkung zum 1. Januar 2019.

### 5.3 Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Auswirkungen

Auch und gerade die Körperschaften, bei denen aufgrund der Ausübung der Option das „alte“ Recht bis Ende 2020 weitergilt, sollten bei allen Projekten eine umsatzsteuerrechtliche Betrachtung vornehmen. So sind beispielsweise bei langfristigen Überlegungen über Formen der interkommunalen Zusammenarbeit die umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen des § 2b UStG zu berücksichtigen. Nur durch eine entsprechende Analyse können Probleme in der Zukunft vermieden werden und bestehende Gestaltungsspielräume genutzt werden.

Es empfiehlt sich ferner, bei vertraglichen Regelungen, bei denen die Umsatzsteuerthematik noch nicht sicher beurteilt werden kann, sogenannte Steuerklauseln aufzunehmen. Durch solche Klauseln wird festgelegt, ob es sich bei den im Vertrag festgelegten Preisen um Netto- oder Bruttovereinbarungen handelt. Damit wird geregelt, ob der Leistungsempfänger oder der Leistungserbringer wirtschaftlich das Risiko der Steuerbarkeit trägt.

## 6. Vorsteuerabzug

Das unternehmerische Tätigwerden bietet auch den Körperschaften des öffentlichen Rechts die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG). Dadurch wird gewährleistet, dass die Umsatzsteuer wirtschaftlich nur vom Endverbraucher getragen wird. Aus Sicht der Körperschaft vergünstigt sich die Eingangsleistung damit um die gezahlte Umsatzsteuer. Bezieht die juristische Person des öffentli-

## Teil VII Frage 12

---

chen Rechts Leistungen für ihren nichtunternehmerischen Bereich, scheidet ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG aus.

Im Rahmen der Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht stellt sich die Frage, wie mit Leistungsbezügen zu verfahren ist, die in der Vergangenheit dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet wurden und bei deren Anschaffung keine Vorsteuer gezogen wurde, die beim Wechsel in das System des § 2b UStG jedoch ganz oder teilweise unternehmerisch genutzt werden.

### **Beispiel:**

Die Stadt S hat im Jahr 2015 ein Supermarktgebäude errichtet, das sie an einen Unternehmer vermietet. Sie hat von der Optionsmöglichkeit des § 27 Abs. 22 UStG nicht Gebrauch gemacht, so dass ab 1. Januar 2017 § 2b UStG zur Anwendung kommt. Besteht die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug?

### **Lösung:**

Die Errichtung und Vermietung des Gebäudes erfolgte im Jahr 2015 im Rahmen der Vermögensverwaltung, so dass kein BgA und damit auch keine unternehmerische Tätigkeit vorlag. Ein Vorsteuerabzug für die Baukosten war damit nicht möglich. Ab 1. Januar 2017 ist die Vermietung des Gebäudes allerdings nach § 2b UStG als unternehmerische Tätigkeit zu betrachten, weil die Stadt hier privatrechtlich handelt. Verzichtet die Stadt unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG, hat sie die Möglichkeit, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Maßgabe des § 15a UStG zeitanteilig bis zum Ende des Berichtigungszeitraums vorzunehmen. Der Berichtigungszeitraum beträgt bei Gebäuden 10 Jahre (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG).

Bei dem Bezug von Leistungen vor der Anwendung des § 2b UStG ist für den Vorsteuerabzug danach zu differenzieren, ob die erstmalige Verwendung der Leistung während der Anwendung des alten Rechts oder schon unter Anwendung von § 2b UStG erfolgt. Wurde die Leistung bereits unter Geltung des alten Rechts verwendet, bleibt die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 15a UStG zu korrigieren. Werden allerdings noch unter der Geltung des alten Rechts Leistungen bezogen, die erst nach dem Wechsel ins neue Recht erstmalig verwendet werden, steht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs unter Berücksichtigung der beabsichtigten Verwendung nach § 15 UStG unmittelbar offen.<sup>18)</sup>

### **Beispiel:**

Die Gemeinde G hat von der Optionsmöglichkeit des § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch gemacht. Sie bezieht bereits in den Jahren 2018 und 2019 Planungsleistungen für ein Supermarktgebäude, das sie schließlich im Jahr 2020 errichtet. Die Vermietung unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) an einen Unternehmer erfolgt zum 1. März 2021.

### **Lösung:**

Die Gemeinde kann bereits für die Leistungen, die sie in den Jahren 2018 bis 2020 bezieht, die Vorsteuer nach § 15 UStG ziehen, da diese Leistungen zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung am 1. März 2021 nach § 2b UStG unternehmerisch genutzt werden.

---

18) BMF-Schreiben vom 16.12.2016 – II C 2 – S 7107/10001 Rn. 65.