

01.16

KrV

68. Jahrgang
Februar 2016
Seiten 1–40

www.KrVdigital.de

Kranken- und Pflegeversicherung

Rechtspraxis im Gesundheitswesen

Mit dieser Ausgabe erhalten Sie das Jahresinhaltsverzeichnis 2015.

Herausgeber / Schriftleitung:

Dr. Martin Krasney
GKV-Spitzenverband

Herausgeberbeirat:

Dr. Reimar Buchner
Rechtsanwälte Gleiss Lutz

Prof. Dr. Ernst Hauck
Bundessozialgericht

Prof. Dr. Stefan Huster
Ruhr-Universität Bochum

Martin Laurisch
Landessozialgericht Berlin-Brandenburg

Christine Lietz
Bundesverband der Pharmazeutischen Industrie

Dr. Holger Pressel
AOK Baden-Württemberg

Dr. Florian Reuther
Verband der Privaten Krankenversicherung e.V.

Dr. Thomas Rompf
Kassenärztliche Bundesvereinigung

Dr. Dominik Roters
Gemeinsamer Bundesausschuss

Dr. Gerhard Vieß
Bundesministerium für Gesundheit

Aufsätze

Hauck / Wiegand

Bewertung neuer Untersuchungs- und Behandlungs-methoden mit Medizinprodukten hoher Risikoklasse in der stationären Versorgung

Stupp

Das GKV-Versorgungsstärkungsgesetz (GKV-VSG) – Inhaltliche Schwerpunkte und Ziele

Helm / Haaf / Knoll

Steuern der Gesetzlichen Krankenversicherung. Aktuelle Entwicklungen anlässlich der Neuregelung zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Aktuelle Entscheidungen

Sozialgerichtliches Verfahren

LSG Schleswig-Holstein, Urteil vom 12.11.2015 – L 5 KR 203/15 B ER –

Pflegeversicherungsrecht

LSG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.12.2015 – L 5 P 39/15 –

Sozialgerichtliches Verfahren

LSG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12.11.2015 – L 25 AS 1511/15

Insolvenzrecht

OLG Düsseldorf, Urteil vom 12.11.2015 – I-12 U18/15 –



Dr. Thorsten Helm, Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt/
Steuerberater, ist Partner im
Geschäftsbereich TAX der
KPMG AG Wirtschaftsprü-
fungsgesellschaft, Mannheim.



Philipp Haaf, Steuerberater, ist
Senior Manager im Geschäftsbereich
TAX bei der KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesell-
schaft, Mannheim.



Sascha Knoll, LL.M., ist Assis-
tant Manager im Geschäftsbereich Tax der KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesell-
schaft, Mannheim.

Steuern der Gesetzlichen Krankenversicherung

Aktuelle Entwicklungen anlässlich der Neu- regelung zur Umsatzbesteuerung der öffent- lichen Hand

Dr. Thorsten Helm, Philipp Haaf und Sascha Knoll, KPMG, Mannheim

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand unterliegt einem grundlegenden Wandel. Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts in § 2b UStG kommt der deutsche Gesetzgeber der vielmals geforderten Anpassung an europarechtliche Vorgaben nach. Dies zieht eine erhebliche Ausweitung der Unternehmereigenschaft im Umsatzsteuerrecht sowie eine Loslösung vom ertragsteuerlichen BgA-Begriff nach sich. Juristische Personen des öffentlichen Rechts haben anlässlich der Neuregelung die Wahl, im Rahmen einer antragsgebundenen Übergangsregelung die alte Rechtslage bis zum Jahr 2020 beizubehalten, oder aber bereits ab 1. Januar 2017 die Neuregelung des § 2b UStG anzuwenden.

I. Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Wandel

Durch eine zunehmend restriktivere Rechtsprechung sowohl auf europäischer¹ als auch nationaler² Ebene, sehen sich juristische Personen des öffentlichen Rechts seither mit Rechts- und Planungsunsicherheiten konfrontiert. Der nationale Gesetzgeber befand sich in einem Spannungsfeld zwischen den nationalen umsatzsteuerlichen Regelungen, die sich auf den BgA-Begriff stützen gegenüber den EU-rechtlichen Vorgaben des Unionsrechtsgebers, die eine strenge Orientierung am Wettbewerbsgrundsatz vorsehen.

Seitens der Politik wurde die Diskussion um die Besteuerung der öffentlichen Hand durch ein Reformbestreben der Finanzministerkonferenz auf Länderebene bekräftigt. Im Rahmen einer Arbeitsgruppe der Finanzstaatssekretäre wurde infolge dessen ein Gesetzesentwurf „§ 2b UStG – Juristische Personen des öffentlichen Rechts“ ausgearbeitet, der in finaler Entwurfssfassung seit Oktober 2014 vorlag. Mit der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum sog. „Steueränderungsgesetz 2015“³ hat dieser Gesetzesentwurf nunmehr früher als erwartet Einzug in das Gesetzgebungsverfahren gefunden. In seiner Sitzung vom 16. Oktober 2015 hat der Bundesrat seine Zustimmung zum Steuerände-

rungsgesetz 2015 und der darin enthaltenen Neuregelung in § 2b UStG erteilt. Das Steueränderungsgesetz 2015 wurde am 5. November 2015 im Bundesgesetzblatt verkündet.⁴ Das Gesetzgeungsverfahren ist damit abgeschlossen.

II. Die Umsatzbesteuerung de lege lata nach nationalen Steuerrechtsvorschriften

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung waren die gesetzlichen Krankenkassen als rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung gemäß § 4 Abs. 1 SGB V praktisch nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (sog. „BgA“) gewerblich oder beruflich tätig und im Ergebnis auch nur insoweit umsatzsteuerlicher Unternehmer. Das Umsatzsteuergesetz griff mittels Verweis in § 2 Abs. 3 UStG auf §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG und eine Auslegung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zurück. Zur Erläuterung des BgA-Begriffs im Rahmen des Gesamtkonstrukts der Besteuerung der Gesetzlichen Krankenversicherung siehe Helm/Haaf/Knoll, KrV 2015, 49.

Die gesetzlichen Krankenkassen genossen als juristische Personen des öffentlichen Rechts somit oftmals auch außerhalb umsatzsteuerlicher Befreiungsvorschriften Steuererleichterungen, soweit nach ertragsteuerlichen Grundsätzen kein BgA begründet wurde. In diesem Zusammenhang ebenfalls keiner Besteuerung unterworfen wurden die reine Vermögensverwaltung, bspw. das

1 EuGH, Urteil v. 16.9.2008 – C-288/07, Slg. I-7203 – Isle of Wight; EuGH, Urteil v. 4.6.2009 – C-102/08 – Slg. I-4629 – SALIX.

2 BFH, Urteil v. 20.8.2009 – V R 70/05, BFHE 226, 458, DStR 2009, 2308; BFH, Urteil v. 17.3.2010 – XI R 17/08, BFHE 230, 466, DStR 2010, 2234; BFH, Urteil v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229/416, DStR 2010, 1280; BFH, Urteil v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74, DStR 2011, 1077.

3 Zuvor Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz.

4 BGBl. I 2015, S. 1834.

Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder die Einräumung von Verlagsrechten, sowie sog. „Beistandsleistungen“ an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Soweit der bisherigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung eine europarechtskonforme Auslegung seitens der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gegenüberstand, hat die Finanzverwaltung die entsprechenden Urteile (bisher) nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und in der Konsequenz über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewandt.⁵

Die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 2b UStG soll im Folgenden zunächst vorgestellt werden. Hierauf aufbauend werden erste Implikationen für den Bereich der Gesetzlichen Krankenversicherung abgeleitet sowie ein Ausblick auf kurz- und mittelfristige Handlungsalternativen gegeben.

III. Die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 2b UStG

Die neue umsatzsteuerliche Regelung in § 2b UStG lautet wie folgt:

§ 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts

(1) ¹Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. ²Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

(3) ¹Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder
2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. ²Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
 - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
 - b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
 - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und

d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratsschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Neuregelung zur Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts wird sich künftig folglich in vier Absätze gliedern. Diese setzen sich wie folgt zusammen: § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG stellt den Grundsatz dar. Demnach sind juristische Personen des öffentlichen Rechts – vorbehaltlich des Absatzes 4 – nicht unternehmerisch tätig. Dies gilt nach Satz 2 allerdings nur soweit eine Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtunternehmer keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ herbeiführen würde. § 2b Abs. 2 UStG regelt abschließend, wann solche größeren Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen sollen, während § 2b Abs. 3 UStG bestimmte Formen der Zusammenarbeit zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts von der Besteuerung ausnimmt.

Die Einführung des § 2b UStG sieht zusammenfassend die folgenden wesentlichen Änderungen im Vergleich zur bisherigen Besteuerungspraxis der öffentlichen Hand vor:

- § 2 Abs. 3 UStG, der die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand auf Tätigkeiten im Rahmen eines BgA beschränkt, entfällt. Dies bedeutet insbesondere, dass nunmehr das Erfordernis des Heraushebens der Tätigkeit entfällt und damit auch Tätigkeiten unterhalb der 30.678 €-BgA-Grenze der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen sind. Betroffen hiervon können verschiedenste wirtschaftliche Tätigkeiten der GKV sein, wie Sponsoring, Überlassung von Parkplätzen, Leistungen der Primärprävention und des Betrieblichen Gesundheitsmanagements, oder auch Umsätze aus dem Betrieb kleinerer Kantinen oder von Snack- bzw. Getränkeautomaten.
- Infolge dessen übernimmt § 2b UStG künftig das Wettbewerbskriterium des Europarechts in nationales Recht.
- Explizite Formen der öffentlich-öffentlichen Zusammenarbeit werden erstmals ausdrücklich im Gesetz geregelt. Hierbei handelt es sich um die auch im Bereich der Gesetzlichen Krankenversicherung vorzufindenden und kontrovers diskutierten Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

⁵ Siehe bereits Helm/Haaf/Knoll, KrV 2015, 49 (52), insbesondere zur Möglichkeit der Option zum europarechtlichen Unternehmerbegriff.

1. Betätigungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt, § 2b Abs. 1 UStG

§ 2b Abs. 1 UStG definiert den Grundsatz der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts und entspricht weitgehend⁶ der Formulierung in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL.

Demnach gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Dies gilt selbst dann, wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Im Umkehrschluss erfasst der Anwendungsbereich des § 2b UStG folglich nicht mehr solche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die diesen nicht im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen und folglich außerhalb des hoheitlichen Bereichs stattfinden. Insoweit sind die Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.

Während bisher die (ertragsteuerlichen) Voraussetzungen eines BgA positiv erfüllt sein mussten, um eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Unternehmer zu qualifizieren, stellt die Unternehmereigenschaft künftig den Regelfall dar. In der Praxis wird infolge dessen nunmehr jeder Kleinstumsatz dahingehend zu überprüfen sein, ob er in den begünstigten Anwendungsbereich des § 2b UStG oder in den allgemeinen des § 2 Abs. 1 UStG fällt.

Der europarechtlich geprägte Begriff der „öffentlichen Gewalt“ soll nach der Begründung des Gesetzesvorschlags zudem im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung auszulegen sein, mithin also all solche Tätigkeiten umfassen, die der öffentlichen Hand „eigentlich und vorbehalten“ sind.⁷ Ob diese Auslegung den europarechtlichen Maßstäben Rechnung trägt, ist insbesondere unter Berücksichtigung der zugrundeliegenden Rechtshistorie der Begrifflichkeiten, umstritten.⁸

Zur Beurteilung von Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts wird maßgeblich auf die Grundlage der Leistungserbringung abzustellen sein. Handelt es sich dabei um eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung (z.B. gesetzliche Bestimmungen, Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlicher Vertrag), so wird die juristische Person des öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig. Handelt sie hingegen auf Grundlage eines „einfachen“ Vertrags, also im Wege privatrechtlicher Vereinbarungen, fällt dieses Handeln nicht in den begünstigten Anwendungsbereich des § 2b Abs. 1 UStG.

Im GKV-Bereich hiervon umfasst ist folglich die originär hoheitliche Tätigkeit der gesetzlichen Krankenkassen, also die Erfüllung von Aufgaben der Gesetzlichen Krankenversicherung entlang der Vorgaben des SGB V.⁹ Dies umfasst mindestens die Leistungen gegenüber Versicherungspflichtigen im Sinne des § 5 SGB V. Diese dienen ausnahmslos staatlichen Zwecken im Bereich der Gesundheitsvorsorge zu deren Annahme die Versicherten aufgrund gesetzlicher Bestimmungen verpflichtet sind. Insoweit handelt es sich um „marktfreie“ Tätigkeiten für die auch ein Wettbewerb mit privaten Anbietern ausgeschlossen ist, so dass allenfalls eine Art des „Qualitätswettbewerbs“ der gesetzlichen Krankenkas-

sen untereinander besteht, der indessen zu keinen (größeren) Wettbewerbsverzerrungen führen kann.

2. Wettbewerbsvorbehalt gemäß § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG

Sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt werden in nunmehr richtlinienkonformer Umsetzung gemäß § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG ferner mit einem Wettbewerbsvorbehalt belegt.¹⁰ Satz 1, die Behandlung juristischer Personen des öffentlichen Rechts als Nichtunternehmer, soll demnach nicht gelten, sofern dies zu (größeren) Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Der Gesetzgeber bedient sich dabei des unbestimmen Rechtsbegriffs der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, nimmt zugleich jedoch in § 2b Abs. 2 UStG – erstmals gesetzlich normierte – Präzisierungen mittels Festlegung eigener, nationaler (Negativ-) Kriterien zur Abgrenzung des unbestimmten Rechtsbegriffs vor.

Es ist wichtig zu verstehen, dass sich der Wettbewerbsvorbehalt auf die nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG als „Ausübung öffentlicher Gewalt“ bezeichneten Tätigkeiten erstreckt. Daraus folgt, dass grundsätzlich auch hoheitliche Tätigkeiten als unternehmerisch zu qualifizieren sein können, wenn sie zu (größeren) Wettbewerbsverzerrungen führen. Für jegliche – d.h. auch hoheitliche – Tätigkeiten ist damit zunächst zu prüfen, ob eine Wettbewerbsverzerrung vorliegen oder ausgeschlossen werden kann, bevor diese nach § 2b Abs. 2 UStG nach ihrem Umfang einzufordnen ist.

3. Umsatzgrenzen für gleichartige Tätigkeiten gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG

Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen sollen vorliegen, wenn der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € jeweils nicht übersteigen wird.

Die betragsmäßige Quantifizierung der Umsatzgrenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Höhe von 17.500 € ist nicht zu wechseln mit der sog. Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG, die es erlaubt, von der Erhebung der Umsatzsteuer abzusehen, wenn der Unternehmer die Umsatzgrenze im Vorjahr nicht überschritten hat. Im hier vorliegenden Kontext dient die Grenze jedoch nur dazu zu bestimmen, ob von hoheitlichen Tätigkeiten größere Wettbewerbsverzerrungen ausgehen.

Gleichwohl wirft die nunmehr gesetzlich normierte Umsatzgrenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG in ihrer praktischen Anwendung weitere Fragen auf: Der Formulierung des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG geschuldet, wird in dem Versuch der Auslegung des gesetzlich unbestimmten Rechtsbegriffs der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, ein neuer unbestimmter Rechtsbegriff der „gleichartigen Tätigkeiten“ geschaffen. Fraglich ist, ob „gleichartig“ im Sinne des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zu verstehen und in der Konsequenz ein erneuter Rückgriff auf die ertragsteuerlichen Grundsätze zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art notwendig sein wird.¹¹ Die Verwendung des Wortes „jeweils“ lässt jedenfalls den Rückschluss zu, dass die Freigrenze mehrmals in Anspruch genommen werden kann.

6 Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL stellt, systematisch präziser, nicht allein auf die Ausübung von Tätigkeiten, sondern auch auf die Bewirkung von Umsätzen im hoheitlichen Bereich ab.

7 BFH, Beschl. v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502, DStR 2010, 645.

8 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rdnr. 59; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rdnr. 28.

9 Die öffentlich-rechtlichen Träger der Sozialversicherung werden in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig, vgl. H 10 „Träger der Sozialversicherung“ KStH.

10 § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG stellt die Umsetzung der Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nach § 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL dar.

Zum europarechtlichen Wettbewerbsbegriff siehe u. a. Reimer, Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger, in: Seer (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Veröffentlichungen der DStJG Bd. 32 (2009), S. 324–366.

11 Kritisch Kronawitter, VW 2015, 72 (75).

4. Tätigkeiten auf privatrechtlicher Vertragsgrundlage gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG

Vor dem Hintergrund des Kriteriums der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sind ferner gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG all jene Tätigkeiten der öffentlichen Hand vom Wettbewerbsvorbehalt ausgenommen, für die allgemeine umsatzsteuerliche Befreiungsvorschriften Anwendung finden. Dies begründet sich darin, dass eine Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand in all jenen Fällen, in denen auch private Anbieter von einer Steuerbefreiung profitieren, nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann, da ohne keine Umsatzsteuer anfällt.

Unter Berücksichtigung der Systematik des § 2b UStG kann § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG ausschließlich im Falle öffentlich-rechtlicher Leistungsbeziehungen Anwendung finden. Wird die öffentliche Hand auf privatrechtlicher Grundlage tätig, resultiert dies in der Steuerbarkeit der Leistung gemäß §§ 2 Abs. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Verbindung mit der einschlägigen Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 UStG.

In den Anwendungsbereich der Regelung könnten damit z.B. die Leistungen der gesetzlichen Krankenkassen gegenüber freiwillig Versicherten im Sinne des § 6 SGB V fallen, soweit gesetzliche Krankenkassen diese im Wettbewerb zu privaten Krankenkassen erbringen, für die wiederum jedoch die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 15 lit. b UStG einschlägig ist.

5. Beistandsleistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b Abs. 3 UStG

Letztlich betrifft § 2b Abs. 3 UStG die sog. „Beistandsleistungen“, d.h. die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts gegen Kostenerstattung.¹² Diese unterlagen im Rahmen der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung im direkten Widerspruch zu den europarechtlichen Vorgaben grundsätzlich nicht der Besteuerung. § 2b Abs. 3 UStG stellt nun, in Anlehnung an die vergaberechtliche Rechtsprechung des EuGH, erstmals gesetzlich normierte Voraussetzungen an solche öffentlich-öffentlichen Kooperationen.

Infolge dessen werden gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG zunächst all jene Leistungsbeziehungen zwischen zwei (oder mehreren) juristischen Personen des öffentlichen Rechts von der Besteuerung ausgenommen, die in den Bereich der Vorbehaltsaufgaben der öffentlichen Hand fallen. Es handelt sich dabei ausschließlich um den originär hoheitlichen Aufgabenbereich juristischer Personen des öffentlichen Rechts bzw. den damit verbundenen Leistungsbeziehungen unter juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die für private Anbieter ausnahmslos nicht zugänglich sind. Da eine Marktteilnahme Privater folglich bereits aufgrund gesetzlicher Restriktionen nicht stattfinden kann, liegt regelmäßig ein „öffentliches Angebotsmonopol“ vor. Es bedarf in der Folge nicht des Schutzes privater Anbieter, da diesen der Markt bereits nicht zugänglich ist. Einer besonderen Herstellung von Wettbewerbsgleichheit zwischen den am Markt vertretenen öffentlichen Anbietern bedarf es insoweit nicht, als dass diese ohnehin einer einheitlichen Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung unterliegen.

Darüber hinaus sollen nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG größere Wettbewerbsverzerrungen, und im Ergebnis eine Besteuerung der öffentlichen Hand, in den Fällen ausgeschlossen sein, in denen die Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen

Rechts durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gründen auf den Vorgaben der EU-Richtlinie über die öffentliche Auftragsvergabe.¹³

Demnach haben die Leistungen erstens auf einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung zu beruhen. Es muss hierzu wohl mindestens ein öffentlich-rechtlicher Vertrag im Sinne der §§ 54 ff. VwVfG zwischen den kooperierenden juristischen Person des öffentlichen Rechts geschlossen werden.¹⁴ Schlichte gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen, die etwa zur Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts hinreichend sind, genügen dieser Voraussetzung grundsätzlich nicht. Unklar ist, wann eine solche öffentlich-rechtliche Vereinbarung das Kriterium der Langfristigkeit erfüllt.

Zweitens muss es sich um Leistungen, die dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur dienen und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe handeln. Hier von umfasst sein sollen Leistungen betreffend die öffentliche Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technische Infrastruktur, die ihrer Natur nach bereits nicht mit Leistungen privater Marktteilnehmer vergleichbar seien.

Drittens dürfen diese Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattungen erbracht werden. Gewinnaufschläge weisen in der Regel auf eine Gewinnerzielungsabsicht hin.

Schließlich muss die leistende juristische Person des öffentlichen Rechts diese konkreten Leistungen „im Wesentlichen“ an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringen. Während die vergaberechtlichen Bestimmungen quantitative We sentlichkeitsgrenzen¹⁵ vorsehen, bleibt unklar, ob der nationale Gesetzgeber für Zwecke des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 lit. d UStG letztlich auf den Wortlaut abzustellen versucht und die We sentlichkeitsgrenze somit bei 50,1% liegen soll, eine (umsatzsteuerbare) Marktteilnahme gegenüber Privaten bis zu 49,9% folglich möglich wäre bzw. wie mit einem Eigenverbrauch innerhalb der juristischen Person des öffentlichen Rechts umzugehen ist.

Während der Anwendungsbereich des § 2b Abs. 3 UStG in seiner Konzeption primär für den Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit bestimmt zu sein scheint, soll er ausweislich der Gesetzesbegründung sämtliche Formen der öffentlich-öffentlichen Kooperation erfassen. Inwieweit § 2b Abs. 3 UStG auch Anwendung auf die Zusammenarbeit zwischen gesetzlichen Krankenkassen finden kann, gilt es auszuloten.

6. Steuerbarkeit von Katalogtätigkeiten gemäß § 2b Abs. 4 UStG

§ 2b Abs. 4 UStG enthält abschließend einen Tätigkeitskatalog von Leistungen, die zwingend, d.h. ungeachtet des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG, zu einer Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts führen. Es handelt sich dabei um die bisher gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 2 bis 5 UStG der Umsatzbesteuerung unterliegenden Leistungen der öffentlichen Hand, die unverändert übernommen wurden und im Wege einer nunmehr vollständig

¹³ Art. 12 Abs. 4 lit. b der Richtlinie 2014/24/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Februar 2014 über die öffentliche Auftragsvergabe und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/18/EG, ABl. Nr. L 94, S. 65.

¹⁴ Zu den Voraussetzungen im Überblick siehe etwa Sterzinger, UR 2015, 655 (661).

¹⁵ 20% gemäß Art. 12 Abs. 4 lit. c der Richtlinie 2014/24/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Februar 2014 über die öffentliche Auftragsvergabe und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/18/EG, ABl. Nr. L 94, S. 65.

richtlinienkonformen Umsetzung um den Verweis auf Anhang I der MwStSystRL (§ 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG) ergänzt wurden.

7. Übergangsregelung gemäß § 27 Abs. 22 UStG

§ 2b UStG wurde zum 1. Januar 2016 in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden, mit der Maßgabe, die Neuregelung auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden, anzuwenden. Zugleich räumt der Gesetzgeber den betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts das Recht ein, die alte Rechtslage bis zum Ablauf des Jahres 2020 beizubehalten und § 2 Abs. 3 UStG in der derzeit gültigen Fassung für vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Umsätze weiter anzuwenden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts haben dies einmalig gegenüber ihrem Finanzamt im Wege einer antragsgebundenen Übergangsregelung bis spätestens 31. Dezember 2016 zu erklären. Die Erklärung kann nur einheitlich für das gesamte Unternehmen ausgeübt werden, eine Beschränkung ist nicht möglich. Die Erklärung kann sodann, jeweils mit Wirkung zum Beginn eines folgenden Kalenderjahres, widerrufen werden, d.h. der Übergang vom „Bestandschutz“ auf die Neuregelung des § 2b UStG ist grundsätzlich auch vor 2021 möglich.

IV. Ausblick und Handlungsempfehlungen: Potentielle Auswirkungen der Neuregelung des § 2b UStG im Bereich der Gesetzlichen Krankenversicherung

Infolge der Neuregelung des § 2b UStG kommt es zu einer Ausweitung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die sich auch auf den Bereich der Gesetzlichen Krankenversicherung niederschlägt.

Konkreter Handlungsbedarf besteht zunächst bis spätestens 31. Dezember 2016 im Zusammenhang mit der Möglichkeit zur Ausübung der Übergangsregelung gemäß § 27 Abs. 22 UStG. Die gesetzlichen Krankenkassen sollten in diesem Zusammenhang ihr gesamtes Tätigkeitsspektrum auf die Konsequenzen der Neuregelung des § 2b UStG hin prüfen.

Insbesondere Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage, die bisher von den Bga-Grenzen „begünstigt“ wurden, entfalten nunmehr umsatzsteuerliche Relevanz. Den Körperschaften steht im Falle „privatrechtlicher“ bzw. wirtschaftlicher Tätigkeiten nur mehr eine Freigrenze in Höhe von 17.500 € im Rahmen der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG zur Verfügung. Anders als im bisherigen Besteuerungssystem wird diese jedoch nicht mehr je Tätigkeit (zuvor je BgA 30.678 €), sondern je Körperschaft gewährt. Betroffen können etwa sein: Beherbergungen, Gastwirtschaften und Seminarbetriebe, Kantinen- und Gastronomiebetriebe, der Betrieb von Getränke- und Snackautomaten, kurzfristige Vermietungen oder aber auch die Erbringung von Sponsoring- und Werbeleistungen, z.B. in Mitgliederzeitschriften, die allesamt regelmäßig auf Grundlage privatrechtlicher Vereinbarungen durchgeführt werden.

Inwieweit der Anwendungsbereich des § 2b Abs. 3 UStG die öffentlich-öffentliche Zusammenarbeit im GKV-Bereich erfassen und die Rechtspraxis sozialrechtskonforme Lösungswege eröffnen wird, bleibt abzuwarten.

Hinsichtlich der zahlreich bestehenden Auslegungsfragen im Detail, die der Gesetzgeber mit der Einführung des § 2b UStG, insbesondere in Bereichen außerhalb der interkommunalen Zusammenarbeit, aufgeworfen hat, bleibt auch die Veröffentlichung eines klarstellenden BMF-Schreibens abzuwarten.