

ZKF.3

Zeitschrift für Kommunal финанzen

Mit umfassender Online-Datenbank

ZUSAMMENGEFÜHRT MIT DER ZEITSCHRIFT FINANZWIRTSCHAFT

SCHRIFTLEITUNG: HELMUT DEDY, BENJAMIN HOLLER

AUS DEM INHALT

- Uwe Baldauf | Besteuerung der kommunalen Parkraumbewirtschaftung | 49 |
- Dr. Hans Henning Lohmann | Die Neuregelung der Erhebung von Straßenbeiträgen in Hessen | 58 |
- VGH Hessen | Berücksichtigung einer Konzessionsabgabe bei der Gebührenkalkulation | 67 |

Zeitschrift für Kommunalfinanzen

Haushalt · Kostenrechnung · Steuern · Gebühren · Beiträge · Entgelte ·
Kredite · Zahlungsverkehr · Vollstreckung

Schriftleiter: Helmut Dedy, Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, Berlin
Benjamin Holler, Finanzreferent des Deutschen Städtetages, Köln

Ständige Mitarbeiter: Uwe Baldauf, Berlin; Dr. Günter Benne, Braunlage; Martin Kronawitter, Untergriesbach; Bernd Leippe, Ltd. Städt. Verwaltungsdirektor a.D., Essen; Norbert Meier, Städt. Rechtsdirektor, Essen; Dipl. Finanzwirt Michael Roscher, Blankenfelde; Dr. Stefan Ronnecker, Referent des Deutschen Städtetages, Berlin; Joachim Rose, Dipl.-Verwaltungswirt, Kämmerer der Gemeinde Wedemark; Erwin Ruff, Dipl.-Verwaltungswirt, Bietigheim-Bissingen; Prof. Dr. Kyrill-A Schwarz, Professor an der Juristischen Fakultät der Universität Würzburg

Nr. 3 / März 2019

69. Jahrgang

Seite 49

ZKF-Themen

Besteuerung der kommunalen Parkraumbewirtschaftung

Uwe Baldauf, Berlin¹⁾

Im Straßenverkehr vieler Innenstädte ist die Nachfrage nach Parkraum stets viel höher als das Angebot. Um das städtische Problem des Nachfrageüberhangs bei Parkplätzen zu lösen, wird in vielen Kommunen eine Parkraumbewirtschaftung öffentlicher Verkehrsflächen betrieben, um ein effizientes Parken zu ermöglichen. Gegenwärtig wird ein wirkungsvolles Management von öffentlichen Parkflächen in allen deutschen und europäischen Großstädten zur gezielten Verkehrssteuerung eingesetzt.

Mit der Parkraumbewirtschaftung wird in der Regel ein kostenpflichtiges Parken verknüpft.¹⁾ Als Betreiber können sowohl private Unternehmer als auch Kommunen die Aufgaben übernehmen, wobei die Privatwirtschaft regelmäßig eine im Wettbewerb stehende gewinnorientierte Tätigkeit ausübt, während bei den Städten, Gemeinden und Landkreisen in der Hauptsache die Verkehrsberuhigung im Vordergrund steht, d.h. auf der Grundlage der Straßenverkehrsordnung (StVO) geht es den juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) primär um die Regulierung des Verkehrs entlang öffentlicher Straßen zur Gewährleistung der Sicherheit und Ordnung im öffentlichen Straßenverkehr.²⁾

Die divergierende Zielsetzung zwischen der privaten (marktorientierten) und der öffentlich-rechtlichen Parkraumbewirtschaftung, in der im Wesentlichen hoheitliche (nicht marktorientierte) Befugnisse wahrgenommen werden, hat wiederum einen bedeutsamen Einfluss auf die zutreffende steuerliche Erfassung der entgeltlichen Nutzungsüberlassung öffentlicher Parkplätze.

In der nachfolgenden Abhandlung werden die verschiedenen öffentlichen Parkmöglichkeiten beschrieben und deren Besteuerungsunterschiede aufgezeigt sowie die Folgewirkungen der eingeleiteten Steuerreform durch die Einführung eines neuen § 2b UStG in das Umsatzsteuerrecht verständlich dargestellt.

1. Ausgangspunkt

Die steueranalytischen Ausführungen zur Besteuerung der kommunalen Parkraumbewirtschaftung werden erst dadurch verständlich, wenn die nachfolgenden essenzielle Prämissen als gedankliches Fundament zugrunde gelegt werden.

1.1 Systemwechsel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) durch das Steueränderungsgesetz 2015 muss während der Übergangsphase vom 1.1.2017 bis zum 1.1.2021

¹⁾ Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf -Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand-, Leiter der KommunSense-Redaktion und Veranstalter spezieller Steuerfachtagungen für öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaften (www.kommunsense.de), Berlin.

1) Ein gebührenpflichtiger Vorgang der öffentlich-rechtlichen Parkraumbewirtschaftung fehlt z.B. bei der Parkscheibenregelung (§ 13 Abs. 2 Satz 1 StVO). Bei dieser Form der Parkzeitüberwachung liegt mangels Entgeltlichkeit keine Steuerrelevanz vor.

2) Vgl. Boos in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 16 Rz. 1040.

zwischen zwei verschiedenen gesetzlichen Besteuerungsgrundlagen differenziert werden:

- Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. in der historischen Auslegung des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung. Voraussetzung ist hierbei, dass dem zuständigen Finanzamt eine gültige Optionserklärung im Sinne des § 27 Abs. 22 UStG bis spätestens zum 31.12.2016 durch die jPdöR zugesandt wurde. Mit dieser Erklärung wird erreicht, dass die öffentlich-rechtliche Körperschaft den § 2 Abs. 3 UStG a.F. für Umsätze, die sie nach dem 31.12.2016 bis längstens 31.12.2020 ausführt, weiter zugrunde legen darf. Von der Beibehaltung der alten Rechtsgrundlage wurde von den meisten öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften Gebrauch gemacht.
- Anwendung des neuen § 2b UStG i.V. mit § 2 Abs. 1 UStG. Durch diese fundamentale umsatzsteuerliche Veränderung wurde der § 2 Abs. 3 UStG a.F. aufgehoben und der § 2b UStG ab 1.1.2017 (spätestens ab 1.1.2021) in das Umsatzsteuergesetz neu eingefügt. Für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPdöR sind nunmehr die allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgeblich. Mit der gesetzlichen Novellierung wird der Kreis unternehmerischer jPdöR ganz erheblich erweitert. Im Wesentlichen entsprechen die Grundzüge dieses umsatzsteuerrechtlichen Reformansatzes der richtlinienkonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. durch die Rechtsprechung des BFH vor dem Hintergrund der Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL. Von dieser Änderung des Umsatzsteuerrechts beim Unternehmerstatus sind alle jPdöR ab 1.1.2017 betroffen, soweit sie nicht von der vierjährigen Übergangsregelung gemäß § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG Gebrauch gemacht haben. Ab 1.1.2017 ist somit für neu gegründete jPdöR der § 2b UStG von Anfang an obligatorisch zu berücksichtigen.

Dem Gesetzgeber ging es mit der Neuordnung insbesondere um die Beendigung der unionswidrigen Anknüpfung an die körperschaftsteuerrechtlichen Kriterien des § 4 KStG durch § 2 Abs. 3 UStG a.F. und damit einhergehend um die Übernahme des wettbewerbsorientierten Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL in den § 2b Abs. 1 UStG.

1.2 Unterscheidung zwischen unselbständigen und selbständigen Parkflächen

Mit der Einführung des unionsorientierten § 2b Abs. 1 UStG zum 1.1.2017/2021 ist der Wettbewerbsvorbehalt bei der hoheitlichen Betätigung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL deutlicher in den Steuerfokus gerückt. Bezogen auf das kommunale Parkplatzmanagement wurde dieser Aspekt bereits durch die Finanzrechtsprechung³⁾ reflektiert und für eine vorzunehmende Prüfung der Wettbewerbsrelevanz geeignete Abgrenzungskriterien aus dem Straßenrecht herangezogen. Danach werden der gewerbliche Charakter der Parkplatzermietung (z.B. Parkhaus) resp. die Art des Zugangs zu einer öffentlichen Parkfläche als kardinale Unterscheidungsmerkmale angesehen und zwischen unselbständigen Parkplätzen (entlang öffentlicher Straßen) und selbständigen Parkplätzen (außerhalb öffentlicher Straßen) differenziert.



Kennzeichnend für eine *unselbständige Parkfläche* ist, dass sie in den Straßenkörper einer öffentlichen Straße einbezogen wird und mit ihr eine Einheit bildet (z.B. Parkstreifen oder Parkbucht). Die Einbeziehung erfolgt beispielsweise durch eine Markierung mit weißen Linien oder durch Längsstreifen, sodass sich die Parkflächen trennungslos an die Straßen anschließen und als unselbständig anzusehen sind.

Die Wesensart der hoheitlichen Tätigkeit unselbständiger Parkplätze folgt insbesondere daraus, dass die Überlassung auf der Grundlage der Straßenverkehrsordnung (StVO) erfolgt. Die Gemeinde als Straßenverkehrsbehörde ordnet danach gemäß § 44, § 45 StVO aus Gründen der Sicherheit und Ordnung die Aufstellung von Parkuhren und Parkscheinautomaten nach § 13 StVO und entsprechender Verkehrszeichen an. Die Bezahlung wird nach Maßgabe einer Parkgebührenordnung gemäß § 6a Abs. 6 StVG festgelegt. Die Einhaltung der Parkbestimmungen wird durch den Verkehrsüberwachungsdienst der Gemeinde kontrolliert, der als unterste Polizeibehörde fungiert. Ein Verstoß gegen die Parkbestimmungen wird gemäß § 24 StVG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 13 StVO geahndet.

- Bei der entgeltlichen Bewirtschaftung unselbständiger öffentlicher Parkflächen ist somit gänzlich auszuschließen, dass die Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird. Begründung: Ein privater Unternehmer kann weder

3) BFH v. 1.12.2011, V R 1/11, BStBl II 2017, 834 i.V.m. BMF v. 27.7.2017, BStBl I 2017, 1239 sowie FG Baden-Württemberg v. 8.4.2016, 10 K 1170/14, EFG 2016, 1191, m. Anm. Wagner.

öffentlich-rechtliche Parkscheinautomaten aufstellen noch kann er auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Satzung handeln und Verstöße gegen die StVO als Ordnungswidrigkeiten verfolgen lassen. Die Zurverfügungstellung öffentlicher Kurzzeitparkplätze durch eine Straßenverkehrsbehörde ist auf dieser Grundlage keinesfalls dem wettbewerbsrelevanten Markt der gewerblichen Parkraumbewirtschaftung zuzurechnen, da öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaften ihre Tätigkeit nicht zu den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer ausüben und somit in keinen direkten Wettbewerb zu Betreibern von Parkhäusern oder Tiefgaragen treten können.

Auch die Finanzverwaltung grenzt die gewerbliche Parkplatzüberlassung einer jPdÖR (z.B. Parkhäuser, Tiefgaragen) von der hoheitlichen Parkraumbewirtschaftung (Betrieb von Parkuhren/Parkscheinautomaten als Ausübung öffentlicher Gewalt) im Sinne von R 4.5 Abs. 4 Sätze 1 und 2 KStR 2015 bzw. Abschn. 2.11 Abs. 12 UStAE ausschließlich danach ab, ob die Parkflächen im Rahmen eines Hoheitsbetriebs bereitgestellt werden (= keine steuerrelevante Tätigkeit) oder außerhalb öffentlicher Straßen betrieben werden (= steuerrelevanter Betrieb gewerblicher Art).

Beispiel: Die Stadt S überlässt unselbständige Parkbuchten auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen, die dem allgemeinen Verkehr dienen, auf der Grundlage der StVO, gegen eine am Parkscheinautomaten zu entrichtende Gebühr.

Lösung: Die entgeltliche Bereitstellung von Parkflächen basiert auf einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, da sie die Verwendung von hoheitlichen Befugnissen umfasst, wie die Berechtigung, das Abstellen auf einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straße zu genehmigen oder zu beschränken oder die Überschreitung der erlaubten Abstellzeit mit einer Geldbuße zu sanktionieren.⁴⁾

Selbständige (abgeschlossene) Parkplatzflächen, besitzen gegenüber der öffentlichen Straße, mit der sie durch eine Zufahrt verbunden sind, eine selbständige Bedeutung und haben regelmäßig den Charakter einer betrieblich organisierten Parkplatzanlage (z.B. Parkhaus, Tiefgarage und andere selbständige Parkplätze).

Die Bereitstellung von selbständigen (abgeschlossenen) Parkflächen in öffentlichen Parkhäusern, Tiefgaragen oder auf nicht umbaute selbständige Parkplätze (Außenstellplätze) abseits öffentlicher Straßen sind in der Regel als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Es handelt sich dabei um einen Verkehrsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG oder um einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG. Dies gilt auch dann, wenn sich die jPdÖR aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient.⁵⁾ Die öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften werden in diesem Zusammenhang als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG a.F. behandelt.

Beispiel:⁶⁾ Die Gemeinde G widmet in einer selbständigen (abgeschlossenen) Tiefgarage bestimmte Stellplätze als Gemeindestraße. Nach §§ 45, 13 StVO i.V.m. einer öffentlich-rechtlichen Gebührenordnung für Parkuhren gestattet sie die Nutzung der Tiefgarage zum Parken von PKWs, wofür Parkgebühren über Parkautomaten erhoben werden.

Lösung: Bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V. mit § 4 KStG (entspricht der Neu-

regelung des § 2b Abs. 1 UStG i.V. mit § 2 Abs. 1 UStG) wird G mit der Überlassung von Stellplätzen in einer Tiefgarage auf öffentlich-rechtlicher Grundlage als Unternehmerin tätig und erbringt Parksteuerpflichtige Leistungen. Zwar hat sie bei der Parkraumüberlassung auf hoheitlicher Grundlage gehandelt, ihre Behandlung als Nichtunternehmerin würde jedoch nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Art der Tätigkeit ist auch bei der Wettbewerbsbeurteilung der Parkraumüberlassung gemäß §§ 45, 13 StVO zu beachten.

Bei einer Tiefgarage ist von einer selbständigen (abgeschlossenen) Parkplatzfläche auszugehen. Die Nichtbesteuerung des auf hoheitlicher Grundlage durchgeführten Betriebs einer gebührenpflichtigen Tiefgarage würde zu mehr als nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen, da bei einer nach der Art der Leistung vorzunehmenden Wettbewerbsprüfung nicht zwischen Tiefgaragen und Parkhäusern sowie anderen selbständigen Parkplatzflächen zu differenzieren ist.

1.3 Klarstellungen zur Wettbewerbsrelevanz bei der entgeltlichen Überlassung von öffentlichen Parkplätzen

„Marktüberprüfungen“ und „Wettbewerbsbeeinträchtigungen“ sind nach dem Unionsrecht – inzwischen auch nach § 2b UStG – von erheblicher Bedeutung für die Feststellung der Umsatzsteuerrelevanz im Tätigkeitsbereich von Einrichtungen des öffentlichen Rechts.

Aus der nachfolgenden *Chronologie der Parkplatz-Rechtsprechung* können relevante Aspekte zur Markt- bzw. Wettbewerbsrelevanz bei öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften herausdestilliert werden:

- A. Das EuGH-Urteil vom 14.12.2000⁷⁾ betrifft die Nichtsteuerbarkeit von Einnahmen aus Parkuhren an öffentlichen Straßen der Stadt Porto. Eine Marktrelevanz wurde ausgeschlossen, da die jPdÖR hoheitliche Befugnisse auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen wahrnimmt.
- B. Das BFH-Urteil vom 27.2.2003⁸⁾ verneint die Unternehmereigenschaft einer Gemeinde, die aufgrund der StVO Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren überlässt. Bei der Zurverfügungstellung öffentlicher Kurzzeitparkplätze besteht kein wettbewerbsrelevanter Markt, da hierbei die Verbesserung der Sicherheit und Ordnung des Verkehrs im Vordergrund steht.
- C. Das EuGH-Urteil vom 16.9.2008⁹⁾ betrifft steuerpflichtige Einnahmen aus dem Betrieb von selbständigen (abgeschlossenen) Parkhäusern, die im Wettbewerb zu Privatanbietern stehen (= Existenz eines wettbewerbsrelevanten Markts). Nicht im Umsatz-

4) Vgl. EuGH v. 14.12.2000, C-446/98, Fazenda Publica, UVR 2001, 71.

5) Vgl. Trost/Menebröcker, Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung, 2018, Rz. 1238, mit Verweis auf BFH v. 22.9.1976, I R 102/74, BStBl II 1976, 793; BFH v. 10.12.1992, V R 31/88, BStBl II 1993, 380; Abschn. 2.11 Abs. 12 Satz 1 UStAE; R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015; H 4.5 „Parkraumbewirtschaftung“ KStH 2015.

6) In Anknüpfung an BFH v. 1.12.2011, V R 1/11, BStBl II 2017, 834 i.V.m. BMF v. 27.7.2017, BStBl I 2017, 1239.

7) EuGH v. 14.12.2000, C-446/98, Fazenda Pública, UVR 2001, 71.

8) BFH v. 27.2.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

9) EuGH v. 16.9.2008, C-288/07, Isle of Wight Council u.a., UR 2008, 816, m. Anm. Küffner.

steuerfokus des EuGHs stand das gebührenpflichtige Abstellen von Fahrzeugen an unselbständigen öffentlichen Parkflächen (Parkplätze entlang öffentlicher Straßen).¹⁰⁾

- D. Das BFH-Urteil vom 1.12.2011¹¹⁾ setzt sich im Wesentlichen aus den folgenden Orientierungssätzen zusammen: Eine Gemeinde, die nicht auf privatrechtlicher, sondern auf öffentlich-rechtlicher (hoheitlicher) Grundlage Pkw-Stellplätze in einer Tiefgarage gegen Parkgebühren durch Aufstellung von Parkscheinautomaten überlässt, handelt damit als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Eine derartige Wettbewerbsverzerrung liegt nach Ansicht des BFH auch dann vor, wenn eine Gemeinde Stellplätze in einer zur öffentlichen Gemeindestraße gewidmeten Tiefgarage überlässt.

Der BFH hat ausdrücklich offengelassen, ob ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Anbietern zu bejahen wäre, wenn es sich um unselbständige Parkplatzflächen auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen handelt, die dem allgemeinen Verkehr dienen und die Straße nicht nur als Zufahrt zu einer Tiefgarage dient.

- E. Nach der Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 8.4.2016¹²⁾ ist die Überlassung von Parkflächen im Bereich der öffentlichen Straßen gegen Gebühr durch Aufstellung von Parkscheinautomaten und Verkehrszeichen im Rahmen der StVO kein steuerrelevanter BgA, sondern wird dem hoheitlichen Tätigkeitsbereich zugeordnet. Die Zurverfügungstellung öffentlicher Kurzzeitparkplätze durch eine Gebietskörperschaft ist nicht dem wettbewerbsrelevanten Markt der gewerblichen Parkraumbewirtschaftung zuzurechnen. Der hoheitliche Charakter der Tätigkeit folgt insbesondere daraus, dass die Parkplatzüberlassung aus Gründen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung erfolgt.

Von der Rechtsprechung wird also eine klare Trennung zwischen einer *hoheitlichen* (nicht wettbewerbsrelevanten) und einer *unternehmerischen* (wettbewerbsrelevanten) Parkraumbewirtschaftung durchgeführt.

Auch die Finanzverwaltung differenziert aktuell zwischen der Überlassung selbständiger (steuerrelevanter) Parkplätze und der Bereitstellung unselbständiger (nicht steuerrelevanter) Parkbuchten. Letztere werden – auch aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers – *nicht als gleichartig angesehen*, da sie der Ordnung des ruhenden Verkehrs dienen.¹³⁾

Der kommunale Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten an unselbständigen öffentlichen Straßen, soweit er im Rahmen der StVO durchgeführt wird, ist also als wettbewerbs- und steuerirrelevante (hoheitliche) Ausübung der öffentlichen Gewalt im Sinne von § 4 Abs. 5 KStG anzusehen.

Die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO erfolgt immer dann, wenn die zuständige Straßenverkehrsbehörde das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnungen verfügt und dies durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht

hat. Etwaige Verstöße können als Ordnungswidrigkeit geahndet werden.

Wichtig: Wettbewerbsnachteile sind also gänzlich auszuschließen, wenn nach den rechtlichen Rahmenbedingungen (z.B. eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung) private Anbieter als mögliche Wettbewerber gar keine Möglichkeit haben in den Markt einzutreten.¹⁴⁾

Dagegen ist der *Betrieb selbständiger Parkflächen einer jPdÖR* (Parkhäuser und Tiefgaragen sowie die Unterhaltung von bewachten oder beschränkten nicht umbauten Parkplätzen) in der Regel ein steuerrelevanter Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. bzw. des § 4 Abs. 1 oder 3 KStG.

Die entgeltliche Bereitstellung selbständiger Parkflächen ist nicht nur durch kommunale Trägerkörperschaften vorstellbar, sondern privaten Anbietern ist es rechtlich und tatsächlich jederzeit möglich, diese Form der Parkplatzüberlassung durchzuführen. Somit treten die Leistungsangebote von jPdÖR und von Privaten an parkplatzsuchende Endverbraucher zueinander in *Wettbewerb*, da aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigt werden. Dies gilt selbst dann, wenn Parkzeitbeschränkungen nach der StVO angeordnet werden. Bei der Überlassung selbständiger Parkplätze kann daher eine beabsichtigte Verkehrssteuerung nicht zur Nichtsteuerbarkeit führen.¹⁵⁾

Nach der hier vertretenen Sichtweise wird eine Gleichbehandlung der Wettbewerbssituation von selbständigen Parkplatzangeboten (Parkhäuser, Tiefgaragen etc.) und unselbständigen öffentlichen Parkflächen (z.B. Parkbuchten oder Parkstreifen) als unzutreffend abgelehnt.¹⁶⁾ Begründung: Die gebührenpflichtige Aufstellung von Parkuhren oder Parkscheinautomaten an unselbständigen Parkstreifen oder Parkbuchten öffentlicher Straßen, auf der Grundlage der StVO, ist eine *konkurrenzlose hoheitliche Aufgabe der öffentlichen Hand*. Private Unternehmer können keine öffentlich geprägten Kurzzeitparkplätze anbieten. Dazu wäre eine Sondernutzungserlaubnis

10) Vgl. Wagner, UVR 2008, 335.

11) BFH v. 1.12.2011, V R 1/11, BStBl II 2017, 834, i.V.m. BMF v. 27.7.2017, BStBl I 2017, 1239.

12) FG Baden-Württemberg v. 8.4.2016, 10 K 1439/14, EFG 2016, 1191, m. Anm. Wagner.

13) Vgl. Abschn. 2b.1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451, Rz. 37 (Beispiele) sowie SenFin Berlin v. 22.6.2018, IA 3-BT 0061-1/2018, Neuregelung der Umsatzsteuer der öffentlichen Hand durch § 2b UStG (ab 1.1.2017/2021), Fallsammlung „Parkraumbewirtschaftung“.

14) Vgl. BFH v. 10.2.2016, XI R 26/13, BStBl II 2017, 857.

15) Gegenüber der Rechtsprechung v. 27.2.2003, V R 78/01, änderte der BFH mit Urteil v. 1.12.2011, V R 1/11, seine Rechtsauffassung dahingehend, dass allein die Anwendung der StVO einen wettbewerbsrelevanten Markt per se nicht ausschließen kann und damit eine Wettbewerbsbeeinträchtigung automatisch zu verneinen wäre. Bei selbständigen (abgeschlossenen) Parkplatzflächen ist vielmehr von einer marktgängigen Tätigkeit auszugehen, deren Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, auch wenn dabei die StVO zugrunde gelegt wird.

16) Die gleiche Ansicht wird z.B. von Lippross, Umsatzsteuer, 2017, 476; Boos in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 16 Rz. 998, 1029 und 1040; Widmann, dStG I./2016, 81, vertreten. Eine andere Auffassung wird dagegen von Stadie in Rau/Dürwächter, UStG (Kommentar), § 2 UStG Rz. 1322 sowie § 2b UStG Rz. 252, Stand: Oktober 2017; Hammerl/Fietz, MwStR 2017, 58/59; Seer/Klemke, BB 2010, 2022, vorgetragen. Zweifelnd: Trost/Menebröcker, DB 2017, 746.

erforderlich, deren Beantragung vermutlich nicht erfolgreich wäre.

Die Besteuerung der hoheitlichen Parkraumbewirtschaftung sollte meines Erachtens mangels Wettbewerbsrelevanz weiterhin verneint werden, denn diese besondere Form des kommunalen Parkplatzangebots dient vorrangig der Regulierung des fließenden Verkehrs.

2. Besteuerung der Parkraumbewirtschaftung öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften (Zeiträume: 2017 bis 2020/ab 2021)

Innerhalb der steueranalytischen Darlegung werden mögliche kommunale Parkplatzangebote in *sieben verschiedenartige entgeltliche Nutzungskategorien* eingeteilt:

- Bereitstellung unselbständige Parkflächen entlang öffentlicher Straßen
 1. Aufstellen von Parkuhren und Parkscheinautomaten (Kurzzeitparken)
 2. Erstellung spezieller Parkausweise (z.B. Anwohnerparken)
- Überlassung von selbständigen Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen
 3. längerfristige Parkplatzvermietung auf Dienstgrundstücken
 4. nicht umbaute Parkflächen mit gewerblichem Charakter (Kurzzeitparken)
 5. Parkhäuser und Tiefgaragen (insbesondere Kurzzeitparken)
 6. längerfristige Mieterparkplätze
 7. längerfristige Garagen- oder Parkplatzvermietung an Nichtmieter

Es können auch Mischnutzungen in Betracht gezogen werden, wie beispielsweise die dauerhafte entgeltliche Überlassung von Stellplätzen an feste Mieter in Parkhäusern oder Tiefgaragen (z.B. Motorrad-Abstellplätze).

Die steuerliche Beurteilung der kommunalen Parkraumbewirtschaftung setzt sich zwischen dem 1.1.2017 und 1.1.2021 wahlweise aus der Beibehaltung des alten Besteuerungsrechts (Einschränkung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR gemäß § 2 Abs. 3 UStG a.F.) oder der Anwendung des neuen Besteuerungsverfahrens (Einschränkung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR nach § 2b UStG) zusammen.

2.1 Beschränkung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. durch die körperschaftsteuerliche Anbindung (altes Recht)

Trotz Einführung eines neuen Besteuerungsverfahrens auf der Grundlage des § 2b UStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 UStG wird es öffentlich-rechtlichen Körperschaften durch die gesetzliche Einarbeitung einer optionalen Übergangsregelung gemäß § 27 Abs. 22 UStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 ermöglicht, an die herkömmliche überholte körperschaftsteuerliche Orientierung des Besteuerungsverfahrens über den 31.12.2016 hinaus (bis maximal bis 31.12.2020) festzuhalten.

Dadurch kann die Anbindung der Umsatzsteuer an körperschaftsteuerliche Kriterien des § 4 KStG der alten bzw. zwischenzeitlichen Rechtsgrundlage zur Feststellung der Unternehmereigenschaft öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften fortgeführt werden (§ 2 Abs. 3 UStG a.F. nebst Abschn. 2.11 UStAE in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und § 4 KStG nebst R/H 4.1 bis 4.5 KStR/KStH).

Die kostenpflichtige Zurverfügungstellung von kommunalen Parkplätzen bewegt sich somit während der Übergangsphase in dem steuerlichen Spannungsfeld der Abgrenzung zwischen einer hoheitlichen, vermögensverwaltenden und gewerblichen Parkraumbewirtschaftung.

2.1.1 Hoheitliche (nichtunternehmerische) Parkraumüberlassung

Bei der entgeltlichen Überlassung kommunaler Parkplätze liegt ein hoheitliches Handeln im Sinne des § 4 Abs. 5 KStG als Ausübung der öffentlichen Gewalt vor, wenn sich die Tätigkeit der jPdÖR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung vollzieht. Dies ist dann der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit die *Anwendung von hoheitlichen Befugnissen* umfasst.¹⁷⁾

Die hoheitliche Überlassung *unselbständiger Parkflächen* an öffentlichen Straßen als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO liegt immer dann vor, wenn die zuständige Straßenverkehrsbehörde (z.B. der Landkreis oder eine kreisfreie Stadt) das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnung (= Verwaltungsakt) verfügt und dies durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht hat. Parkuhren und Parkscheinautomaten sind nach § 13 StVO als Einrichtung zur Überwachung der Parkzeit auf hoheitlicher Grundlage anzusehen. Verstöße gegen die Einhaltung der zulässigen Parkzeit werden nach § 49 Abs. 1 Nr. 13 StVO als hoheitliche Ordnungswidrigkeit sanktioniert. Im Unterschied dazu führt beispielsweise die Überschreitung der zulässigen Parkzeit bei einem nicht hoheitlich betriebenen Parkhaus oder einer Tiefgarage nur zu einem erhöhten Entgelt oder einer Vertragsstrafe auf zivilrechtlicher Grundlage.

Die Frage, ob eine Fläche förmlich nach dem Straßen- und Wegerecht dem Gemeingebrauch zum öffentlichen Verkehr gewidmet ist oder nicht, ist für die hoheitliche Betrachtungsweise völlig ohne Bedeutung. Die StVO gilt nämlich überall dort, wo tatsächlich öffentlicher Verkehr stattfindet.

Als kostenpflichtiges hoheitliches Kurzzeitparken im Rahmen der StVO wird der Betrieb von *Parkuhren und Parkscheinautomaten* am Straßenrand angesehen. Auch die Ausstellung spezieller gebührenpflichtiger *Parkausweise* (z.B. Anwohnerparken) der zugehörigen unternehmerischen Parkraumbewirtschaftung zugerechnet. Die hoheitliche Form der Parkraumbewirtschaftung unterliegt weder der Ertrag- noch der Umsatzsteuer.¹⁸⁾

17) Vgl. EuGH v. 14.12.2000, C-446/98, UR 2001, 108, m. Anm. Widmann.

18) Zur Wettbewerbs- bzw. Marktrelevanz der hoheitlichen Parkraumbewirtschaftung siehe die Ausführungen in Gliederungspunkt 1.3.

2.1.2 Vermögensverwaltende (nichtunternehmerische) Parkraumüberlassung

Die *Vermögensverwaltung* im Sinne des § 14 Satz 3 AO wird Mangel gewerblicher Betätigung grundsätzlich dem nichtunternehmerischen (nichtsteuerbaren) Tätigkeitsbereich einer öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft zugeordnet. Für die Bestimmung und Abgrenzung des Begriffs „Vermögensverwaltung“ können die einkommensteuerrechtlichen Interpretationen im Sinne von R 15.7 EStR 2012 herangezogen werden. Nach dieser Definition ist nicht ausgeschlossen, dass auch die Vermietung von fremdem Vermögen als vermögensverwaltende Tätigkeit zu qualifizieren ist (z.B. Untervermietung nicht eigener Parkplätze).¹⁹⁾

Eine längerfristige ohne weitere Nebenleistungen erfolgende Vermietung von nicht umbauten *selbständigen Parkflächen* außerhalb öffentlicher Straßen an feste Mieter stellt grundsätzlich nur eine für die Kommune steuerlich unbeachtliche reine Vermögensverwaltung dar. Dies gilt auch dann, wenn keine festen – z.B. nummerierten – Stellplätze angeboten werden, sondern bloß das Recht eingeräumt wird, das Fahrzeug auf irgendeinem innerhalb einer vorgegebenen Gesamtfläche zur Verfügung stehenden Parkplatz abzustellen.

Sollten Nebenleistungen in Form der Reinigung von Gebäudeflächen und der Bestellung eines Hausmeisters erbracht werden, würden diese speziellen Verrichtungen nicht dazu führen, dass eine steuerliche Umqualifizierung der Parkplatzüberlassung von einer vermögensverwaltenden zu einer gewerblichen Tätigkeit vorzunehmen wäre. Derartige Sonderleistungen werden typischerweise im Zusammenhang mit reinen Vermietungsumsätzen erbracht.²⁰⁾

Die entgeltliche Parkplatzüberlassung durch Behörden oder anderer Dienststellen an ihre Bediensteten ist gemäß R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015 als nichtsteuerrelevante Vermögensverwaltung anzusehen, soweit sie ohne weitere Leistungen erfolgt. Gleiches gilt, wenn Stellplätze entgeltlich an behördenfremde Dauernutzer vergeben werden.

2.1.3 Wirtschaftliche (unternehmerische) Parkraumüberlassung

a) Betriebe gewerblicher Art (§ 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 KStG)

Die wirtschaftliche Betätigung einer jPdÖR, die im Zusammenhang mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben entsteht, kann einen steuerpflichtigen BgA begründen, sofern die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG in Verbindung mit R 4.1 KStR 2015 erfüllt werden. Dazu zählen insbesondere: Selbständigkeit (130 000 €-Grenze), Gewichtigkeit (35 000 €-Grenze) und Nachhaltigkeit. Es ist keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich (nur Einnahmeerzielung). Dauerverlustbetriebe werden als BgA anerkannt. Nach § 4 Abs. 3 KStG zählen auch Verkehrsbetriebe zu den steuerrelevanten BgAs, wozu auch die Betriebe des ruhenden öffentlichen Verkehrs gehören (z.B. bewachte Parkplätze sowie Parkhäuser und Tiefgaragen), ohne dass die besonderen Anforderungen des § 4 Abs. 1 KStG vorliegen müssen.²¹⁾ Auch die gewerblich geprägte Vermietungstätigkeit im Sinne von H 15.7 Abs. 2 EStH 2017 ist als steuerpflichtiger BgA anzusehen. Zum Begriff des BgA verweist § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG.

Die entgeltliche Bereitstellung von *selbständigen (abgeschlossenen) Parkflächen* in Parkhäusern, Tiefgaragen oder auf nicht umbauten selbständigen (bewachten) Parkplätzen abseits öffentlicher Straßen durch öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaften, die diese auf eigenem oder gepachtetem Grund und Boden unterhalten, werden steuerlich stets als *wirtschaftliche Tätigkeit* behandelt.

Sollte eine Stadt oder Gemeinde für eine im Rahmen der StVO erfolgende und damit dem Grunde nach als hoheitliche Maßnahme anzusehende Parkraumüberlassung eine betriebliche Organisation vorhalten (z.B. ein Parkhaus oder eine Tiefgarage), würde es sich steuerlich zwar um einen „Hoheitsbetrieb“ i.S.d. § 4 Abs. 5 KStG handeln. Dieser würde jedoch gleichzeitig als „Verkehrsbetrieb“ i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG und damit aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Vorrangregelung als BgA zu qualifizieren sein (§ 4 Abs. 3 KStG geht § 4 Abs. 5 KStG als „lex specialis“ vor). Die Frage der Geltung der StVO sowie die öffentlich-rechtliche Grundlage der Gebührenerhebung wären insoweit unbeachtlich.

Nach der Rechtsprechung des BFH²²⁾ ist der Betrieb eines Parkhauses auch dann eine wirtschaftliche (gewerbliche) Tätigkeit, wenn sich die jPdÖR auf Grund einer Benutzungssatzung der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient.

Handelt eine Kommune bei der kostenpflichtigen Zurverfügungstellung selbständiger Parkflächen nicht im Rahmen der StVO, liegt in der Regel eine wirtschaftliche Tätigkeit vor. In diesem Fall ist zu prüfen, ob hierdurch ein steuerrelevanter BgA im Sinne des § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 KStG begründet wird. Dieser liegt immer dann vor, wenn die Tätigkeit über eine bloße Vermögensverwaltung im Sinne des § 14 Satz 3 AO hinausgeht, d.h. entweder werden neben der reinen Vermietung zusätzliche Leistungen erbracht (Bewachung der Fahrzeuge, Sonderausstattungen etc.) oder aber für die Tätigkeit sind zumindest Ansätze einer betrieblichen Organisation erforderlich, die nach der Verkehrsauffassung ihrer Art und ihrem Erscheinungsbild nach eine gewerbliche Vermietung darstellt (z.B. Stellplatzvermietung in einem Parkhaus oder einer Tiefgarage).

b) Abgrenzungsprobleme

Praktische Abgrenzungsschwierigkeiten können sich bei der Bereitstellung von *selbständigen Parkplätzen auf nicht umbauten zusammenhängenden Flächen (Außenstellplätze)* abseits öffentlicher Straßen ergeben. Diese Überlassungen erfolgen oft nicht mehr im Rahmen eines „bewachten Parkplatzes“, für den ein Aufsehen verpflichtet wird (dann läge unstrittig ein steuerrelevanter BgA vor). Vielmehr wird die Parkgebühr nur mittels Parkscheinautomaten erhoben. Werden solche Parkplatzeinrichtungen z.B. durch Abschrankungsanlagen baulich von den öffentlichen Verkehrsflächen abgetrennt, vermittelt dieses auch ohne vor Ort beschäftigtes Personal regelmäßig das äußere Bild eines Gewerbebetriebs. Das Vorliegen eines BgAs wäre nach § 4 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 KStG zu bejahen.

19) Vgl. z.B. BFH v. 6.10.1982, I R 7/79, BStBl II 1983, 80.

20) Vgl. FG Düsseldorf v. 21.9.2005, 5 K 5195/02 U, EFG 2006, 605, Rz. 52.

21) Vgl. Märtens in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2015, § 4 KStG Rz. 83.

22) BFH v. 10.12.1992, V R 3/88, BStBl II 1993, 380. Diese Sichtweise wurde von der Finanzverwaltung in R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015 übernommen.

Der BFH²³⁾ hat Kriterien zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher (gewerblicher) Tätigkeit und reiner Vermögensverwaltung beim Betrieb des entgeltpflichtigen Kurzzeitparkens entwickelt. Daraus ergibt sich, dass der Betrieb eines Parkplatzes bereits dann als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist, wenn

1. die Zu- und Ausfahrt (mit oder ohne Personal) reguliert wird,
2. ein nutzungszeitabhängiges Entgelt erhoben wird, und
3. ein häufiger Mieterwechsel stattfindet.

Die Richter des BFH sehen es als unerheblich an, dass der die gewerbliche Parkplatzvermietung kennzeichnende Betrieb keinen großen Aufwand für Sachanlagen und Personal erfordert, sodass eine Gewerblichkeit selbst dann angenommen werden kann, wenn aufgrund weitestgehender Automatisierung ein überaus geringer Personalaufwand anfällt.

Liegt keine bauliche Abtrennung vor, dürfte in der Regel allein das Aufstellen eines Parkscheinautomaten (z.B. bei einem Strandparkplatz) vom äußeren Erscheinungsbild her noch nicht für die Annahme eines Gewerbebetriebs und damit eines steuerrelevanten BgA ausreichen. Von der Finanzverwaltung wird in einer solchen Fallkonstellation kein „Verkehrsbetrieb“ im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG angenommen.

c) Steuerbare Umsätze bei der Stellplatzüberlassung

Die Umsätze der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Parkraumbewirtschaftung unterliegen nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG der Regelsatzbesteuerung gemäß § 12 Abs. 1 UStG, wobei es nach Abschn. 4.12.2 Abs. 1 Satz 4 UStAE nicht auf die Dauer der Nutzung eines Stellplatzes ankommt. Auch die Gebührenerhebung für die kurzfristige Sondernutzung von selbständigen Parkflä-

chen (z.B. anlässlich einer Großveranstaltung im Sport- oder Kulturbereich) ist gemäß Abschn. 4.12.2 Abs. 1 Satz 6 UStAE umsatzsteuerpflichtig, soweit ein BgA im Sinne von § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 KStG vorliegt.

Die Vermietung eines Fahrzeugabstellplatzes ist jedoch umsatzsteuerfrei, wenn sie als Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung (dazu zählen insbesondere steuerfreie Grundstücksvermietungen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) in Erscheinung tritt. Für die Annahme einer Nebenleistung ist es unschädlich, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden. Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen werden. Die Verträge können auch zu unterschiedlichen Zeitpunkten zustande kommen. Für die Annahme einer Nebenleistung ist ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz erforderlich. Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn der Platz für das Abstellen des Fahrzeugs Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes ist oder sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks befindet.²⁴⁾

Sollte eine steuerfreie Nebenleistung zum steuerfreien Hauptmietvertrag vorliegen, besteht auch im Hinblick auf die Vermietung des Fahrzeugstellplatzes die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, soweit die Voraussetzungen gemäß § 9 UStG erfüllt werden.

Wichtig: Nach § 4 Abs. 3 KStG zählen auch Verkehrsbetriebe zu den steuerrelevanten BgAs, wozu auch die Betriebe des ruhenden öffentlichen Verkehrs gehören (z.B. bewachte Parkplätze sowie Parkhäuser und Tiefgaragen), ohne dass die besonderen Anforderungen des § 4 Abs. 1 KStG vorliegen müssen.

23) BFH v. 9.4.2003, X R 21/00, BStBl II 2003, 520.

24) Vgl. Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Sätze 4 bis 9 UStAE.

Arbeits- und Orientierungshilfe: Steuerliche Beurteilung von Fahrzeugstellplätzen der öffentlichen Hand – Anbindung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. an das Körperschaftsteuerrecht (§ 4 KStG) nach dem 31.12.2016 (bis max. zum 31.12.2020) bei wirksamer Optionserklärung –

Kategorisierung von Parkplätzen	Steuerliche Einordnung	Konsequenzen (KStG)	Konsequenzen (UStG)	Hinweise
1. Das zur Gebührenpflicht führende Aufstellen v. Parkuhren u. Parkscheinautomaten an unselbständigen Parkflächen entlang öffentlicher Straßen (z.B. Parkbuchten oder Parkstreifen) i.R. der StVO = öffentliches Kurzzeitparken .	Hoheitliche Tätigkeit Die Betätigung ist jPdÖR vorbehalten und nur im Rahmen der StVO zulässig.	keine Steuerpflicht § 4 Abs. 5 KStG (R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015)	nicht steuerbar § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. (Abschn. 2.11 Abs. 12 Satz 2 UStAE)	- EuGH v. 14.12.2000, C-446/98 - BFH v. 27.2.2003, V R 78/01 - FG B-W v. 8.4.2016, 10 K 1170/14 Die Maßnahmen erfolgen zur <u>Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO</u> .
2. Gebührenpflichtige Erstellung von Sondergenehmigungen (Parkausweise) für Fahrzeughalter auf öffentlichen Parkplätzen (z.B. für Anwohner, Schwerbehinderte, Handwerker).	Hoheitliche Tätigkeit Die Betätigung ist jPdÖR vorbehalten und nur im Rahmen der StVO zulässig.	keine Steuerpflicht § 4 Abs. 5 KStG	nicht steuerbar § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F.	Die <u>behördlichen Sondergenehmigungen f. spezielle Parkberechtigungen</u> sind straßenverkehrsrechtl. (StVG, StVO) geregelt u. dienen als Maßnahme zur <u>Regelung des ruhenden Verkehrs</u> .
3. Längerfr. entgeltl. Überlassung selbständiger Parkflächen an feste Mieter außerhalb öffentl. Straßen <u>ohne zusätzliche Ausstattungen und Leistungen</u> oder extra <u>Zuordnung auf Dienstgrundstücken</u> (z.B. Parkplatzüberlassung an Mitarbeiter einer jPdÖR oder an behördenfremde Dauernutzer).	Vermögensverwaltung Es fallen für eine Vermögensverwaltung übliche Aufwendungen an.	keine Steuerpflicht § 14 Satz 3 AO (R 4.5 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015)	nicht steuerbar § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. (Abschn. 2.11 Abs. 2 Sätze 3 u. 4 UStAE)	- OFD Hannover v. 26.1.1999, DB 1999, 506 - <u>Ausschluss der Steuerrelevanz der Parkplatzüberlassung ist nur anwendbar, wenn sich das Vermietungsobjekt auf dem eigenen Grundstück befindet</u> (sonst ggf. BgA).

Kategorisierung von Parkplätzen	Steuerliche Einordnung	Konsequenzen (KStG)	Konsequenzen (UStG)	Hinweise
4. Entgeltliche Überlassung von selbständigen (abgeschlossenen) Parkflächen außerhalb öffentl. Straßen mit <u>zusätzlichen Ausstattungen u. Leistungen</u> (z.B. bewachte oder abgeschränkte Parkplätze), auch mittels Parkscheinautomaten. Der gewerbliche Charakter der Parkplatzvermietung tritt in d. Vordergrund.	Betrieb gewerblicher Art* <i>Die bloße Vermögensnutzung tritt hinter der Bereitstellung einer einheitl. Gewerblichen Organisation zurück.</i>	steuerpflichtig § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 KStG (R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015)	steuerpflichtig § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG (Abschn. 4.12.2 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 3 Sätze 1 bis 3 UStAE)	- BFH v. 22.9.1976, I R 102/74 - OFD Frankfurt/M. v. 27.6.1996, UR 1996, 394 - H 4.5 KStH 2015 (Bew. Parkplätze) - H 15.7 (2) EStH 2017 (Gewerbl. Charakter der Vermietungstätigkeit)
5. Entgeltliche Bereitstellung selbständiger (abgeschlossener) Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen in Parkhäusern und Tiefgaragen, z.B. mittels Parkscheinautomaten).	Betrieb gewerblicher Art* <i>Das gilt auch dann, wenn sich die jPdÖR aufgrund einer Benutzungssatzung od. einer Widmung zum öffentl. Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient.</i>	steuerpflichtig § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 KStG (R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015)	steuerpflichtig § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG (Abschn. 2.11 Abs. 12 Satz 1 UStAE) (Abschn. 4.12.2 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 3 Sätze 1 u. 2 UStAE)	- BFH v. 8.11.1989, I R 187/85 - BFH v. 10.12.1992, V R 3/88 - BFH v. 1.12.2011, V R 1/11
6. Entgeltliche Überlassung einer selbständigen (abgeschlossenen) Parkfläche außerhalb öffentlicher Straßen für Fahrzeuge an feste Mieter, soweit eine unselbst. Nebenleistung zu einer steuerfr. Grundstücksvermietung vorliegt (z.B. längerfristige Wohnungsvermietung).	Vermögensverwaltung <i>Es fallen für eine Vermögensverwaltung übliche Aufwendungen an.</i>	keine Steuerpflicht § 14 Satz 3 AO	nicht steuerbar § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. (Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Sätze 4 bis 9 UStAE)	- Es darf keine gewerbliche Prägung der Parkplatzvermietung vorliegen (dann ggf. BgA). - Getrennte Verträge (Wohnraum/Parkplatz) sind möglich, die aber zw. denselben Vertragspartnern abgeschlossen werden müssen. - Ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz ist erforderlich. - Stellungnahme der EU-Kommission v. 22.3.2001, MwSt auf Garagenmiete, UR 2002, 364 - EuGH v. 13.7.1989, 173/88
7. Vermietung e. selbständigen (abgeschlossenen) Parkfläche außerhalb öffentlicher Straßen (Parkplatz/Garage), die nicht in Verbindung mit einer stfr. Wohnungsvermietung steht.	Betrieb gewerblicher Art* <i>Es liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor.</i>	steuerpflichtig § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 KStG	steuerpflichtig § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG	

*) Zur Annahme eines steuerpflichtigen Betriebs gewerblicher Art (BgA) i.S. des § 4 Abs. 1 KStG muss die Tätigkeit von wirtschaftlichen Gewicht sein. In der Regel kann bei einem nachhaltigen Jahresumsatz von 35 000 € davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdÖR wirtschaftlich heraushebt (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015). Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 35 000 € im Einzelfall nicht erreicht, ist ein steuerrelevanter BgA nur anzunehmen, wenn besondere Gründe von der jPdÖR vorgetragen werden. Bei einer unmittelbaren Wettbewerbssituation zu anderen Parkplatzanbietern würde in der Regel ein besonderer Grund vorliegen (vgl. R 4.1 Abs. 5 Sätze 4 und 5 KStR 2015).

2.2 Wettbewerbsorientierte Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR mit Einführung des neuen § 2b UStG (neues Recht)

2.2.1 Struktur und Essenz des Systemwechsels

Die Struktur des neuen § 2b UStG lässt sich komprimiert so umschreiben, dass er in Abs. 1 aus einer Grundregel besteht (Erbringung von Leistungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt und eine Nichtbesteuerung zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt), die von zwei Ausnahmeregelungen ergänzt werden, wobei der Abs. 2 näher bestimmt, wann größere Wettbewerbsverzerrungen generell nicht vorliegen und der Abs. 3 festlegt, wann solche bei der Leistungserbringung an andere jPdÖR auszuschließen sind. Der Abs. 4 wiederum nimmt die Einschränkungen des § 2b Abs. 1 UStG für bestimmte Sondertätigkeiten zurück und beschreibt die zwingenden unternehmerischen Tätigkeiten kraft Gesetzes.²⁵⁾

In § 2b Abs. 1 bis 3 UStG wird gesetzlich definiert, wann keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen ist. Dies ist der Fall

- bei fehlender Marktrelevanz der Tätigkeit (Abs. 1),

- bei Unterschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 17 500 € (Abs. 2 Nr. 1),
- bei steuerfreien Tätigkeiten und Ausübung auf privatrechtlicher Grundlage (Abs. 2 Nr. 2),
- bei begünstigten Kooperationen zwischen verschiedener jPdÖR (Abs. 3).

Die Neuregelung führt zu einer eigenständigen umsatzsteuerlichen Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR. Die Orientierung an körperschaftsteuerlichen Auslegungen ist überholt. Auf die Abgrenzung zwischen einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) und einem Hoheitsbetrieb (§ 4 Abs. 5 KStG) sowie der reinen Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) kommt es nach dem Systemwechsel für § 2b UStG nicht mehr an. Zentraler Maßstab für die Beurteilung der Steuerbarkeit einer Leistung ist nunmehr die Wettbewerbsrelevanz einer Tätigkeit.

Einige Sonderregelungen innerhalb des Hoheitsbereichs von öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften (z.B. die Zusammenarbeit zwischen jPdÖR) werden zu-

25) Vgl. Korn in Bunjes, UStG, 2018, § 2b UStG, Rz. 7.

künftig nur noch in einem sehr engen und begrenzten Ausmaß gelten. Der Kernbereich des öffentlichen Handelns – *der originär hoheitliche Bereich*, in dem es keinen Wettbewerb gibt – wird aber auch in Zukunft nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Außerdem ist künftig zu beachten, dass eine *Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage* in der Regel nicht in den Anwendungsbereich des neuen § 2b UStG fällt, so dass insbesondere vermögensverwaltende Betätigungen i.S. des § 14 Satz 3 AO in Zukunft steuerbar bzw. gegebenenfalls steuerpflichtig behandelt werden müssen. Auch die bisherige Umsatzgrenze von jährlich 35 000 € je BgA hat keine Bedeutung mehr. Bei den Kooperationen zwischen den jPdöR (z.B. Beistandsleistungen) hängt die steuerbare unternehmerische Beurteilung davon ab, ob die in § 2b Abs. 3 UStG geregelten Voraussetzungen, bezogen auf die öffentlich-rechtliche Zusammenarbeit, erfüllt werden.

2.2.2 Folgewirkungen der Neuregelung auf die kommunale Parkraumbewirtschaftung

Das unter Gliederungspunkt 2.1.1 beschriebene hoheitliche (nichtunternehmerische) Kurzzeitparken beim *Betrieb von Parkuhren und Parkscheinautomaten an unselbständigen Parkflächen* entlang öffentlicher Straßen (z.B. Parkbuchten oder Parkstreifen) sowie die *Erstellung von Sondergenehmigungen* für bestimmte Fahrzeughalter (z.B. das Anliegerparken) auf der Grundlage der StVO ist nach meinem Dafürhalten auf § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG übertragbar und weiterhin dem nichtsteuerbaren Tätigkeitsbereich zuzuordnen.

Die kommunale Regelung des fließenden Verkehrs ist zweifelsfrei eine konkurrenzlose Aufgabe der öffentlichen Hand. Eine Markt- oder Wettbewerbsrelevanz ist ausnahmslos auszuklammern und damit per se eine Wettbewerbsbeeinträchtigung auszuschließen. Die Unternehmereigenschaft einer öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft ist auf dieser Grundlage gänzlich zu verneinen.

Beim entgeltlichen *Betrieb selbständiger Parkflächen einer jPdöR* (Parkhäuser und Tiefgaragen) sowie die *Unterhaltung* nicht umbauter Parkplätze) wird eine umsatzsteuerrelevante Unternehmereigenschaft auf der Grundlage des § 2 Abs. 1 UStG (auch bei Anwendung der StVO) nach wie vor zu bejahen sein.

Die *Vermietung von kommunalen Parkplätzen als Nebenleistung zu einer steuerfreien Wohnungsvermietung* ist nunmehr dem § 2 Abs. 1 UStG zu subsumieren. Dennoch ist die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG unverändert anwendbar.

Mit dem Wegfall der nichtsteuerbaren vermögensverwaltenden Handhabung bei der langfristigen entgeltlichen *Überlassung selbständiger Parkflächen an feste Mieter auf Dienstgrundstücken* außerhalb öffentlicher Straßen ohne besondere Ausstattungen und zusätzlichen Leistungen sowie extra Zuordnungen (z.B. Parkplatzüberlassung an Mitarbeiter einer jPdöR oder an behördenfremde Dauernutzer) sind für diese speziellen Parkplatzbereitstellungen nunmehr der § 2 Abs. 1 UStG zugrunde zu legen.

Arbeits- und Orientierungshilfe: Steuerliche Beurteilung von Fahrzeugstellplätzen der öffentlichen Hand – Einführung des § 2b UStG durch das StÄndG 2015 → Beendigung der Anknüpfung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. an § 4 KStG (ab 1.1.2017, spätestens ab 1.1.2021) –

Kategorisierung von Parkplätzen	privatrechtliches Handeln (Wettbewerb) Unternehmer	öffentl.-rechtliches Handeln (kein Wettbewerb) Nichtunternehmer	öffentl.-rechtliches Handeln (größere Wettbewerbsverzerrung) Nichtunternehmer	Hinweise:
1. Das zur Gebührenpflicht führende Aufstellen v. Parkuhren u. Parkscheinautomaten an unselbständigen Parkflächen entlang öffentlicher Straßen (z.B. Parkbuchten oder Parkstreifen) i.R. der StVO = öffentliches Kurzzeitparken.		nicht umsatzsteuerbar § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG „Ausübung öffentlicher Gewalt“ (öffentl.-rechtl. Sonderregelungen)		- Abschn. 2b.1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, Rz. 37 (Bsp.) Betätigung ist jPdöR vorbehalten und nur im Rahmen der StVO zulässig. Die Maßnahmen erfolgen zur <u>Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO.</u>
2. Gebührenpflichtige Erstellung von Sondergenehmigungen (Parkausweise) für Fahrzeughalter auf öffentlichen Parkplätzen (z.B. für Anwohner, Schwerbehinderte, Handwerker).		nicht umsatzsteuerbar § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG „Ausübung öffentlicher Gewalt“ (öffentl.-rechtl. Sonderregelungen)		Betätigung ist jPdöR vorbehalten und nur im Rahmen der StVO zulässig. Die <u>behördlichen Sondergenehmigungen f. spezielle Parkberechtigungen</u> sind straßenverkehrsrechtl. (StVG, StVO) geregelt u. dienen als Maßnahme zur <u>Regelung des ruhenden Verkehrs.</u>
3. <u>Längerfr. entgeltl. Überlassung selbständiger Parkflächen an feste Mieter</u> außerhalb öffentl. Straßen ohne <u>zusätzliche Ausstattungen und Leistungen</u> oder extra Zuordnung auf Dienstgrundstücken (z.B. Parkplatzüberlassung an Mitarbeiter einer jPdöR oder an behördenfremde Dauernutzer).	umsatzsteuerpflichtig § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG			- Abschn. 2b.1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, Rz. 6 + 7 (Bsp.) Die Parkraumüberlassung von jPdöR a. <u>privatrechtlicher Grundlage</u> (z.B. Mietvertrag) wird nicht v. § 2b UStG erfasst. Unternehmereigenschaft gem. § 2 Abs. 1 UStG (= Gleichstellung mit den priv. Wirtschaftsteilnehmern). Das Wettbewerbskorrektiv bleibt unberücksichtigt.

Kategorisierung von Parkplätzen	privatrechtliches Handeln (Wettbewerb) Unternehmer	öffentl.-rechtliches Handeln (kein Wettbewerb) Nichtunternehmer	öffentl.-rechtliches Handeln (größere Wettbewerbsverzerrung) Nichtunternehmer	Hinweise:
4. Entgeltliche Überlassung von selbständigen (abgeschlossenen) Parkflächen außerhalb öffentl. Straßen mit zusätzlichen Ausstattungen u. Leistungen (z.B. bewachte oder abgeschrankte Parkplätze).	umsatzsteuerpflichtig § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.		umsatzsteuerpflichtig § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.	- Abschn. 2b,1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, Rz. 37 (Bsp.) Trotz wirtschaftl. Betätigung (Parkplatzüberlassung) in öffentlich-rechtlicher Handlungsform liegt keine größere WettVerz. vor, soweit der Jahresgrenzwert v. 17 500 € nicht überschritten wird (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG).
5. Entgeltliche Bereitstellung selbständiger (abgeschlossener) Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen in Parkhäusern und Tiefgaragen, z.B. mittels Parkscheinautomaten).	umsatzsteuerpflichtig § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.		umsatzsteuerpflichtig § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.	- BFH v. 1.12.2011, V R 1/11 - Abschn. 2b,1 UStAE i.V.m. BMF v. 16.12.2016, Rz. 25, Rz. 35 (jew. Bsp.) Trotz wirtschaftl. Betätigung (Parkplatzüberlassung) in öffentlich-rechtlicher Handlungsform liegt keine größere WettVerz. vor, soweit der Jahresgrenzwert v. 17 500 € nicht überschritten wird (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG).
6. Entgeltliche Überlassung einer selbständigen (abgeschlossenen) Parkfläche außerhalb öffentlicher Straßen für Fahrzeuge an feste Mieter, soweit eine unselbst. Nebenleistung zu einer steuerfr. Grundstücksvermietung vorliegt (z.B. längerfristige Wohnungsvermietung).	steuerbar, aber umsatzsteuerfrei § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG.			- Getrennte Verträge (Wohnraum/Parkplatz) sind möglich, die aber zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen werden müssen. - Ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück u. Stellplatz ist erforderlich.
7. Vermietung e. selbständigen (abgeschlossenen) Parkfläche außerhalb öffentlicher Straßen (Parkplatz/Garage), die nicht in Verbindung mit einer stfr. Wohnungsvermietung steht.	umsatzsteuerpflichtig § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.			- Stellungnahme der EU-Kommission v. 22.3.2001 - Thema: MwSt auf Garagenmiete, UR 2002, 364 - EuGH v. 13.7.1989, 173/88

Die Neuregelung der Erhebung von Straßenbeiträgen in Hessen

Dr. Hans Henning Lohmann, Kassel¹⁾

Mit dem Gesetz zur Neuregelung der Erhebung von Straßenbeiträgen wurde in Hessen der „Erhebungszwang“ bei Straßenbeiträgen abgeschafft und den Gemeinden „die Entscheidungshoheit“ über die Beitragserhebung überlassen. Der Beitrag skizziert die Entwicklung des Gesetzes, erläutert die wesentlichen Neuregelungen und bewertet abschließend diese Reform des hessischen Abgabenrechts.

1. Geschichte und Konzeption des Neuregelungsgesetzes vom 28.5.2018

Am 7.6.2018 ist das hessische „Gesetz zur Neuregelung der Erhebung von Straßenbeiträgen“ vom 28.5.2018 (im Folgenden: „Neuregelungsgesetz“¹⁾) in Kraft getreten. Die sicherlich bedeutsamste Neuerung dieses Gesetzes besteht darin, dass an Stelle der erst fünfeinhalb Jahre zuvor durch das hessische KAG-Änderungsgesetz²⁾ eingeführten „Soll-Formulierung“ der Ermächtigung zur Beitragserhebung in § 11 Abs. 1 Satz 2 HessKAG³⁾ nun wieder eine „Kann-Formulierung“ getreten ist und in Verbindung damit in einem in § 93 Abs. 2 HGO⁴⁾ angefügten Satz 2 Straßenbeiträge nach den §§ 11, 11a HessKAG von der Geltung des Vorrangs der Erhebung besonderer Entgelte ausdrücklich „ausgenommen“ worden sind. Dem Gesetzgeber kam es mit diesen Änderungen, wie den Begründungen im ursprünglichen

Gesetzentwurf der Fraktion der FDP vom 16.1.2018 (im Folgenden: FDP-Entwurf⁵⁾) und im hierauf bezogenen Änderungsantrag der Fraktionen von CDU, BÜNDNIS 90/Die Grünen und FDP vom 8.5.2018⁶⁾ zu entnehmen ist, darauf an, den „Erhebungszwang“ bei Straßenbeiträgen abzuschaffen und den Gemeinden „die Entscheidungshoheit“ über die Beitragserhebung zu überlassen.

¹⁾ Der Autor, von 2002 bis 2010 Vorsitzender Richter am Hessischen VGH in Kassel, ist Rechtsanwalt und als freier Mitarbeiter in einer Kasseler Rechtsanwaltskanzlei tätig.

1) HessGVBl. 2018, 197.

2) Gesetz v. 21.11.2012, HessGVBl. 436.

3) Hessisches Gesetz über kommunale Abgaben i.d.F. der Bekanntmachung v. 24.3.2013, HessGVBl. I, 134.

4) Hessische Gemeindeordnung i.d.F. der Bekanntmachung v. 7.3.2005, HessGVBl. I, 142.

5) HessLT-Drucks. 19/5839.

6) HessLT-Drucks. 19/6375.