

Jahrestagung IKZ

Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand - Anwendungsfragen des § 2b UStG

am 18. September 2017 in Düsseldorf

Referent:

Claus Peter Pithan –Dipl. Finanzwirt
Leiter der internen Steuerberatungsstelle
des Landschaftsverbandes Rheinland

Schlussantrag des Generalanwalts C-344/15 vom 08. September 2016

Bau und Verwaltung mautpflichtiger Straßen

„Die Tätigkeit, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, kann sinnwidrig erscheinen.

Die Besteuerung führt nämlich zu **erheblichen verwaltungstechnischen Komplikationen ohne ersichtliche Auswirkungen** auf die öffentlichen Finanzen, außer dass **Finanzmittel von einem Konto auf ein anderes verschoben werden.**“

Zwei wesentliche Gründe sprechen aber für diese **Besteuerung**, wenn die **Tätigkeit öffentlicher Einrichtungen** ihrer **Art** nach einer **gewöhnlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nahekommt**.

Wer hat diese Aussage getätigt?

Schlussantrag des Generalanwalts C-344/15 vom 08. September 2016

Bau und Verwaltung mautpflichtiger Straßen

- **Erstens** erfordert der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung mit der Mehrwertsteuer, dass nach Möglichkeit jede wirtschaftliche Tätigkeit dieser Besteuerung unterworfen wird.
- **Zweitens** kommt es zu verschiedenartigen Wettbewerbsverzerrungen, wenn sich öffentliche Einrichtungen unter **denselben Bedingungen betätigen**, wie es auch private Wirtschaftsteilnehmer tun oder tun könnten, dabei aber nicht besteuert werden.

Konkurrentenklage anhängig / drohen!

Allgemeine Einleitung

Zeittafel

Februar 2012:
Bericht der
Bund Länder AG,
Vorschlag:
- amtliche Veröffentlichung
- Übergangszeitraum 5 Jahre
- Vorsteuer § 15 a UStG

06.12.2011
Mitteilung der EU-
Kommission zur Zukunft
der Mehrwertsteuer

Juni 2014:
Vorschlag der Bund Länder AG

„§ 2 b UStG-E“ –Inhalte:
– Form des Tätigwerdens
– Abgrenzung „größere
– Wettbewerbsverzerrungen“
– Anleihe Art. 12 Absatz 4
EU-Vergaberichtlinie

13.10.2013 –
24.04.2014
EU –
Konsultation

Artikel 12
Steueränderungsgesetz 2015
vom 02. November 2015
(BGBl. I S.1834)
- Aufhebung § 2 (3) UStG
- § 2b UStG neu
- ab 01.01.2017
- Übergangsregelung
bis Ende 2020

18.12.2014
Zusammenfassung

BMF- Schreiben:

- Übergangszeitraum
Optionserklärung
(19.04.2016)
- Inhalte /
Abgrenzungsfragen
(16.12.2016)

10.11.2011:
BFH Urteil V R 41/10
Versagung der
Steuervergünstigung
von
Beistandsleistungen

November 2013:
Passus im Koalitionsvertrag
mit Ablehnung von
Steuerbelastung
kommunaler
Beistandsleistungen *

23.10.2014:
Beschluss der FMK-Inhalt:
– Zeitnahes Gesetzgebungsverfahren durch
BMF
– Veröffentlichung der BFH –Urteile
– Beinhaltet keine Aussage zur Übergangsfrist

Zeitpunkt ?

Regelung
auf EU
Ebene

* „Die interkommunale Zusammenarbeit soll steuerrechtlich nicht behindert werden. Wir lehnen daher eine umsatzsteuerliche Belastung kommunaler Beistandsleistungen ab und werden uns – soweit erforderlich – EU-rechtlich für eine umfassende Freistellung solcher Leistungen von der Umsatzsteuer einsetzen.“

Gesetzssystematik und Orientierung

Ausgangslage



Ausgangslage **MwStSystRL**

Wirtschaftliche Tätigkeiten =
alle Tätigkeiten, Erzielung von Einnahmen
Art. 9

Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen
Art. 13

Nichtbesteuerung würde zu größeren
Wettbewerbsverzerrungen führen

Befreiung, insbesondere
Art. 132

Sachverhalte Anhang I

Bisher = Keine Besteuerung von:

- Vermögensverwaltung
- Beistandsleistungen
- Betätigungen bis 30.678 / 35.000 Euro



Ausgangslage **UStG a.F.**

Öffentliche Gewalt
(Hoheitsbereich) § 4 Abs. 5 KStG

1. Betrieb gewerblicher Art
§ 2 (3) UStG
i. V. m **§ 4 (1) KStG**

2. Betrieb gewerblicher Art
§ 2 (3) UStG
i. V. m **§ 4 (1) KStG**

Land und Forstwirtschaft

Befreiung, insbesondere § 4 UStG

Sondersachverhalte § 2 Abs.3 S. 2 UStG

Gesetzssystematik und Orientierung

Ausgangslage **BFH-Rechtsprechung**



BFH vom 10.11.2011 – Leitsätze:

1. Gestattet eine Gemeinde gegen **Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle**, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage **oder** im Wettbewerb zu Privaten-- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.
2. Gleiches gilt für die **entgeltliche Nutzungsüberlassung** der Halle an eine **Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports**. Auch eine sog. **Beistandsleistung**, die zwischen **juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt** erbracht wird, ist **steuerbar** und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.

Gesetzsystematik und Orientierung

Ausgangslage - **Beistandsleistung**



Steuerliche Definition: Beistandsleistung

- **Leistungen an den Hoheitsbereich** einer anderen Kommune sind bei der leistenden Kommune weiterhin dem Hoheitsbereich zuzuordnen.
= nicht steuerbar im Sinne des UStG

Offene Frage: Zukünftig - USt???

- **Leistungen an Betrieb gewerblicher Art (auch Vermögensverwaltung) einer anderen Kommune** begründen bei der leistenden Kommune einen Betrieb gewerblicher Art.
= steuerbar und steuerpflichtig im Sinne des UStG, sofern keine Befreiungsvorschrift greift

Laut Verfügung zumindest auch schon bisher öffentlich rechtliche Vertrag erforderlich.



Gesetzessystematik und Orientierung

Ausgangslage – Vergleichsbetrachtung mit / ohne **Beistandsleistung**



**Call-Center
Kommune L**
geführt als Amt / Eigenbetrieb

**Hoheitsbereich
Kommune M**

**Mehrbelastung
der IKZ mit USt:
mindestens 10 Euro pro
Bürger / Jahr droht**

Eingangsrechnungen



Eingangsrechnung
von anderem
Unternehmer
30.000 Euro
zzgl. USt ~~5,700 Euro~~
35.700 Euro
Eigene
Personalkosten
70.000 Euro



Bezahlt
haushaltsbelastend

119.000 Euro

Vergleichsbetrachtung:

mit Beistandsleistung:

105.700 Euro

ohne Beistandsleistung:

119.000 Euro

Mehrbelastung:

13.300 Euro

12,58 %

Mehrbelastung schwankend in Abhängigkeit vom
Personalkostenanteil

Nebenrechnung:

Umsatzsteuer 19.000 Euro
Abzüglich VorSt - 5.700 Euro

Zahllast an das FA
somit:

13.300 Euro

Gesetzessystematik und Orientierung

Ausgangslage **BFH - Rechtsprechung**

Unternehmereigenschaft / -umfang nach aktueller Rechtsprechung:

Für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand gilt nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung -vereinfacht ausgedrückt- folgendes:

Tätigkeit

Privatrechtlicher* Grundlage

= **Unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit** (*grundsätzlich*)

* **BFH-Urteil vom 10.02.2016 (Az. XI R 26/13)**

Qualitätssicherung im Krankenhausbereich

Finanzgericht Münster vom 16.04.2014 (Az. 15 K 227/10 U)

Entscheidend ist, ob der **Vertragsgegenstand dem öffentlichen oder dem bürgerlichen Recht zuzurechnen ist**

Öffentlich-rechtlicher Grundlage

Grundsatz:

Hoheitsbetrieb (nichtunternehmerisch bzw. nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S.)

Ausnahme:

Wettbewerbsrelevante Tätigkeit

= **Unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit**

Die Abgrenzung von privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Verträgen erfolgt nach dem **Gegenstand und dem Zweck** der vertraglichen Regelung.

Entscheidend ist, ob der **Vertragsgegenstand dem öffentlichen oder dem bürgerlichen Recht zuzurechnen ist** (Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, Beschluss vom 10.04.1986 GmS - OGB 1/85, BVerwGE 74, 368, NJW 1986, 2359).

Ein Vertrag ist danach **insbesondere dann als öffentlich-rechtlich einzustufen,**

- wenn eine öffentlich-rechtliche Norm zum Abschluss eines solchen berechtigt,
- wenn öffentlich-rechtliche Normen bestehen, welche die Leistungspflichten regeln,
- wenn er in Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Norm geschlossen wird,
- wenn er die Verpflichtung eines Vertragspartners zum Erlass einer hoheitlichen Handlung enthält,
- wenn er an die Stelle einer sonst möglichen Regelung durch Verwaltungsakt tritt

oder

- wenn er sich auf eine öffentlich-rechtliche Berechtigung oder Verpflichtung des Bürgers bezieht

(vgl. z.B. Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen – OVG NRW, Beschluss vom 14.03.2013, 2 E 182/13, juris; Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 54, Rn. 27 ff.).

Der neue **§ 2b UStG** kann die „Leistungsbeziehungen“ zwischen ...

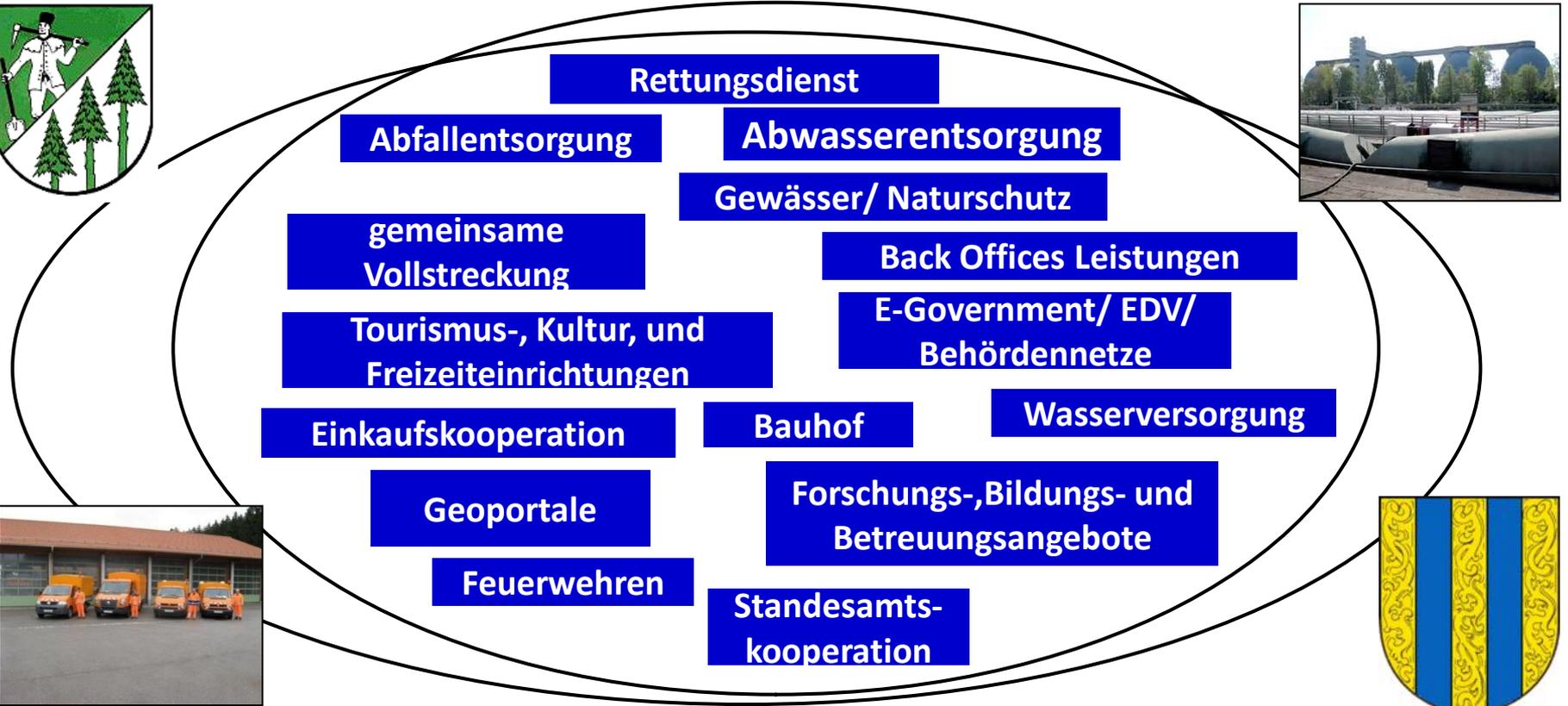
- Bund – anderen Mitgliedsstaat
- Bund – Land
- Mitgliedsstaat – EU
- Land – Land
- Stadt – Stadt / Kreis -Stadt
- Stadt – AöR / Zweckverband
- Hochschulen (Kooperationen)
- Rundfunkanstalten
- Kirchen (Kirchenrecht)
- IHK ...

tangieren.



Gesetzessystematik und Orientierung

Ausgangslage - Interkommunale Zusammenarbeit – Inhalte (Beispiele)





Zweckverband

Aktiengesellschaft

Verein

öffentlich-rechtliche
Vereinbarung /
Vertrag

BGB-Gesellschaft

Anstalt öffentlichen Rechts
(AÖR)

Arbeitsgemeinschaft

Stiftung

GmbH

privatrechtliche
Vereinbarung /
Vertrag

Kooperationen



Gesetzessystematik und Orientierung

Ausgangslage - Interkommunale Zusammenarbeit – Entscheidungs -Matrix

	Rechtsform	erforderliche Rechtsnormen	regelmäßig vorzusehende Organe	Finanzierung	Personal	allgemeine steuerliche Behandlung	Leistungsbeziehungen aus steuerrechtlicher Sicht (auch USt)
Zweckverband , § 4 ff. GKG NW							
Kommunalunternehmen, § 27 f. GKG NW							
öffentlich-rechtliche Vereinbarung § 23 ff. GKG NW							
Kommunale Arbeitsgemeinschaft, § 2 f. GKG NW							
GmbH nach GmbHG							
Rechtsfähige Stiftung, StiftG							
...							

Gesetzessystematik und Orientierung

Ausgangslage - Interkommunale Zusammenarbeit – Entscheidungs - Matrix

	Haushalterische Pflichten	Genehmigungs-behörde	weitere Erfordernisse, Besonderheiten	Bilanzierung Rechnungslegung	Konsolidierung	Personalmit-bestimmung	Politischer Einfluss	Gewinn-/ Verlustver-wendung	Haftung
Zweckverband , § 4 ff. GKG NW									
Kommunal-unternehmen, § 27 f. GKG NW									
öffentlich-rechtliche Vereinbarung § 23 ff. GKG NW									
Kommunale Arbeitsgemeinschaft, § 2 f. GKG NW									
GmbH nach GmbHG									
Rechtsfähige Stiftung, StiftG									
...									

Steuerpflicht

Steuerbefreiungen z.B. § 4 UStG oder Art. 132 MwStSystRL

Steuerbar

An jPÖR, gemeinsame spezifische öffentl. Interesse **Abs. 3 Nr. 2**

An jPÖR, gesetzlicher Bestimmung **Abs. 3 Nr. 1**

Privat-
rechtliches
Entgelt

Steuerbefreit ohne Optionsmöglichkeit (§ 9 UStG) **Abs. 2 Nr. 2**

Gleichartige Tätigkeit unter 17.500 Euro / KJ **Abs. 2 Nr. 1**

2b UStG = Öffentlich-rechtlicher Grundlage

Hilfsgeschäfte

**§ 2 (1)
UStG**

Anlage I MwStSystRL

Gesetzssystematik und Orientierung

Nach Einführung § 2b UStG

Mit Optionserklärung spätestens 01.01.2021
Ohne Optionserklärung ab 01.01.2017



MwStSystRL



UStG n.F. mit § 2b

Umfassender Systemwechsel bei der Besteuerung von jPÖR, Abkoppelung USt von KSt

Wirtschaftliche Tätigkeiten =

alle Tätigkeiten, nachhaltigen Erzielung von **Einnahmen**

Art 13 S.1

Tätigkeiten im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** obliegen

Art. 13 S.2

Nichtbesteuerung würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen

Art. 13 S.3

Sachverhalte Anhang I

Befreiung, insbesondere

Art. 132

Gewerblich oder beruflich (selbständig) =

jede nachhaltige Tätigkeiten, Erzielung von **Einnahmen**

§ 2 b (1) S.1

Tätigkeiten im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** obliegen

§ 2 b (1) S. 2 i.V.m. (2) und (3)

Nichtbesteuerung würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen

Sachverhalte § 2 b (4)

inklusive Anhang I MwStystRL

Befreiung, insbesondere

§ 4 UStG u. Art 132 MwStSystRL

Prüfschema

1. Prüfschema § 2b UStG

... somit auf privatrechtliche Grundlage grds. Unternehmer – unmittelbar § 2 UStG

- Absatz 1:**
- **jPÖR** mit Tätigkeiten nach **Absatz 4** stets Unternehmer
 - Rückausnahme von Unternehmerschaft (§ 2), sofern Tätigkeiten ausübt, die **ihnen im Rahmen öffentlicher Gewalt** obliegender
 - Rück-Rückausnahme - sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde

Ab hier nur noch Abgrenzung „größere Wettbewerbsverzerrung“

Nicht mehr abschließend! „insbesondere“

- Absatz 2 und 3:**
- keine größere Wettbewerbsverzerrungen, mit jeweils 2 Alternativen

- Absatz 2 :**
1. **gleichartige Tätigkeit** von einer jPÖR **17.500 Euro im KJ** nicht übersteigt
 2. vergleichbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage **steuerbefreit** (keine Option)

Absatz 3 : Leistungen an andere jPdÖR, wenn

Kooperationen / Zusammenarbeiten

1. Leistungen aufgrund **gesetzlicher Bestimmungen** nur von einer jPdÖR erbracht werden dürfen
2. Zusammenarbeit durch **gemeinsame spezifische öffentliche Interessen** bestimmt ist, sofern regelmäßig die **Tatbestände a-d kumulativ** vorliegen

- Absatz 4 :**
- jPÖR mit Tätigkeiten nach Absatz 4 stets Unternehmer
 - hier insbesondere mit Verweis auf **Anhang I MwStSystRL**

Ausführliche Erörterung / Veranschaulichung des BMF-Schreibens

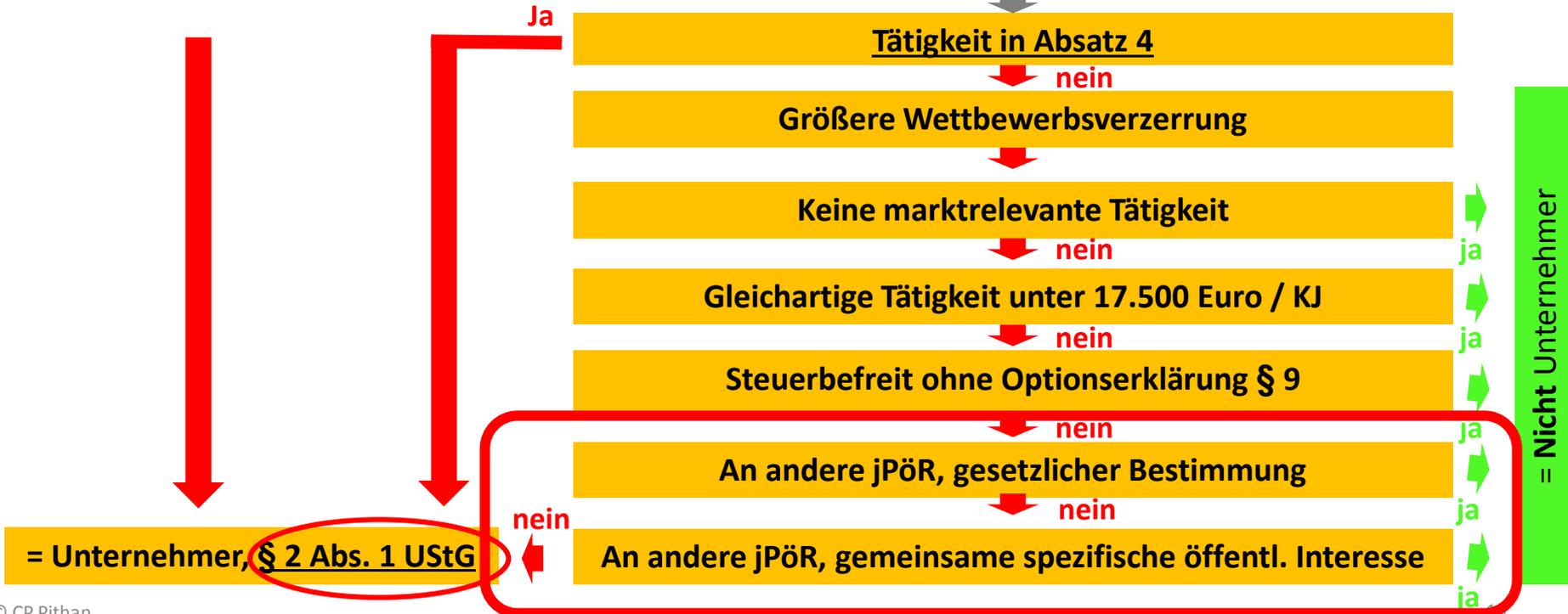
2. Prüfkonzeppte

„All-In bei der Ust“

Tätigkeit (alle Erträge im Haushalt – auch Verträge, Tausch und tauschähnliche)

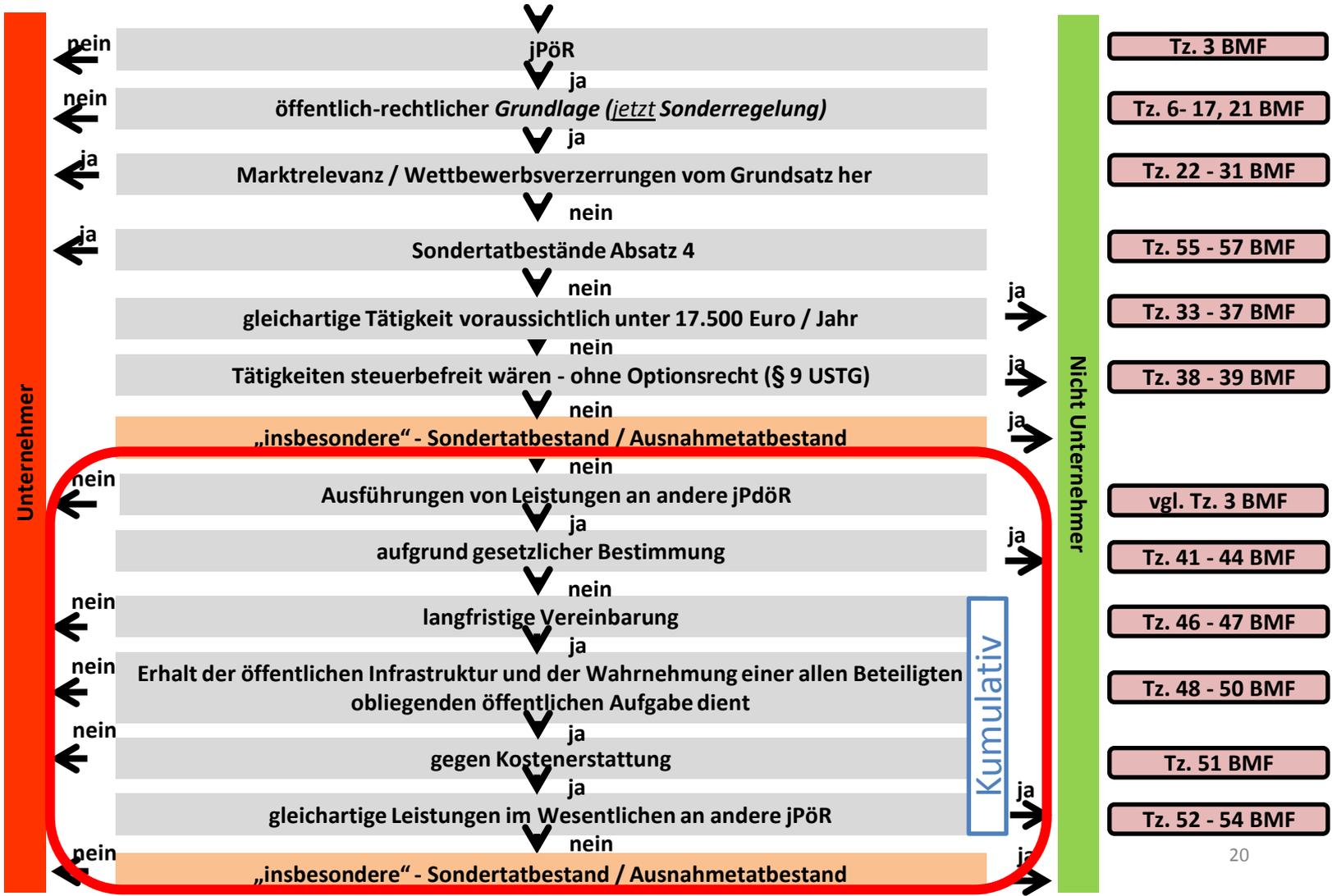
Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG



Ausnahme:
Hilfsgeschäft

Tz. 19 u. 20 BMF



BMF-Schreiben zu § 2b UStG

3. Prüfschema - umfassende

EuGH-Urteil vom 12. Mai 2016
(C-520/14 „Gemeinde Borsele“)

„Zur **wirtschaftlichen** Tätigkeit von Schülertransportdienstleistungen einer Gebietskörperschaft“

Leitsatz:
Artikel 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine Gebietskörperschaft, die eine Schülertransportdienstleistung unter Bedingungen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen erbringt, keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und damit keine Steuerpflichtige ist.

V R 44 /15 (BFH Urteil vom 15.12.2016)

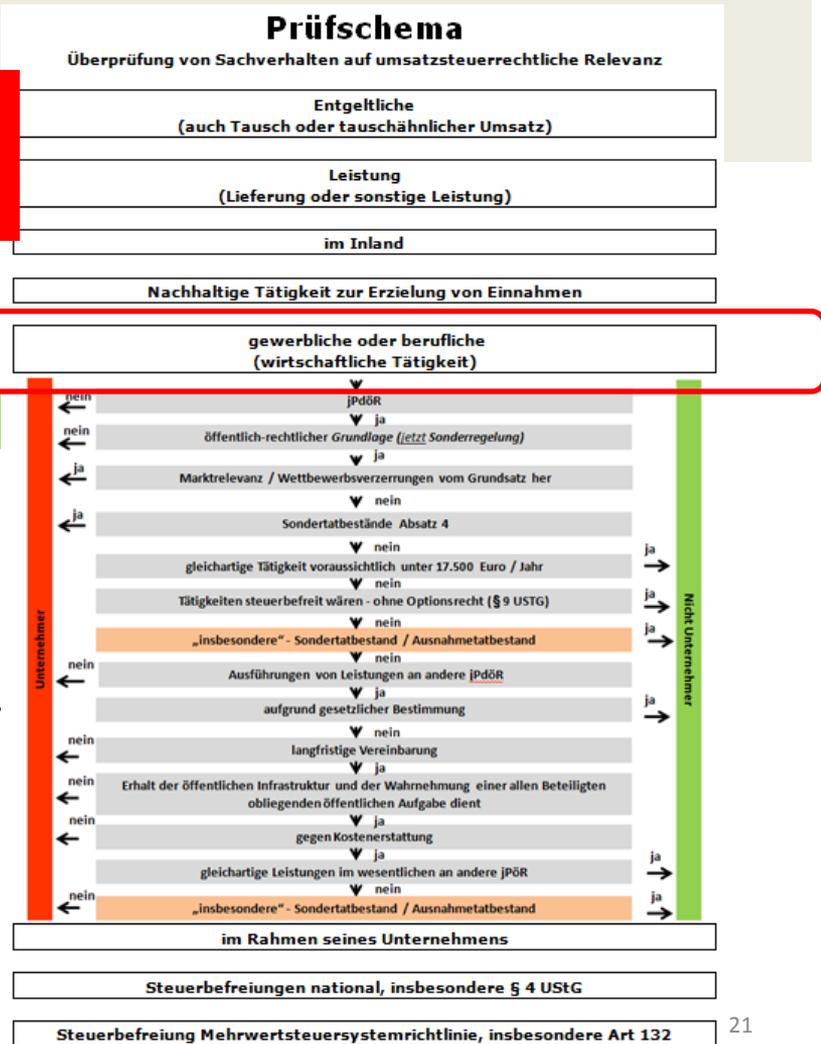
XI R 12/15 (BFH Urteil 28.06.2017)

V R 23/16 (anhängiges Verfahren)

Asymmetrie:
Entgelt -Kosten
„Geringes Entgelt“

Tz. 4 u. 5 BMF

Ausnahme:
Hilfsgeschäft



Asymmetrie:
Entgelt -Kosten
„*Geringes Entgelt*“

EuGH-Urteil vom 12. Mai 2016 (C-520/14 „Gemeente Borsele“)

Überprüfung der **wirtschaftlichen / unternehmerischen Tätigkeit**

Aus Urteil entwickelte Prüfabfolge (skizzenhaft):

1. Ebene

- Liegt eine **entgeltliche Leistung** / Tätigkeit vor?
 - Die **Höhe des Entgelts** ist bei dieser Betrachtungsebene **nicht entscheidungserheblich!**

2. Ebene

- Liegt eine **wirtschaftliche Betätigung** vor?
 - Falls ja, dann unternehmerische Betätigung!
 - Die **Höhe des Entgelts kann** bei dieser Betrachtungsebene **von Bedeutung** sein!
Niedriges Entgelt kann als ein **Indiz** für eine nicht wirtschaftliche Betätigung angesehen werden!

3. Ebene

- **Würdigung aller Gesamtumstände** des konkret vorliegenden Einzelfalles!

BMF-Schreiben zu § 2b UStG

Abs. 3 Nr. 1

aufgrund gesetzlicher Bestimmung

Zusammenarbeit der jPÖR, die aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen nur von jPÖR erbracht werden dürfen

- Leistungen = den jPÖR **gesetzlich** vorbehalten bzw.
Erbringung **privaten** Wirtschaftsteilnehmern gesetzlich **verwehrt** ist
- Leistungen = die **eine jPÖR** aufgrund geltender **gesetzlicher Bestimmungen** ausschließlich bei einer **anderen jPÖR nachfragen darf**

- *gemeinsame Standes- und Ordnungsämter*
- *Abnahme von **Berufsabschlussprüfungen** durch eine **IHK** für eine andere*

gesetzlichen Bestimmungen =

nicht deckungsgleich mit dem Begriff der öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen

„im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ (§ 2b Absatz 1 Satz 1 UStG)

(Alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes- oder Landesrechts sowie die besondere Rechtsetzung der Kirchen, **nicht jedoch** Bestimmungen, die von **einer mit Satzungsautonomie** ausgestatteten jPÖR für ihren Bereich erlassen wurde (z. B. Sparkassensatzungen). Die Vorschrift gilt auch für ratifizierte Staatsverträge.)

- **Nicht entscheidend**, in welchem Bereich die **empfangende jPÖR die bezogenen Leistungen verwendet** ²³

BMF-Schreibenzu § 2b UStG

Abs. 3 Nr. 2 a

langfristige Vereinbarung

Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen, insbesondere (nicht abschließend)

- Öffentlich-rechtlicher Vertrag
- Verwaltungsabkommen
- Verwaltungsvereinbarungen
- Staatsverträge

Langfristigkeit

- Bewertung / Beantwortung „ex ante“
- Immer dann, wenn auf unbestimmte Zeit geschlossen
- Regelmäßig, bei mindestens fünf Jahren
- Kürzere Zeitraum möglich, wenn nach Art der Tätigkeit üblich

BMF-Schreiben zu § 2b UStG

Abs. 3 Nr. 2 b

Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dient

Erhalt der Infrastruktur auch deren:

- Förderung
- Ausbau
- Errichtung

Öffentliche Infrastruktur umfasst alle Einrichtungen materieller und institutioneller Art, die für die Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des § 2b Absatz 1 UStG notwendig sind

- **Materielle bzw. technische** und **digitale** Infrastruktur
- **Immaterielle bzw. soziale** Infrastruktur
- **Institutionelle** Infrastruktur
- „**Kirchliche** Infrastruktur“

z.B. Verkehrswegenetz, Entsorgung von Wasser

z.B. Bildungswesen, innere Sicherheit

z.B. Rechts-, Wirtschafts- und Sozialordnung

Insbesondere die Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen (res sacrae), das auf dem Kirchengrundstück befindliche Pfarrgebäude (Pastorat) und das Gemeindehaus anzusehen

Keine öffentliche Infrastruktur = Bereich § 2b Absatz 4 UStG (Sondertatbestände)

BMF-Schreiben zu § 2b UStG

Abs. 3 Nr. 2 b

Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dient

**Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgaben =
die Zusammenarbeit mehrerer jPöR, um ein gemeinsames Ziel zu erreichen,
eine oder mehrere gemeinsame Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit zu erfüllen**

- Es kommt nicht darauf an, ob eine **delegierende** oder eine **mandatierende** Vereinbarung zugrunde liegt
- Es kommt nicht darauf an, ob eine **vertikale** oder **horizontale** Kooperation besteht.

Keine Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen

- Lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z. B. **Gebäudereinigung**)

BMF-Schreiben, Entwurf zu § 2b UStG

Abs. 3 Nr. 2 c

gegen Kostenerstattung

Finanztransfers zwischen den beteiligten jPÖR dürfen nicht über eine (ggf. anteilige) Kostenerstattung hinausgehen

- **Nur kostendeckend kalkulieren** (*Was ist bei Verlusten / Dauerverlusten?*)
- **Jede sachgerechte** Ermittlung der Kosten
 - ggfs. auch durch Ansatz von **Pauschalkostensätzen** (wie z. B. für Personal)
- Fixen und variablen Kosten können mit einbezogen werden
- Fixkosten gehören z. B. auch Mieten oder Abschreibungen des Anlagevermögens

Nicht einzubeziehen:

- z. B. die **Verzinsung** des **eingesetzten Eigenkapitals** und **Rücklagen**

Problem:

Wenn Gesetze, Satzungen **EK-Verzinsung** vorsehen (vgl. KAG!!!)

BMF-Schreiben, Entwurf zu § 2b UStG

Abs. 3 Nr. 2 d

gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPÖR

JPÖR darf gleichartige Leistungen im Wesentlichen nur an andere jPÖR erbringen

Gleichartige Leistung = Aus Sicht des **Durchschnittsverbrauchers** (analog § 2b (2) Nr. 1 UStG)

Im **Wesentlichen** an andere jPdÖR:

- Fragliche Tätigkeit zu **mehr als 80%** an **andere jPdÖR** erbringt
- **Maßgeblich** ist die Höhe der Umsätze
- %-Anteil bestimmt nach dem durchschnittlichen Gesamtumsatz der letzten drei Jahre

Nicht mit Einzubeziehen:

- Im **eigenen Hoheitsbereich** erbrachte (Innen-)Leistungen

Thematisierung strittiger Sachverhalte (außerhalb der IKZ)

Privatrechtlicher –vs. Öffentlich-rechtlicher Vertrag

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Stichwort	Anmerkungen / Sonstiges	Bezug	BMF-Schreiben
PKW - Stellplätze, Tiefgarage gegen Entgelt	Grenze 17.500 Euro	§ 2b (2) Nr. 1	Textziffer 35
PKW - Stellplätze, Ablösungsvertrag	Öffentlich-rechtliche Norm	§ 2b (1) S. 1	Textziffer 14
PKW - Stellplätze, Parkhaus bei Standplatzzuteilung gegen Gebühr	Wettbewerb	§ 2b (1) S. 2	Textziffer 25
PKW - Stellplätze, Parkplatz und Parkbuchten	Grenze 17.500 Euro	§ 2b (2) Nr. 1	Textziffer 37
PKW - Stellplätze, Parkplatz und Parkhaus auf öffentlich-rechtlicher Grundlage	Grenze 17.500 Euro	§ 2b (2) Nr. 1	Textziffer 37

Beispiel:

Die Stadt E betreibt 2 Parkhäuser. Im Parkhaus 1 vereinnahmt diese Parkgebühren in von 14.000 Euro und im Parkhaus 2 privatrechtliche Parkentgelte von 15.000 Euro.

Sind privatrechtliche Entgelte bei Betrachtung der 17.500 Euro Grenze einzubeziehen oder sind diese nicht „gleichartig“.



Thematisierung strittiger Sachverhalte (außerhalb der IKZ)

Abfallentsorgung – privatrechtliche Entgelte (Seite 1 von 3)

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Beispiel:

Ein kommunaler Eigenbetrieb im Bereich der Abfallentsorgung vereinnahmt in vollem Umfang oder auch nur teilweise (z.B. Deponie) **privatrechtliche Entgelte**.

Grundsatz / mögliche Definition:

Im Rahmen öffentlicher Gewalt =

- öffentlich-rechtliche Aufgabe
- öffentlich-rechtliche Form des Handelns
- *öffentlich-rechtliche Erhebung (?)*

Sind hiervon Ausnahmen denkbar und auch begründbar?

Tätigkeit in Absatz 4

Größere
Wettbewerbsverzerrung

Keine
marktrelevante Tätigkeit

Gleichartige Tätigkeit
17.500 Euro

Steuerbefreit
ohne Optionserklärung § 9

An jPöR, gesetzlich

An jPöR, gemeinsame
spezifische öffentl. Interesse

Thematisierung strittiger Sachverhalte (außerhalb der IKZ)

Abfallentsorgung – privatrechtliche Entgelte (Seite 2 von 3)

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Beispiel:

Ein kommunaler Eigenbetrieb im Bereich der Abfallentsorgung vereinnahmt in vollem Umfang oder auch nur teilweise (z.B. Deponie) **privatrechtliche Entgelte**,

- a) basierend auf dem kommunalen Abgabengesetz (KAG) in zulässiger Weise.
- b) auf Grundlage gesetzlicher Bestimmung.

Verwaltungsrecht:
„Zwei Stufentherapie“

Grundsatz Tz 16:

Ob die im Rahmen einer Tätigkeit erbrachten entgeltlichen Leistungen unter § 2 b Absatz 1 UStG fallen, hängt **allein von der zulässigerweise gewählten Handlungsform der entsprechenden Tätigkeit ab.**

Weiter wird in Tz 16 jedoch ausgeführt:

Besteht für eine Leistung ein **Anschluss- und Benutzungszwang** ist regelmäßig davon auszugehen, dass die einzelne Leistung der jPÖR **auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird** (z.B. Hausmüllentsorgung nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz).

BFH-Urteil vom 10.02.2016 Qualitätssicherung im Krankenhausbereich

Wann liegt ein öffentlich-rechtlicher Vertrag vor?



Im Bereich der Konzessionsabgaben bedarf es auch einer Klarstellung!

Thematisierung strittiger Sachverhalte (außerhalb der IKZ)

Abfallentsorgung – privatrechtliche Entgelte (Seite 3 von 3)

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

EuGH-Urteil C-344/15 vom 19.01.2017 National Roads Authority

Tz. 44

Hieraus ergibt sich, dass das bloße Vorhandensein privater Wirtschaftsteilnehmer auf einem Markt ohne Berücksichtigung von Tatsache, objektiven Indizien und einer Analyse dieses Marktes weder das Bestehen eines gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbs noch das Vorliegen einer größeren Wettbewerbsverzerrung belegen kann.

Senatsverwaltung für Presseerklärung Nr. 17-011 22. Juni 2017

Berlin setzt sich durch: Auch künftig keine Mehrwertsteuer auf **Entgelte** für Abwasser und Abfall

Auch weiterhin müssen auf die Entgelte für Abwasser und Abfall keine 19 Prozent Mehrwertsteuer draufgeschlagen werden. Auf Antrag des Landes Berlin haben die Finanzministerinnen und -minister der Bundesländer mehrheitlich heute in Berlin gegen den Bund entschieden, dass die Endverbraucherinnen und -verbraucher auch künftig nicht zusätzlich belastet werden.



Thematisierung von Sachverhalte (außerhalb der IKZ)

Brandschau

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Beispiel:

Nach § 68 (5) BauO NRW **kann** die Bauaufsichtsbehörde / Feuerwehr auf Antrag der Bauherrin oder des Bauherren die bautechnischen Nachweise und die Anforderungen an den baulichen Brandschutz prüfen.

Die hierfür zu erhebende Gebühr wird in der Feuerwehrgebührensatzung der Stadt D festgesetzt.

Verfügung MBWSV NRW vom 12.10.2016 - Baustatiker (in Abstimmung mit Finanzministerium)

BMF TZ. 36 „gleichartige Tätigkeit“ = aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigt

= Wettbewerb mit staatlich anerkannten Sachverständigen

Differenzierte Betrachtung:

Bis 31.12.2015: Kein BgA, keine USt

Bis 31.12.2016: Unverändert (kein BgA, keine USt)

Ab 01.01.2017: JPÖR mit Optionserklärung – unverändert (eigene Anmerkung: bis 01.01.2021)

JPÖR ohne Optionserklärung – mehr als 17.500 umsatzsteuerbar,-pflichtig

Tätigkeit in Absatz 4

Größere
Wettbewerbsverzerrung

Keine
marktrelevante Tätigkeit

Gleichartige Tätigkeit
17.500 Euro

Steuerbefreit
ohne Optionserklärung § 9

An jPÖR, gesetzlich

An jPÖR, gemeinsame
spezifische öffentl. Interesse

Wie kleinteilige Betrachtung der „gleichartigen Tätigkeit“ und somit auch der 17.500 Euro Grenze? Vgl. auch Friedhof etc.

Thematisierung von Sachverhalte

Klärschlammverbrennung - Zweckverband

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Beispiel:

Zum 01.04.2017 errichten die Städte A und B einen Zweckverband C, welcher für diese Kommunen die gesamte Klärschlammverbrennung auf öffentlich-rechtlicher Basis gegen reine Kostenerstattung übernimmt.

Die Finanzierung der Baumaßnahme (2017 -2019) erfolgt zunächst über das Eigenkapital.



Steuerpflichtiger?
Keine Umsätze in den ersten Jahren!

Grundproblem bei Investitionsmaßnahmen
Lösungsansatz:
Allgemeine Grundsätze =
– Prognoseentscheidung



Grundsätzlich § 2b (2) und (3) unabhängig voneinander prüfen! – Hier aber ggf. Sperrwirkung in Bezug 17.500 Euro im ersten Jahr

- Aufgaben „in Gänze“ v.s. punktuelle Hilfstätigkeit (... einzelner Arbeiten im Bereich der Grünpflegearbeiten)
- Aufgaben „in Gänze“ – Klärschlammverbrennung ? = praktische Abgrenzungsschwierigkeiten!
- Versorgungskassen auch nur Bezüge- und Entgeltfestsetzung und nicht die gesamten Aufgabe des Personalamtes

Thematisierung von Sachverhalte

Bauhof - Definition und Inhalte

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Beispiel:

Nachtrag zur Satzung der „Abwasserbeseitigung - AÖR“

- Instandsetzung von Wegen, Straßen und Plätzen, Fußgängerzonen, Verkehrsschildern, von Begrenzungspfosten, Pollern
- Erschließung von Baugebieten
- Pflege von Grün- und Parkanlage
- Um-, Neu- und Ausbau öffentlicher Infrastrukturmaßnahmen
- Er- und Unterhaltung der öffentlichen Brücken
- Betrieb und Bau verkehrstechnischer Anlagen

„In Gänze“ vs. „einzelner Arbeiten im Bereich“

M.E. ungeklärte Fragestellung, z.B.:

- Definition Bauhof, Abwasserbetrieb etc. und wer legt diese fest
- Übertragung von abgrenzbaren Teilaufgaben möglich?
- Zwingende notwendige Inhalte
- Übertragung der benötigten Wirtschaftsgüter nicht erforderlich

Tätigkeit in Absatz 4

Größere
Wettbewerbsverzerrung

Keine
marktrelevante Tätigkeit

Gleichartige Tätigkeit
17.500 Euro

Steuerbefreit
ohne Optionserklärung § 9

An jPÖR, gesetzlich

An jPÖR, gemeinsame
spezifische öffentl. Interesse

Thematisierung von Sachverhalte

D-NRW AÖR (IT-Leistungen) (Seite 1 von 4)

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

§ 1 Errichtung, Rechtsform, Name

- (1) Das Land Nordrhein-Westfalen errichtet **zum 1. Januar 2017** eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts mit der Bezeichnung „d-NRW AÖR“.

Können diese Tätigkeiten vom Grundsatz her überhaupt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden?

Vollständiger Systemwechsel KStG Vs. UStG

D-NRW AÖR

**IT-Leistungen
Entgelte**

**Trägern
und
anderen öffentlichen Stellen**

**Sachverhalt A:
Träger mit Optionserklärung**

teilweise
auch

**Sachverhalt B:
Träger ohne Optionserklärung**

Größere
Wettbewerbsverzerrung

Keine
marktrelevante Tätigkeit

Gleichartige Tätigkeit
17.500 Euro

Steuerbefreit
ohne Optionserklärung § 9

An jPÖR, gesetzlich

An jPÖR, gemeinsame
spezifische öffentl. Interesse

**Optionserklärung
nicht möglich!**

§ 6 Aufgaben

- (1) Die Anstalt unterstützt ihre Träger und, soweit ohne Beeinträchtigung ihrer Aufgaben möglich, andere öffentliche Stellen beim Einsatz von **Informationstechnik in der öffentlichen Verwaltung**. **Informationstechnische Leistungen, die der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben dienen, erbringt sie insbesondere im Rahmen von staatlich-kommunalen Kooperationsprojekten. ...**

Thematisierung von Sachverhalte

D-NRW AöR (IT-Leistungen) (Seite 2 von 4)

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

§ 6 Aufgaben ...

(2) Die Anstalt unterstützt den IT-Kooperationsrat bei der Erfüllung seiner Aufgaben nach §21 des E-Government-Gesetzes Nordrhein-Westfalen vom 8. Juli 2016 (GV.NRW. S.551).

(3) Die Anstalt erbringt ihre **Leistungen gegenüber ihren Trägern und anderen öffentlichen Stellen auf Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrages nach den §§ 54 bis 62 des Verwaltungsverfahrensgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen** in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Juni 1999 (GV. NRW. S. 386) in der jeweils geltenden Fassung.

§ 11 Wirtschaftsführung, Risikovorsorge, Rücklagenbildung

(2) Die Anstalt erhebt für ihre **Leistungen kostendeckende Entgelte**. Die Erzielung von Gewinn ist nicht Zweck der Anstalt.

(3) Die Anstalt soll geeignete Vorkehrungen zur Risikovorsorge zur Gewährleistung der nachhaltigen Erfüllung ihrer Aufgaben treffen. **Sie soll in angemessenem Umfang Rücklagen bilden.**

Quelle:

https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_vbl_detail_text?anw_nr=6&vd_id=15925&ver=8&val=15925&sg=1&menu=1&vd_back=N#NORM

Kann diese Tätigkeit vom Grundsatz her überhaupt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden?

= ja

Keine marktrelevante Tätigkeit

Gleichartige Tätigkeit

Grundsatz Tz. 51 nicht: Eigenkapitalverzinsung und Rücklagenbildung

Ausnahme möglich (?)
– Zuführung Gesellschafter

An jPöR, gemeinsame spezifische öffentl. Interesse

Thematisierung von Sachverhalte

D-NRW AöR (IT-Leistungen) (Seite 3 von 4)

Privatrechtlicher Grundlage

Im Rahmen öffentlicher Gewalt = § 2b UStG

Sofern Sachverhalte **nicht unter § 2b (3) Nr. 2 UStG** zu subsumiert werden können, handelt es sich um steuerbare Vorgänge!
Es bedarf somit der Überprüfung ob eine **Steuerbefreiungsvorschrift** zur Anwendung gelangt!

KAPITEL 2 Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

Art 132 MwStSystRL

Somit kein Anwendungsbereich bei : Stadt- Stadt, Bund – Land, Kreis an Kreis etc.!

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

f) Dienstleistungen, die **selbstständige Zusammenschlüsse** von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

- Schlussantrag 01.03.2017 Aviva (C-605/15) - Versicherungsleistungen
- Schlussantrag 01.03.2017 DNB Banka (C-326/15)
- Schlussantrag 05.04.2017 Kommission/Deutschland (C-616/15)
- Finanzgericht Münster 12.01.2017 (5 K 23/15 U) Bürodienstleistungen einer GbR an Gesellschafter
- Finanzgericht Münster 14.02.2017 (15 K 33/14 U) IT-Dienstleistungen einer eG an Mitglieder



Stellungnahme KSV vom 27.10.2016

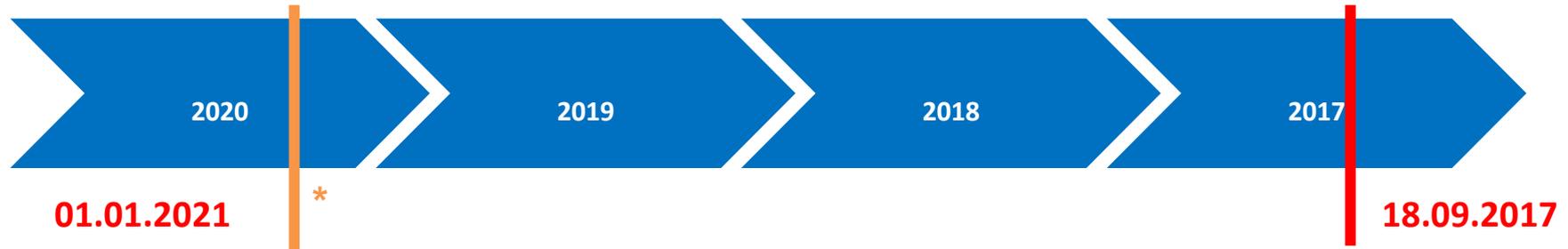
Wir bitten um eine explizite Klarstellung, dass bei der vertikalen wie horizontalen Zusammenarbeit von jPdÖR die Voraussetzungen für die Nichtsteuerbarkeit nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 UStG auch bei folgenden Leistungen erfüllt sein können:

- Leistungen von **Rechenzentren** zur Unterstützung der Verwaltung.
- Leistungen von **Callcentern** im Rahmen behördlicher Auskunftsdienste.
- Leistungen im Rahmen der **Versorgungs-, Beihilfe- und Gehaltsabrechnungssachbearbeitung** für öffentliche Bedienstete.
- Leistungen im Bereich des **Haushalts- und Kassenwesens** wie Erstellen des Jahresabschlusses, Durchführung der Kassengeschäfte, Forderungseinzug und Vollstreckung.
- Leistungen der **Bauhöfe und Grünpflegeämter**.

Zur weiteren Erläuterung sollte im Anwendungsschreiben klargestellt werden, dass für die Beurteilung der Wettbewerbsrelevanz in diesen Fällen allein auf die Kriterien des § 2b Abs. 3 Satz 2 Buchst. a bis d abzustellen ist, also auf die Besonderheiten in den institutionellen Rahmenbedingungen der Zusammenarbeit, unter denen die jeweiligen Tätigkeiten erbracht werden.

Ausblick und Handlungsempfehlung Projekt

Mit der Projektarbeit muss umgehend begonnen werden,
denn bis zum 31.12.2020 gilt es noch sehr viel zu veranlassen!



Rückrechnung des Projektes

Noch zur Verfügung stehende Zeit :

- Wann sollte / muss das „IT System“ zur Verfügung stehen? (z.B. Mitte 2016):
- Wie lange wird für die finalen Anpassungsarbeiten / Testarbeiten benötigt:

41 Monate

- 6 Monate

- 4 Monate

31 Monate

* Abschluss der Bestandsaufnahme (mit Würdigung):

01.03.2020

Diplom Finanzwirt
Herr Claus Peter Pithan

Leiter der internen Steuerberatungsstelle
des Landschaftsverbandes Rheinland (LVR)*
Telefon: 0221/809-3302
claus-peter.pithan@lvr.de

* Diese Präsentation wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft erstellt.

Copyright

Die in dieser Präsentation vorgestellten konzeptionellen und kreativen Ansätze sind geistiges Eigentum des Autors und bedürfen für weitere Verwendung der Ausdrücklichen Zustimmung.

Rechtsstand: 01.09.2017



Anhang

§ 2b UStG - Juristische Personen des öffentlichen Rechts ^[1]

(1) ¹ Vorbehaltlich 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. ² Satz 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) Sofern 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. ² Dies 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.

Anhang

§ 2b UStG - Juristische Personen des öffentlichen Rechts ^[1]

(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 Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillen und 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.

[1] § 2b eingefügt durch Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015. Zur Anwendung vgl. § 27 Abs. 22. Anzuwenden ab 01.01.2017.