



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH



Hilfe in Ihrer Praxis

UMSATZSTEUER

Juristische Personen öffentlichen Rechts als Unternehmer



Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-sv.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag wünscht Ihnen viel Freude und Erfolg bei Bearbeitung und Studium dieses Heftes.

Inhaltsverzeichnis

I.	EINFÜHRUNG	5
II.	BISHERIGES RECHT, § 2 ABS. 3 USTG.....	5
1.	Betrieb gewerblicher Art.....	6
1.1	Hoheitliche Tätigkeiten	6
1.2	Vermögensverwaltende Tätigkeiten	8
1.3	Beistandsleistungen	8
1.4	Wirtschaftliche Tätigkeiten	8
2.	Land- und forstwirtschaftliche Betriebe.....	9
3.	Sonderfälle des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG.....	10
4.	Checkliste und zusammenfassende Übersicht	11
III.	ABWEICHENDE RECHTSPRECHUNG.....	13
IV.	NEUES RECHT, § 2B USTG.....	13
1.	Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage	13
2.	Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage	15
2.1	Größere Wettbewerbsverzerrungen.....	15
2.2	Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen unter den Bedingungen des § 2b Abs. 2 und 3 UStG	16
2.3	Katalog des § 2b Abs. 4 UStG	18
3.	Übergangsregelung.....	19
4.	Checkliste und zusammenfassende Übersicht	20
V.	INDEX.....	22

Vorwort

Dieses Heft zeigt die Grundzüge besonderer Regelungen für die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) dar.

Die folgenden Symbole helfen bei der Orientierung im Text:



Checkliste



Bilanzberichtigung



Beispiel



Fragen



Praxishinweis



Definition



Gut zu wissen



Sachverhalt



Zwischenergebnis



Gesetzestext / Verfügung



Änderung Rechtsprechung



Weiterführende Literatur



Rechtsbehelfsbelehrung

I. EINFÜHRUNG

Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) können Unternehmer sein und der Umsatzsteuer unterliegen, wenn sie sich wirtschaftlich betätigen. Diese Behandlung ist erforderlich, weil andernfalls Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten privatwirtschaftlicher Unternehmen entstehen würden. Für die Unternehmereigenschaft der jPdöR gelten allerdings nicht die normalen, sondern besondere Regelungen, deren Grundzüge in diesem Heft dargestellt sind.

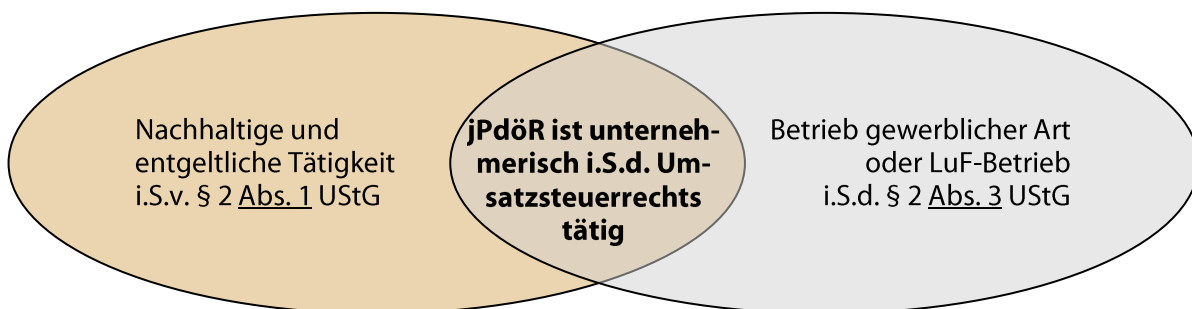
In der beratenden Praxis sind zwar Mandate der öffentlichen Hand eher selten. Kenntnisse über die Unternehmereigenschaft von jPdöR sind jedoch auch erforderlich, wenn Mandanten Leistungsbeziehungen zur öffentlichen Hand unterhalten. Denn werden Leistungen an Einrichtungen der öffentlichen Hand erbracht, hängt die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Leistungen oftmals vom Status der Einrichtung als Unternehmer oder Nichtunternehmer ab. Dies gilt z.B. für den Ort der Leistung nach §§ 3a, 3b und 3c UStG und für die Verlagerung der Steuerschuld nach § 13b Abs. 5 UStG. Werden umgekehrt Leistungen entgeltlich von der öffentlichen Hand bezogen, kann sich ein Vorsteuerabzug für den Mandanten ergeben, wenn die öffentliche Hand die Leistung als Unternehmer erbracht hat.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015, BGBl 2015 I S. 1834, wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand neugefasst. Zugleich wurde eine großzügige Übergangsregelung eingeräumt, aufgrund derer die jPdöR die bisherigen Regelungen auf Wunsch bis längstens zum 31.12.2020 weiterhin anwenden können. Im Folgenden werden deshalb sowohl das alte als auch das neue Recht dargestellt.

II. BISHERIGES RECHT, § 2 ABS. 3 USTG

Das bisherige Recht sieht für die Unternehmereigenschaft einer jPdöR eine 2-stufige Prüfung vor:

In einem **1. Schritt** wird geprüft, ob die Tätigkeit der jPdöR die Merkmale des allgemeinen Unternehmerbegriffs in § 2 Abs. 1 UStG erfüllt, also nachhaltig und gegen Entgelt im Leistungsaustausch ausgeführt wird. Sind diese Merkmale erfüllt, muss in einem **2. Schritt** geprüft werden, ob die Tätigkeit zugleich auch die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG erfüllt, also im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt wird. D.h. nur solche Tätigkeiten der jPdöR, die sowohl unter § 2 Abs. 1 UStG als auch unter § 2 Abs. 3 UStG fallen, werden unternehmerisch ausgeführt. Die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG begründet demnach nicht die Unternehmereigenschaft, sondern schränkt sie ein!



Betreuen Sie irgendeine jPdöR? Denken Sie an die Kirchen! Haben Ihre gewerblichen Mandanten Leistungen an die öffentliche Hand erbracht? Oder von dieser erhalten?

¹ BFH-Urteil vom 28.10.2004 V R 19/04, BFH/NV 2005 S. 725

1. Betrieb gewerblicher Art

Zur Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegt, verweist die Vorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG auf die Regelungen in § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG. In der bisherigen Rechtspraxis wird deshalb davon ausgegangen, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung lediglich einen Reflex zum Körperschaftsteuerrecht darstellt und dass deshalb die bei der Körperschaftsteuer für die jPdöR bestehenden Regeln, Vereinfachungen und Ausnahmen auch für die Umsatzsteuer gelten, vgl. Abschn. 2.11 Abs. 4 UStAE. In der Folge werden folgende Tätigkeiten unterschieden:

1.1 Hoheitliche Tätigkeiten

Hoheitliche Tätigkeiten dienen der Ausübung öffentlicher Gewalt und stellen deshalb **keine** wirtschaftliche Betätigung im Rahmen eines **BgA**, sondern einen sog. Hoheitsbetrieb dar. Hierzu gehören die Tätigkeiten, die der jPdöR als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind, also nicht von Personen des Privatrechts ausgeübt werden dürfen.¹

Beispiele für Hoheitsbetriebe

- Beseitigung von Hausmüll, Deponienutzung, Abwasserbeseitigung²,
- Bestattungswesen³,
- Melde- und Passwesen,
- Tierkörperbeseitigung,
- Bauwesen (Baugenehmigungen),
- gewerberechtliche Genehmigungen,
- Erschließung von Baugebieten⁴,
- Parkuhren und Parkscheinautomaten im Bereich der StVO⁵.



¹ vgl. dazu BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl 2009 I S. 1597

² R 4.5 Abs. 6 KStR

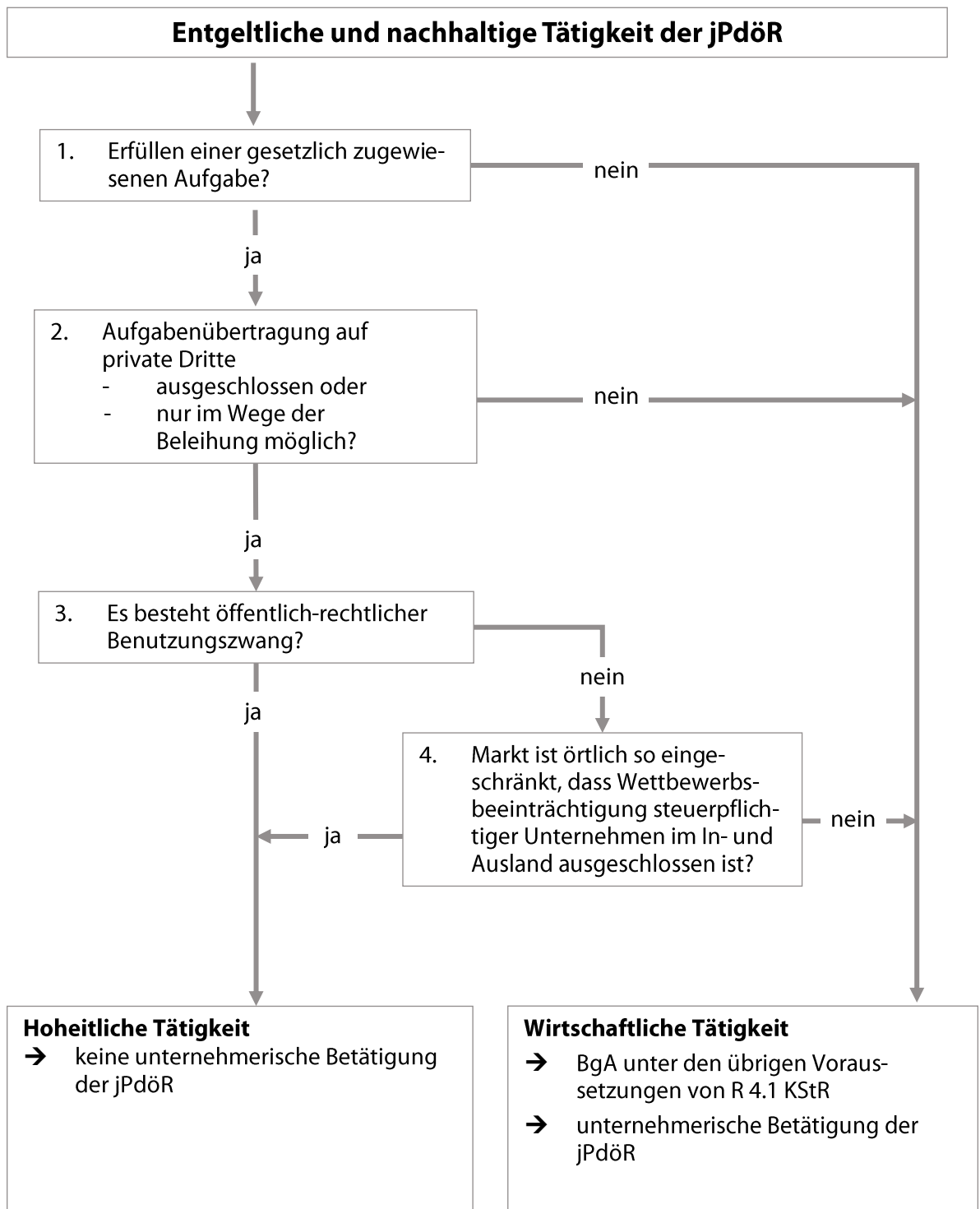
³ H 4.5 (Friedhofsverwaltung) KStH, zu den Besonderheiten bei der Feuerbestattung BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl 2009 I S. 1597

⁴ BMF-Schreiben vom 07.06.2012, BStBl 2012 I S. 621

⁵ R 4.5 KStR, Abschn. 2.11 Abs. 12 Satz 2 UStAE

Übt dagegen die jPdÖR eine Tätigkeit aus, die z.B. in demselben oder in einem anderen Bundesland rechtlich auch von einem privaten Unternehmer ausgeübt werden darf, ist nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl 2009 I S. 1597, wie folgt zu unterscheiden:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / Hilfe in Ihrer Praxis - Umsatzsteuer



1.2 Vermögensverwaltende Tätigkeiten

Körperschaftsteuerrechtlich liegt ein Betrieb gewerblicher Art nur vor, wenn die Tätigkeit der jPdöR über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht und die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten ist.¹ Aufgrund der Anbindung des UStG an die körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung führt deshalb die Vermögensverwaltung durch jPdöR **nicht** zu einer **unternehmerischen Tätigkeit** i.S.d. § 2 Abs. 3 UStG. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird, § 14 Satz 3 AO.

Beispiel



Die Vermietung von Grundstücken und Grundstücksteilen (z.B. Hallen, Sportanlagen, Sälen, Fahrzeugabstellplätzen u.ä.) durch jPdöR unterliegt als Vermögensverwaltung regelmäßig nicht der Umsatzsteuer, es sei denn, nach den Grundsätzen in R 15.7 Abs. 1 und 2 EStR liegt eine ihrer Art nach gewerbliche Betätigung vor.²

Keine Vermögensverwaltung ist die Verpachtung eines lebensfähigen BgA, z.B. eines gemeindlichen Schwimmbades mit allem Inventar (sog. Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art i.S.v. R 4.3 KStR), s. auch Beispiele in Rz 20.



Hat die jPdöR bereits in der Vergangenheit die neue BFH-Rechtsprechung angewandt (Rz 28)?

1.3 Beistandsleistungen

Unterstützt eine jPdöR eine andere dadurch, dass sie deren hoheitlichen Aufgaben oder Teile davon gegen Erstattung der angefallenen Kosten erfüllt oder erledigt, so handelt es sich hierbei um eine bloße Beistandsleistung, die nicht wirtschaftlicher Natur, sondern noch Ausfluss hoheitlichen Handelns ist. Die Kostenerstattungen unterliegen deshalb bei der Beistand leistenden Körperschaft mangels **Unternehmereigenschaft nicht** der Umsatzsteuer. Als Beistandsleistung kommen auch Teilaufgaben und Hilfgeschäfte in Betracht, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter haben, z.B.

- Aufgaben der Datenverarbeitung und des Bauhofes,
- die Beschaffung von Material,
- die vorübergehende Überlassung von Personal, das bei der Beistand suchenden Körperschaft für die Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe benötigt wird.

1.4 Wirtschaftliche Tätigkeiten

Liegt weder eine hoheitliche (Rz 7 ff.) noch eine vermögensverwaltende Tätigkeit (Rz 11 f.) vor und handelt es sich auch nicht um eine Beistandsleistung (Rz 14), ist eine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben. Diese führt nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem BgA, wenn sie nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen in einer **Einrichtung** der jPdöR ausgeübt wird und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR **wirtschaftlich heraushebt**.

¹ BFH-Urteil vom 13.03.1974 I R 7/71, BStBl 1974 II S. 391

² z.B. LfSt Bayern vom 13.02.2008 S 7100 - 60 St 34 M, DStR 2008 S.619, zur stunden- oder tageweisen Vermietung von Räumen durch Hochschulen an ständig wechselnde Personen als Betrieb gewerblicher Art; s. auch OFD Frankfurt vom 25.06.2003 S 7106 A - 55 - St 10, UR 2004 S.38, zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung von Sälen und Räumen in kommunalen Bürger- und Gemeinschaftshäusern

Die Verwaltungsanweisungen in R 4.1 Abs. 4 und Abs. 5 KStR enthalten Vereinfachungsregelungen zum Begriff der Einrichtung und zum Begriff des wirtschaftlichen Heraushebens, die in der Praxis erhebliche Bedeutung haben und folgende Unterscheidung treffen:

- Bei einem nachhaltigen **Jahresumsatz** von nicht mehr als **35.000 EUR** besitzt die betreffende Tätigkeit i.d.R. keine hinreichende Gewichtigkeit und vermag deshalb grundsätzlich keinen BgA zu begründen, auch wenn sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. 17
- Bei einem Jahresumsatz **über 35.000 EUR bis 130.000 EUR** ist die betreffende Tätigkeit zwar gewichtig genug; eine Einrichtung und damit ein BgA kann aber nur angenommen werden, wenn organisatorische oder andere Merkmale die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Tätigkeit verdeutlichen (z.B. geschlossener Geschäftskreis, getrennte Buchführung und Gewinnermittlung oder besondere Geschäftsleitung). 18
- Bei einem Jahresumsatz von **über 130.000 EUR** wird die Tätigkeit stets im Rahmen eines BgA ausgeübt und die jPdÖR wird zum Unternehmer. 19

Beispiele für typische BgA

- Betrieb einer Cafeteria¹,
- Verpachtung einer Gaststätte oder eines anderen BgA²,
- Betrieb eines Parkhauses³,
- Leistungen der gemeindlichen Kurverwaltungen gegen Kurtaxe und Kurförderungsabgaben⁴,
- öffentlicher Badebetrieb in Schwimmbädern⁵,
- entgeltliche Überlassung von Personal an privatrechtliche Einrichtungen⁶.



Lagen die von Ihnen betreuten jPdÖR schon bisher über 130.000 EUR? Ist eine Änderung der Umsätze zu erwarten? Haben Sie bisher ungenutztes Vorsteuerpotenzial?

2. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStR gehören die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der jPdÖR ausdrücklich nicht zu den BgA. Um gleichwohl eine Besteuerung der öffentlichen Hand mit ihren regelmäßig wettbewerbsrelevanten land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen sicherzustellen, wird in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG bestimmt, dass die öffentlich-rechtlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unabhängig vom Vorliegen eines BgA **stets unternehmerisch** tätig sind. Die Frage, ob die jPdÖR einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, beurteilt sich nach den Grundsätzen des § 24 Abs. 2 UStG, vgl. Abschn. 2.11 Abs. 5 UStAE. 21

¹ BFH-Urteil vom 11.05.1008 V R 76/83, BStBl 1988 II S. 908
² R 4.3 KStH, s.a. Rz 13
³ Abschn. 2.11 Abs. 12 Satz 1 UStAE
⁴ Abschn. 2.11 Abs. 13 UStAE
⁵ Abschn. 2.11 Abs. 18 UStAE
⁶ Abschn. 2.11 Abs. 15 UStAE

3. Sonderfälle des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG

§ 2 Abs. 3 Satz 2 UStG enthält einen Katalog von Tätigkeiten, die zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen **stets unternehmerisch** sind, ohne dass es auf die Voraussetzungen eines BgA oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ankommt. 22

Die Nr. 2 und 3 dienen dabei der Gleichstellung mit den Notaren (nur in Baden-Württemberg) bzw. mit den Optikern. 23

Die Nr. 4 umfasst im Wesentlichen die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden, die ihrer Art nach auch von öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren ausgeführt werden (z.B. Liegenschaftsvermessungen). Die Amtshilfe für andere Behörden ist von der Zuweisung zum unternehmerischen Bereich ausgenommen; s. wegen weiterer Einzelheiten Abschn. 2.11 Abs. 7 bis 11 UStAE. 24

Die Nr. 5 umfasst die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden. Die Vorschrift dient der Umsetzung von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 i.V.m. Anhang I Nr. 7 MwStSystRL. 25

V. INDEX

1		H	
130.000 EUR-Grenze	9, 11	Hafen	18
17.500 EUR-Grenze	16, 20	Hausmüll (Beseitigen von).....	6
3		Hilfsgeschäft	14
30.678 EUR-Grenze	9, 11, 13	Hoheitliche Tätigkeit	6, 11
A		Hoheitsbetrieb.....	6
Abfallstoffe (Verkauf)	14	I	
Abwasserbeseitigung.....	6, 8, 17	Interkommunale Zusammenarbeit	17
Altes Recht (Prüfungsreihenfolge)	5	Inventarverkauf	14
Amtshilfe	10	J	
Ausstellungsmesse	14, 18	Jahresumsatz.....	9, 11, 16, 20
B		K	
Baugenehmigung.....	6	Kantine	18
Beförderung	18	Kapitalanlage	8
Beistandsleistung	8, 13	Kurverwaltung.....	9
Beleihung.....	11	L	
Beschaffung von Material	8	Lagerhaltung.....	18
Bestattungswesen	6	Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb	9, 11
Betrieb gewerblicher Art	5, 6	Landwirtschaftliche Interventionsstelle	18
Betriebsvorrichtung.....	14	Landwirtschaftliche Versuchsanstalt.....	14
Brille (Abgabe von)	10	M	
Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung	10	Materialbeschaffung	8, 18
C		Mehrzweckhalle	14
Cafeteria	9	Melde- und Passwesen.....	6
Campingplatz.....	14	N	
D		Notar	10
Datenverarbeitung	8	O	
Deponienutzung	6	Öffentliche Gewalt	6, 15
E		Ordnungsamt	17
Eigentümlich und vorbehalten	6, 17	Ort der sonstigen Leistung	5
Einrichtung (Begriff)	9	P	
Einwohnermeldeamt.....	17	Parkhaus.....	9, 14
Erschließen von Baugebieten	6	Parkplatz.....	14
F		Parkuhr	6
Fahrzeugverkauf	14	Pass- und Meldewesen.....	6
Flughafen	18	Personalüberlassung	8, 9
Fundsachen (Verkauf)	14	Potentieller Wettbewerb	15
G		Private Fotokopie	15
Gaststättenverpachtung.....	9	Private Telefonnutzung	15
Gemeinsame spezifische öffentliche Interessen .	17, 20	Prüfungsreihenfolge, § 2 Abs. 3 UStG	5
Gewerberechtliche Genehmigung.....	6	Prüfungsreihenfolge, § 2b UStG	13
Grundstücksverkauf	14		
Grundstücksverpachtung	8		

R		Verkauf von Fundsachen	14
Reisebüro.....	18	Verkauf von Grundstücken.....	14
Reverse Charge.....	5	Verkaufsautomat.....	14
Rundfunk- und Fernsehanstalt	18	Vermessungs- und Katasterbehörde.....	10
S		Vermessungsingenieur	10
Schwimmbad (Vermietung).....	14	Vermietung von Grundstücken und	
Schwimmbadbetrieb	9	Grundstücksteilen	8, 14
Selbstabgabestelle.....	10	Vermögensverwaltung	8, 11, 13
Sportanlagen (Vermietung)	8, 14	Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art.....	8
Standesamt.....	17	Vertrag.....	13, 20
Steuerfreie Tätigkeit	16, 20	Verwaltungsakt	13, 15, 20
Strafvollzug (Verkauf von Erzeugnissen)	14	Verwaltungszusammenarbeit	17
Straßenpflege	17	Vorsteuerabzug	5
T		W	
Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage.....	15, 20	Werbebüro	18
Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage	13, 20	Wettbewerbsgrenze.....	16, 20
Telekommunikationsleistung	18	Wettbewerbsverzerrung	15, 16, 17, 20
Tierkörperbeseitigung	6	Wirtschaftlich herausgehoben	9
U		Wirtschaftliche Tätigkeit	6, 8
Übergangsregelung	5, 19	Z	
V		Zweckverband	17
Vereinfachungsregelungen.....	9		
Vergaberecht.....	17		



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

VERANSTALTUNGSORTE

*H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover*

*Tel. 0511.763892.0
Fax 0511.763892.33
info@haas-sv.de
www.haas-sv.de*

PLZ 0
Cottbus
Dessau*
Dresden
Gera*
Leipzig

PLZ 1
Berlin
Neubrandenburg*
Potsdam
Rostock
Schwerin

PLZ 2
Bad Zwischenahn
Bremen
Bremerhaven
Celle
Emden
Flensburg
Hamburg
Husum*
Kiel
Leer
Lübeck
Lüneburg
Neumünster
Oldenburg
Papenburg*
Soltau*
Stade*
Verden*
Walsrode
Wilhelmshaven

PLZ 3
Bad Hersfeld*
Bad Oeynhausen*
Bielefeld
Braunschweig
Fulda
Göttingen
Goslar
Hameln
Hannover
Hildesheim
Höxter
Kassel
Magdeburg
Minden
Nienburg
Paderborn
Salzgitter
Springe
Stendal
Wetzlar
Wolfsburg

PLZ 4
Cloppenburg
Dinklage
Lingen
Meppen
Münster
Osnabrück
Vechta*

PLZ 5
Bonn*
Koblenz*
Mainz*

PLZ 6
Bad Nauheim*
Darmstadt
Frankfurt
Hanau
Heidelberg
Offenbach*

PLZ 9
Erfurt
Würzburg

*** Neue Seminarorte ab 2017**

Weitere Informationen zu den Seminarorten auf www.haas-sv.de

