

Frauendorf, Felix

Article

Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Junior Management Science (JUMS)

Provided in Cooperation with:

Junior Management Science e. V.

Suggested Citation: Frauendorf, Felix (2020) : Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Junior Management Science (JUMS), ISSN 2942-1861, Junior Management Science e. V., Planegg, Vol. 5, Iss. 1, pp. 118-147,
<https://doi.org/10.5282/jums/v5i1pp118-147>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/294925>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Online-Appendix zu

„Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“

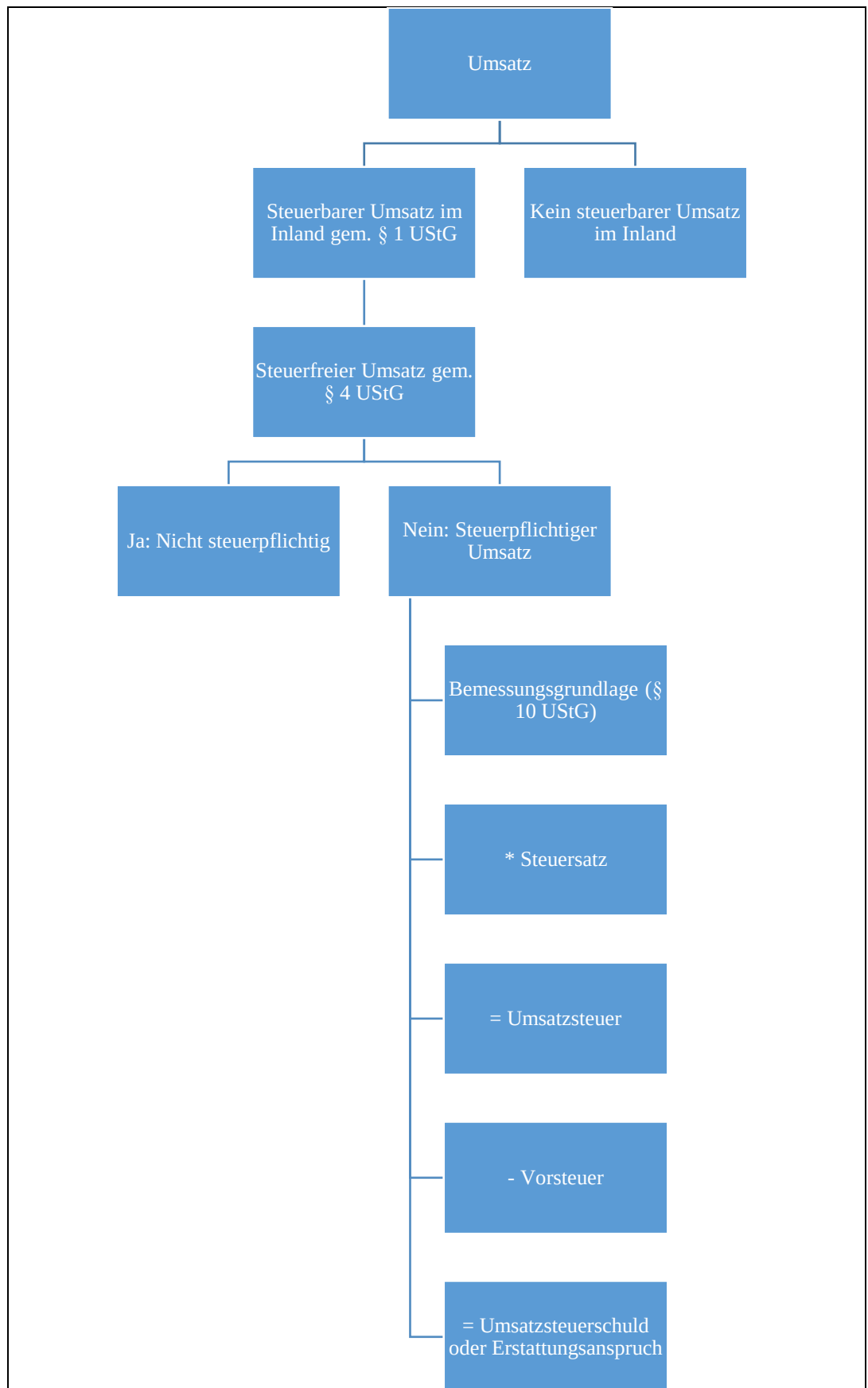
Felix Frauendorf

Universität Siegen

Junior Management Science 5(1) (2020) 118-147

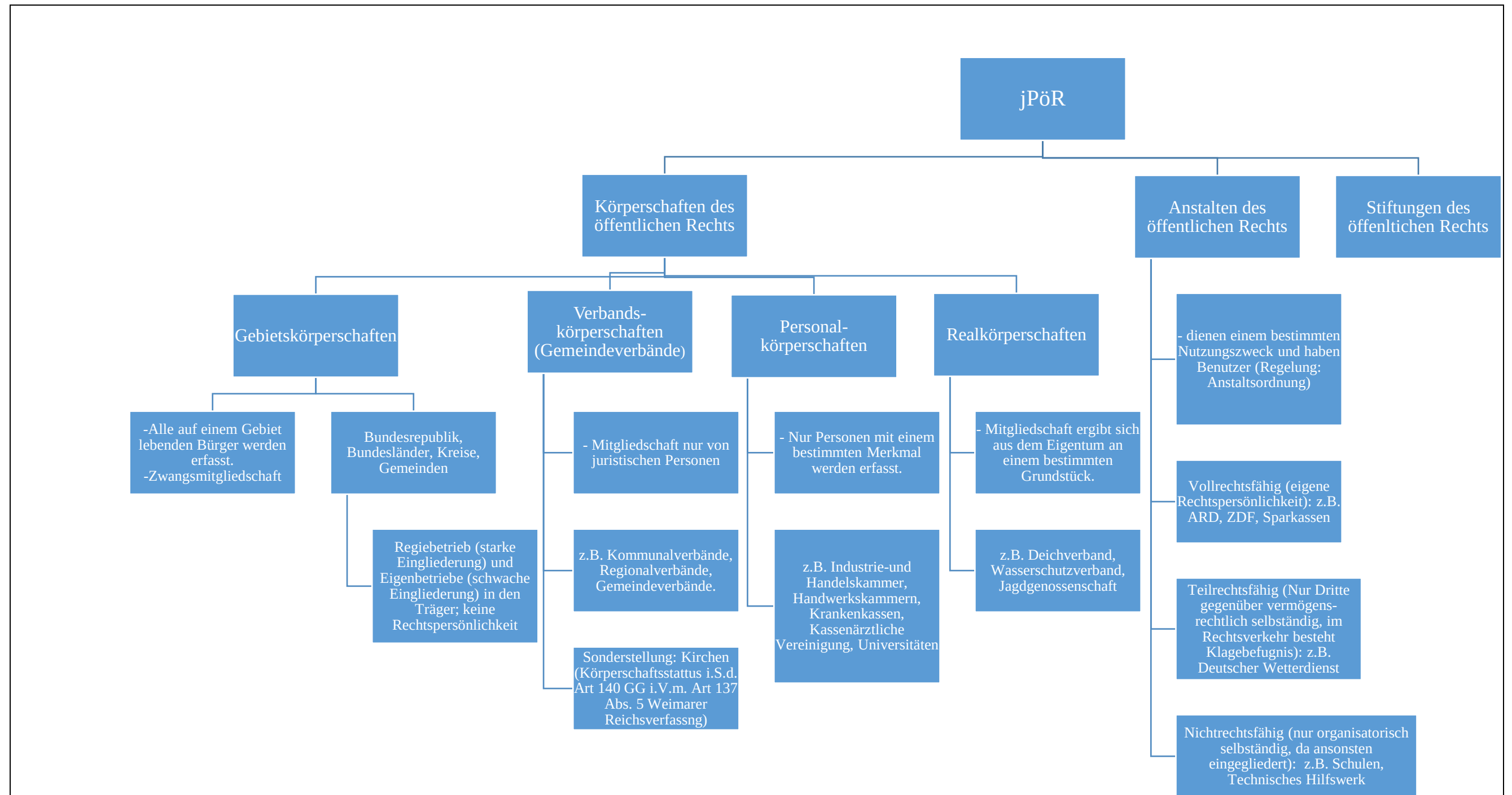
Anhang

Anhang 1: Umsatzsteuerschema.....	- 62 -
Anhang 2: Übersicht juristische Personen des öffentlichen Rechts	- 63 -
Anhang 3: Abgrenzung hoheitliche von der wirtschaftlichen Tätigkeit.....	- 64 -
Anhang 4: Abgrenzungen verschiedener Begriffstätigkeiten.....	- 65 -
Anhang 5: Erkennen eines Betriebes gewerblicher Art.....	- 66 -
Anhang 6: Gesetzgebungsverfahren	- 67 -
Anhang 7: Beispiele zur jährlichen Umsatzsteuerbefreiung	- 68 -
Anhang 8: Beispiel zu dem Wesentlichkeitsmerkmal	- 69 -
Anhang 9: Beispiele von Behandlungen der Zusammenarbeit	- 70 -
Anhang 10: Unsicherheitsfälle bei der Anwendung von § 2b UStG.....	- 71 -
Anhang 11: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft nach der neuen Rechtslage	- 72 -
Anhang 12: Übergangsregelung der Unternehmereigenschaft von jPöR gem. § 27 Abs. 22 UStG.....	- 73 -
Anhang 13: Beispiele Vorsteuerabzug	- 74 -
Anhang 14: Beispiele Behandlung gemischter Leistungsbezüge	- 75 -



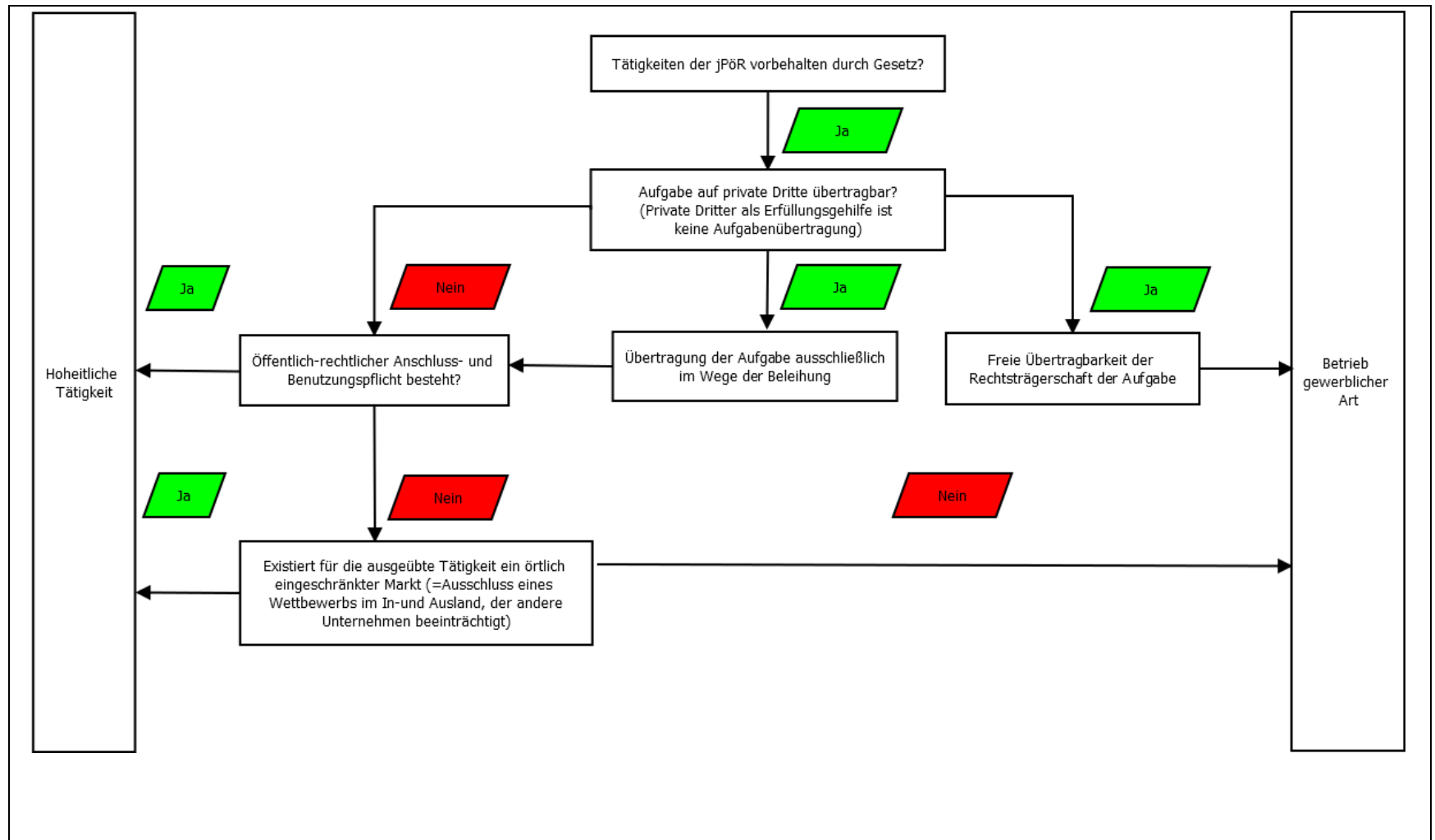
Anhang 1: Umsatzsteuerschema

Quelle: Eigene Darstellung.



Anhang 2: Übersicht juristische Personen des öffentlichen Rechts

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, 2018, § 2b UStG, Rn. 55-70.



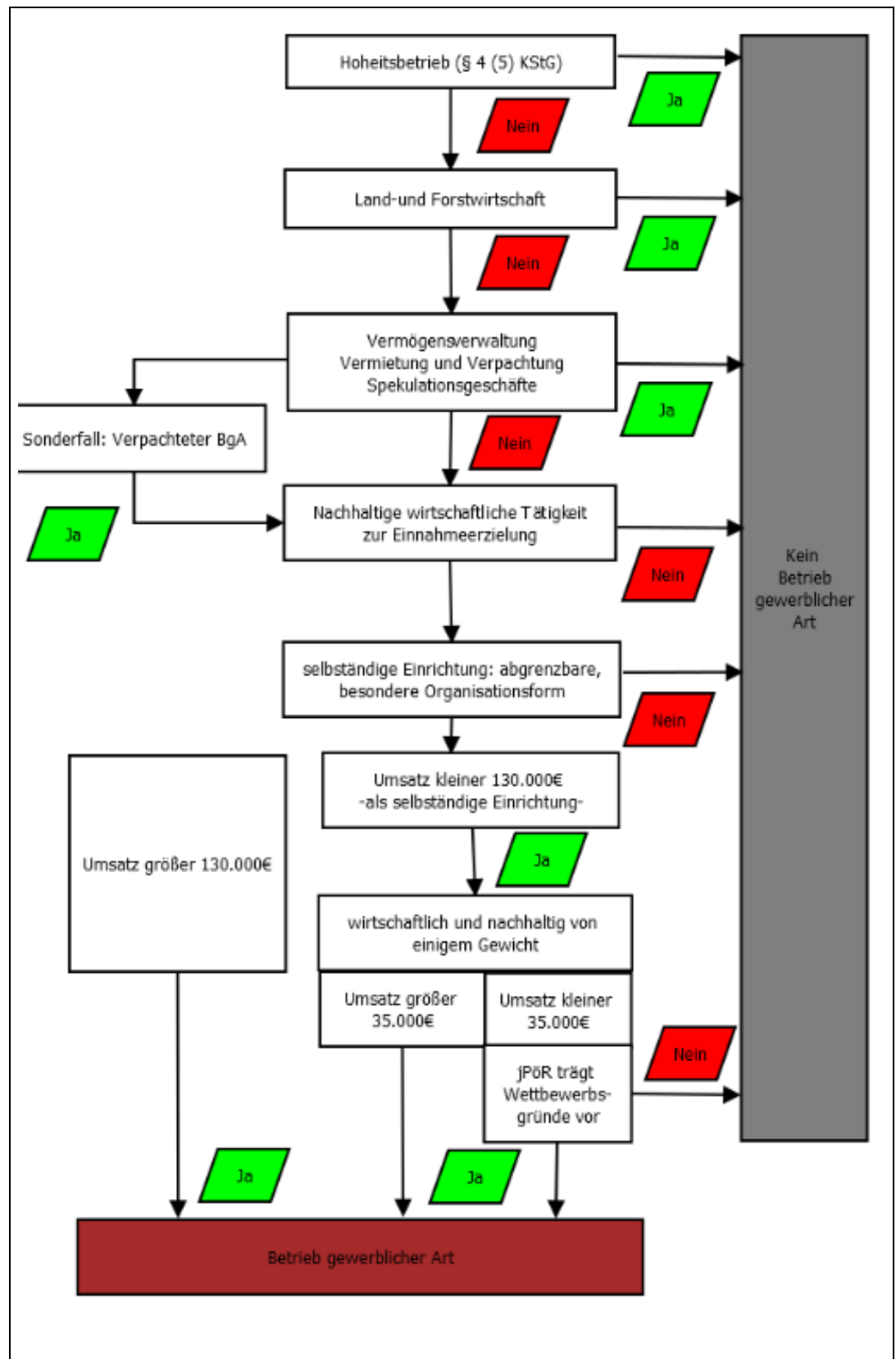
Anhang 3: Abgrenzung hoheitliche von der wirtschaftlichen Tätigkeit

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl. I 2009, S. 1597.

	selbst. Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG	Land - und forst-wirtschaftliche Tätigkeit	Gewerbliche Tätigkeit	Vermögensverwaltung
Allgemeine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG	Erfüllt	Erfüllt	Erfüllt	Erfüllt
Unternehmerische Tätigkeit einer jPöR i.S.d. § 2 Abs. 3 a.F. UStG	Nicht erfüllt	Erfüllt	Erfüllt Sondertatbestand gem. § 2 Abs. 3 Nr. 2-5 UStG a.F.	Nicht erfüllt
Begriff des BgA im KStG	Nicht erfüllt	Nicht erfüllt	Erfüllt	Nicht erfüllt
			BgA gem. § 4 Abs. 1 u. Abs. 4 KStG	
			Sondertatbestand Verpachtung BgA	
Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO	Erfüllt	Erfüllt	Erfüllt	Nicht erfüllt

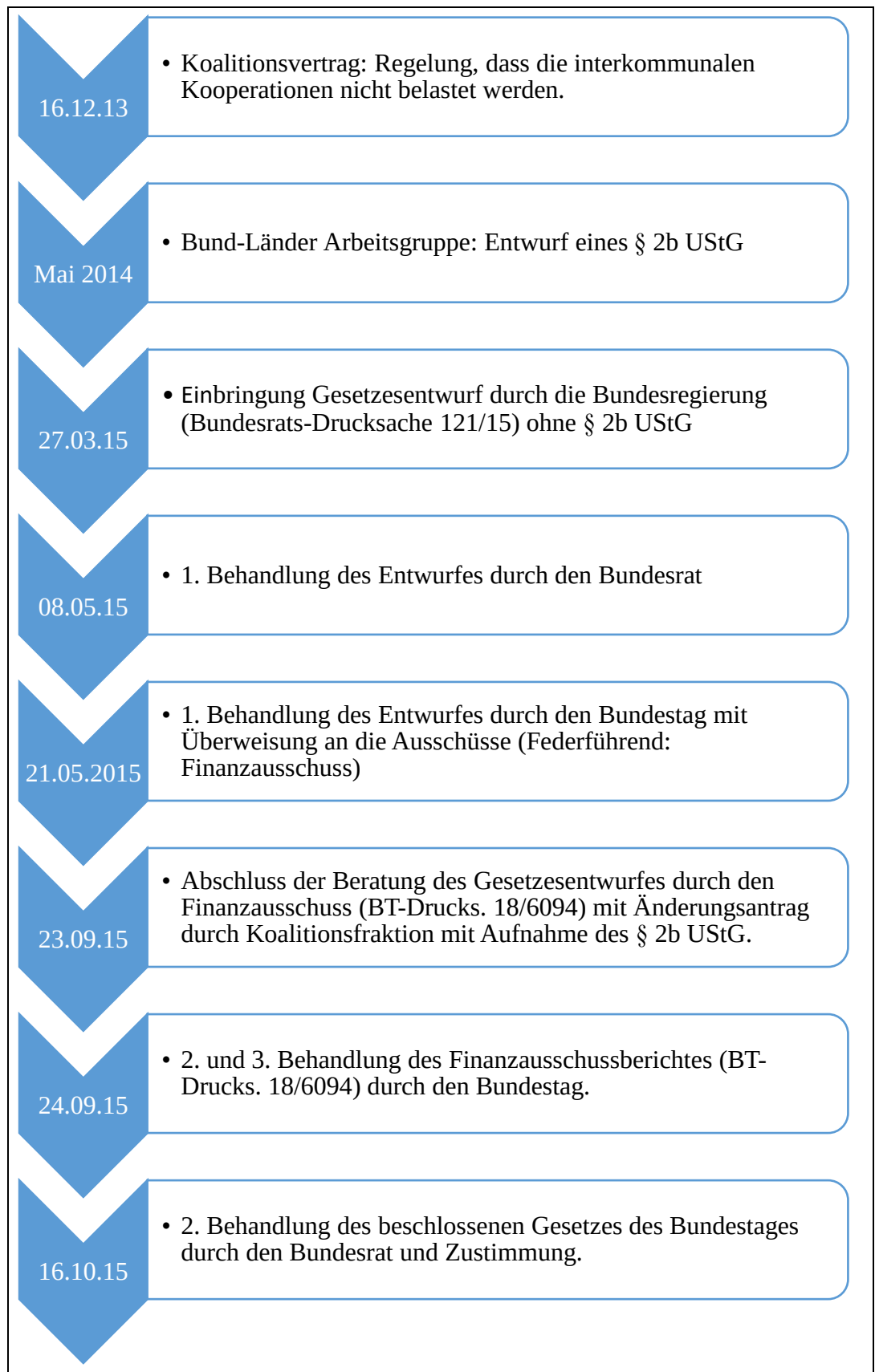
Anhang 4: Abgrenzungen verschiedener Begriffstätigkeiten

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Oberfinanzdirektion NRW, Arbeitshilfe, 2014, S. 37.



Anhang 5: Erkennen eines Betriebes gewerblicher Art

Quelle: Eigene Darstellung Anlehnung an Oberfinanzdirektion NRW, Arbeits-
hilfe, 2014, S. 36.



Anhang 6: Gesetzgebungsverfahren

Quelle: Eigene Darstellung.

Beispiel	Lösungsvorschlag
Kommune A hat eine Parkplatzsatzung erlassen und vermietet gegen Gebühr Parkplätze in einer Tiefgarage und erzielt damit 14.000 € Umsatz.	Die Grenze gem. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG ist nicht überschritten und damit liegt keine Wettbewerbsverzerrung vor. Der Vorsteuerabzug ist nur möglich bei der Vermietung auf privatrechtlicher Grundlage.
Der Kreis Oberberg vereinnahmt in einem Jahr aus hoheitlichen Tätigkeiten mit Wettbewerbsrelevanz folgende Umsätze: • Verkauf des gelben Sackes im Rahmen der Hausmüllentsorgung: 45.000 € • Müllverwertung aus einer Deponie: 17.499 € • Hilfsgeschäfte aus der Abfallentsorgung: 12.000 €	Die Tätigkeiten haben zwar alle etwas mit dem Bereich Abfallwirtschaft zu tun, aber entsprechen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht demselben Bedürfnis, da die eine Leistung nicht durch eine andere ersetzt werden kann. Die Müllverwertung und das Hilfsgeschäft fallen unter die Grenze von 17.500 € und sind nichtunternehmerisch. Der Verkauf des gelben Sackes hingegen ist steuerbar, da § 2b Abs. 1 UStG nicht greift.

Anhang 7: Beispiele zur jährlichen Umsatzsteuerbefreiung

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Baldauf, ZKF 2018, S. 57.

Beispiel	Lösungsvorschlag																	
Die Kommune A unterhält eine Sporthalle. Die maximale Kapazität der Halle liegt bei 4.500 Stunden im Jahr, wobei mit einer Auslastung von 3.000 Stunden gerechnet werden kann. Die Auslastung stellt sich wie folgt dar:	Die eigene Nutzung der Gemeinde für den Schulsport und die Sitzungen sowie die Leerstunden finden keine Berücksichtigung. Es sind die Überlassung an die Nachbargemeinde und die sonstigen entgeltlichen Überlassungen gegenüberzustellen.																	
<table><tr><td>Eigener Schulsport</td><td>1.300 Stunden</td></tr><tr><td>Für Rat – und Ausschusssitzungen</td><td>150 Stunden</td></tr><tr><td>Schulsport der Nachbargemeinde (öffentlich-rechtlicher Vertrag)</td><td>820 Stunden</td></tr><tr><td>Sonstige entgeltliche Überlassung an Vereine und Privatleute</td><td>180 Stunden</td></tr><tr><td>Leerstand</td><td>550 Stunden</td></tr></table>	Eigener Schulsport	1.300 Stunden	Für Rat – und Ausschusssitzungen	150 Stunden	Schulsport der Nachbargemeinde (öffentlich-rechtlicher Vertrag)	820 Stunden	Sonstige entgeltliche Überlassung an Vereine und Privatleute	180 Stunden	Leerstand	550 Stunden	Quote nach Stunden: <table><tr><td>Schulsport</td><td>820/ 1000</td><td>82%</td></tr><tr><td>Sonstige</td><td>180/ 1000</td><td>18%</td></tr></table>		Schulsport	820/ 1000	82%	Sonstige	180/ 1000	18%
Eigener Schulsport	1.300 Stunden																	
Für Rat – und Ausschusssitzungen	150 Stunden																	
Schulsport der Nachbargemeinde (öffentlich-rechtlicher Vertrag)	820 Stunden																	
Sonstige entgeltliche Überlassung an Vereine und Privatleute	180 Stunden																	
Leerstand	550 Stunden																	
Schulsport	820/ 1000	82%																
Sonstige	180/ 1000	18%																
	Die 80% Grenze des BMF-Schreibens wäre eingehalten.																	

Anhang 8: Beispiel zu dem Wesentlichkeitsmerkmal

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Liebgott, in: Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, 2017, § 2b UStG Rn. 198.

Beispiel	Lösungsvorschlag
Die Kommune A errichtet eine Sport - und Freizeithalle. a.) Die Halle wird für den eigenen Schulsport (15 %) und im Rahmen einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung an die Nachbarkommune B gegen Kostenerstattung für den Schulsport (85 %) vermietet. b.) Die Halle wird für den eigenen Schulsport (25 %), entgeltliche Überlassung an Vereine (55 %) und aufgrund einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung an die Nachbarkommune B (20 %) gegen Kostenerstattung vermietet.	a.) Die Halle wird an die Kommune B im Rahmen einer Beistandsleistung vermietet. Die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 UStG liegen vor, sodass die Kommune A kein Unternehmer ist und diese damit auch kein Vorsteuerabzug geltend machen kann. b.) Die Überlassung an Vereine erfolgt aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen, sodass die Kommune unternehmerisch tätig ist und die Umsätze damit zu 19 % versteuert werden. Die Beistandsleistung an die Kommune B ist nur zu 20 % erfüllt, sodass § 2b Abs. 3 Nr. 2d UStG nicht gilt und damit auch steuerpflichtige Umsätze vorliegen.
Die Kommune A und B gründen ein gemeinsames zentrales „Gebäudemanagement öffentliche Einrichtung“ in Form eines Zweckverbandes, der die kompletten öffentlichen Gebäude beider Städte unterhalten soll.	Zwar handelt es sich bei einigen Sachverhalten (z.B. Reinigungsarbeiten) um verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten, die der Umsatzbesteuerung unterliegen. Da diese Aufgaben auf den Zweckverband übertragen worden sind, sind alle Aufgaben als steuerfrei anzusehen.

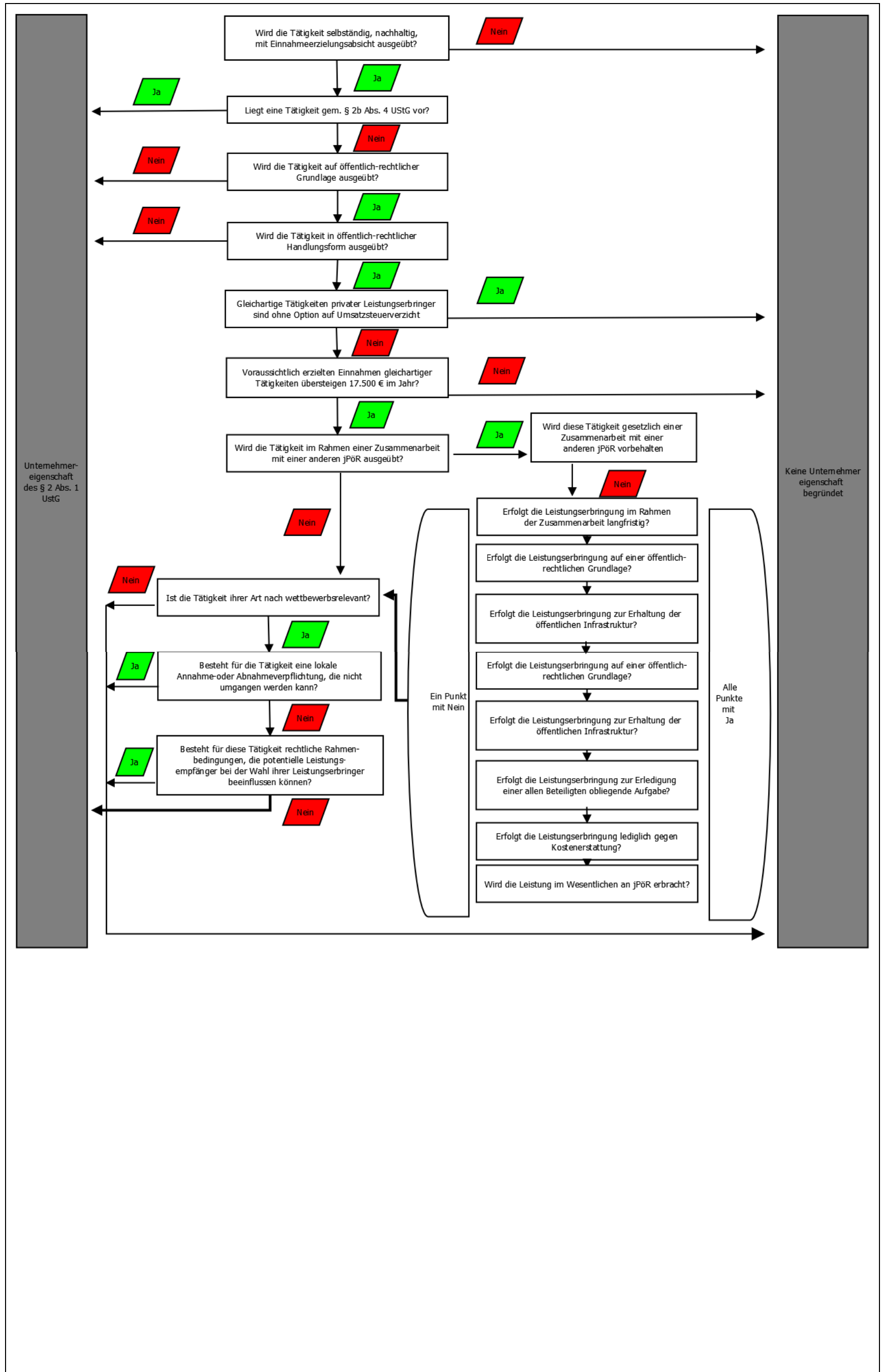
Anhang 9: Beispiele von Behandlungen der Zusammenarbeit

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Janzen, in: Lippross/Seibel, Basis-kommentar Steuerrecht, 2018, § 2b UStG Rn. 56.

Problemereich	Ausführungen
Differenzierung privatrechtlich und öffentliches Handeln	Da es keine Staatsaufgabenlehre gibt, wird es in bestimmten Fällen Schwierigkeiten bei der Einordnung von privatrechtlichem und öffentlichem Handeln geben.
Abgrenzung gleichartiger Tätigkeiten	Dies muss im Einzelfall entschieden werden.
BgA und Land - und Forstwirtschaftliche Betriebe müssen gesondert behandelt werden.	JPöR müssen in der Übergangsphase BgA und land – und forstwirtschaftliche Betriebe konsolidieren, damit die Umsatzsteuererklärung erstellt werden kann.
Größere Wettbewerbsverzerrung ist ein autonomer Begriff des Wettbewerbsrechts.	Der nationale Gesetzgeber hat keine Befugnisse autonome Begriffe durch eigene Auslegung zu ergänzen. Daher wird § 2b Abs. 2 UStG gerichtlich angezweifelt werden.
Das Wörter in § 2b Abs. 2 und 3 insbesondere und regelmäßig sind nicht abschließende Aufzählungen.	Es ist unklar, welche weiteren Fälle nicht als Wettbewerbsverzerrungen zu werten sind. Dies muss von der Rechtsprechung entschieden werden.
Zusammenarbeit von jPöR bietet Konfliktpotential. Langfristigkeit ist nicht eindeutig.	Das Merkmal der Langfristigkeit ist nicht eindeutig und kann ggf. angezweifelt werden.
Die Überschreitung der Grenze verwaltungsunterstützender Tätigkeit.	Es scheint unklar, wann die verwaltungsunterstützende Tätigkeit überschritten ist.

Anhang 10: Unsicherheitsfälle bei der Anwendung von § 2b UStG

Quelle: Eigene Darstellung.



Anhang 11: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft nach der neuen Rechtslage

Quelle: Eigene Darstellung.

2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Altes Recht (§ 2 Abs. 3 UStG a.F. i.V.m. Abschnitt 2.11 UStAE Aufgehoben zum 01.01.2016, aber gem. § 27 Abs. 22 S. 1 UStG bis zum 31.12.2016 anwendbar.		Neues Recht (§ 2b UStG) Nach § 27 Abs. 22 S. 2 UStG kommt die Vorschrift des § 2b UStG ab 01.01.2017 zur Anwendung				§ 2b UStG anwendbar
Optionsrecht Durch das Optionsrecht gem. § 27 Abs. 22 S. 3 UStG können jPöR das alte Recht des § 2 Abs. 3 UStG a.F. auch bis zum 31.12.2020 anwenden.		Übergangszeitraum mit der Anwendung des § 2 Abs. 3 a.F. UStG unter Berufung auf die unionswidrige Auslegung des historischen Gesetzgebers und der Verwaltungspraxis.				
Optionsrecht		Übergangszeitraum mit der wechselseitigen Anwendung des § 2 Abs. 3 a.F. UStG mit der Möglichkeit jedes Jahr entweder die Verwaltungsmeinung oder die Rechtsprechungsmeinung zu nutzen.				
Optionsrecht Durch das Optionsrecht gem. § 27 Abs. 22 S. 3 UStG können jPöR das alte Recht des § 2 Abs. 3 UStG auch bis zum 31.12.2020 anwenden.		Übergangszeitraum mit der Anwendung des § 2 Abs. 3 a.F. UStG unter Berufung auf die richtlinienkonforme Auslegung der Finanzrechtsprechung.				

Anhang 12: Übergangsregelung der Unternehmereigenschaft von jPöR gem. § 27 Abs. 22 UStG

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Belcke/Westermann, BB 2016, S. 89.

Beispiel	Lösungsvorschlag								
1.) Eine Kommune nutzt den kompletten Übergangszeitraum bis Ende 2020. Innerhalb des Optionszeitraumes 2017 bis 2021 wird ein Gebäude errichtet und ab dem 10.08.2021 umsatzsteuerpflichtig vermietet.	Ein Vorsteuerabzug ist bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges 2017 bis 2021 möglich, da die Verwendung unternehmerisch ist. 2								
2.) Eine Kommune nutzt den kompletten Übergangszeitraum bis Ende 2020. Innerhalb des Optionszeitraumes 2018 bis 2019 wird ein Gebäude für 2.000.000 € (380.000 € Vorsteuer) errichtet und ab dem 01.08.2019 im Rahmen der Vermögensverwaltung vermietet. Ab dem 01.01.2023 wird auf die Steuerbefreiung der Vermietungsumsätze verzichtet.	Ein Vorsteuerabzug ist während des Leistungsbezuges ausgeschlossen. Erst ab dem 01.01.2023 tritt eine unternehmerische Nutzung ein, sodass ab diesem Datum bis zum Ende des Berichtigungszeitraumes am 31.07.2029 pro rata temporis eine Vorsteuerberechtigung gem. § 15a UStG vorzunehmen ist. 4								
Abwandlung Beispiel 2:Lösung BMF-Schreiben Ab dem Jahr 2023 stehen der Stadt 38.000 € Vorsteuer nach § 15a Abs. 1 und 5 UStG zu und im Jahr 2029 stehen 22.167 € Vorsteuer zu. Insgesamt erhält die Stadt 250.167 € Vorsteuer.									
Abwandlung Beispiel 2: Lösung nach Abschn. 15.2c Abs. 13 UStAE <table border="1" data-bbox="411 1518 1406 1805"> <tr> <td data-bbox="411 1518 1233 1585">Vorsteuerabzug (2018/2019)</td><td data-bbox="1249 1518 1406 1585">380.000 €</td></tr> <tr> <td data-bbox="411 1597 1233 1664">Entnahme i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (01.08.19-31.12.2022)</td><td data-bbox="1249 1597 1406 1664">129.833 €</td></tr> <tr> <td data-bbox="411 1675 1233 1742">Volles Jahr: 200.000 €*19 %</td><td data-bbox="1249 1675 1406 1742"></td></tr> <tr> <td data-bbox="411 1753 1233 1805">Vorsteuerüberschuss</td><td data-bbox="1249 1753 1406 1805">250.167 €</td></tr> </table>		Vorsteuerabzug (2018/2019)	380.000 €	Entnahme i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (01.08.19-31.12.2022)	129.833 €	Volles Jahr: 200.000 €*19 %		Vorsteuerüberschuss	250.167 €
Vorsteuerabzug (2018/2019)	380.000 €								
Entnahme i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (01.08.19-31.12.2022)	129.833 €								
Volles Jahr: 200.000 €*19 %									
Vorsteuerüberschuss	250.167 €								

Anhang 13: Beispiele Vorsteuerabzug

Quelle: Eigene Darstellung.

Beispiel	Lösungsvorschlag						
Vertretbare Sachen und sonstige Leistungen: Die Kommune A nutzt ihr Gebäude zu 8 % für unternehmerische Zwecke. Folgende Kosten sind angefallen: <table border="1" data-bbox="392 515 877 730"> <tr> <td>Was</td><td>Umsatzsteuer</td></tr> <tr> <td>Bewirtschaftung</td><td>60.000 €</td></tr> <tr> <td>Sanierung</td><td>120.000 €</td></tr> </table>	Was	Umsatzsteuer	Bewirtschaftung	60.000 €	Sanierung	120.000 €	Die Kommune kann die anteiligen Bewirtschaftungskosten und die Sanierungskosten i.H.v. 8% (14.400 €) geltend machen, da ein Zuordnungsgebot besteht. Die Sanierungsleistung ist ein eigenständiges Zuordnungsobjekt und als sonstige Leistung einzuordnen, sodass die Mindestnutzung von 10% gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UStG nicht einschlägig ist.
Was	Umsatzsteuer						
Bewirtschaftung	60.000 €						
Sanierung	120.000 €						
Einheitliche Gegenstände: Die Kommune A errichtet eine Kongresshalle, die zu 50% unternehmerischen Zwecken dient. Dabei sind 6 Millionen Euro Umsatzsteuer angefallen.	Durch das Zuordnungs – und Aufteilungsgebot wird die Kongresshalle zu 50 % dem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Die Kommune hat im Umfang der beabsichtigten unternehmerischen Verwendung von 50 % ein Vorsteuerabzugsrecht i.H.v. 3 Millionen Euro.						
Abwandlung einheitliche Gegenstände: Die Kongresshalle wird zu 9 % unternehmerisch verwendet.	Da die Kongresshalle nur zu 9 % unternehmerisch verwendet wird, besteht gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UStG ein Zuordnungsverbot, sodass keine Vorsteuer geltend gemacht werden kann.						

Anhang 14: Beispiele Behandlung gemischter Leistungsbezüge

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Meyer, ZKF 2018, S. 268-269.