



Vortrag

Die Senatorin für Finanzen

---

# Neuordnung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Interne Steuerberatung der Freien Hansestadt Bremen

Februar 2017

## Gliederung

1. Einleitung
2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Status Quo**“
3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Neuregelung**“
4. Übergangsregelung
5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung
6. Tax-Compliance

# 1. Einleitung

- Deutsches Umsatzsteuerrecht bis incl. 2016 hinsichtlich der Besteuerung der öffentlichen Hand nicht konform mit europäischem Recht (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie)
- Rechtsprechung und auch die Lobbyverbände haben eingefordert, die umsatzsteuerrechtliche Bevorzugung der öffentlichen Hand abzustellen
  - Entscheidungen des Bundesfinanzhofs aus den Jahren 2008 – 2011 betonen das Erfordernis der richtlinienkonformen Auslegung des deutschen Umsatzsteuerrechts
  - „faktische“ Abschaffung des Rechtsweges für die öffentliche Hand
  - Steuerverwaltung hat den Gebietskörperschaften keine Wahlrechte eingeräumt
- Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 hat im November 2015 das Umsatzsteuerrecht für juristische Personen des öffentlichen Rechts auf eine völlig neue Grundlage gestellt

## Gliederung

1. Einleitung
2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Status Quo**“
3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Neuregelung**“
4. Übergangsregelung
5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung
6. Tax-Compliance

## 2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Status Quo“

- Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) (definiert nach Körperschaftsteuerrecht) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig (§ 2 Absatz 3 UStG).
- BgA =  
Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (...) dienen und die sich innerhalb der Gesamttätigkeit der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Gewinnerzielung und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.
- Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit =  
Voraussetzung für ein umsatzsteuerliches Unternehmen

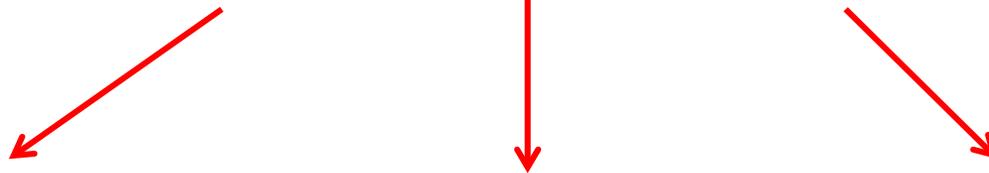
## 2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Status Quo“

Beispiel zur Abgrenzung BgA / hoheitliches Handeln einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR)

- Parken am Straßenrand (Parkuhren / Parkscheinautomaten)
    - ist Ausübung öffentlicher Gewalt, soweit im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt (BFH-Urteil vom 27.02.2003, Bundessteuerblatt II 2004 S. 431 und R 4.5 Abs. 4 Satz 1 Körperschaftsteuerrichtlinien 2015; OFD NRW: Arbeitshilfe „Besteuerung der öffentlichen Hand“ S. 91, 2014)
    - Gemeinde, die aufgrund der Straßenverkehrsordnung Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren überlässt, handelt nicht als Unternehmer.
    - Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der Straßenverkehrsordnung (zuständige Straßenverkehrsbehörde verfügt gebührenpflichtiges Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnungen und stellt Schilder nach der StVO auf)
- hoheitliches Handeln, kein BgA und damit umsatzsteuerlich nicht relevant

## 2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Status Quo“

Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts



BgA  
(§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG,  
§ 4 KStG)

- Hafenbetriebe der Stadtgemeinde
- Landesfischereihafen
- Umweltbetrieb Bremen, Krematorium
- Rathausstrauungen

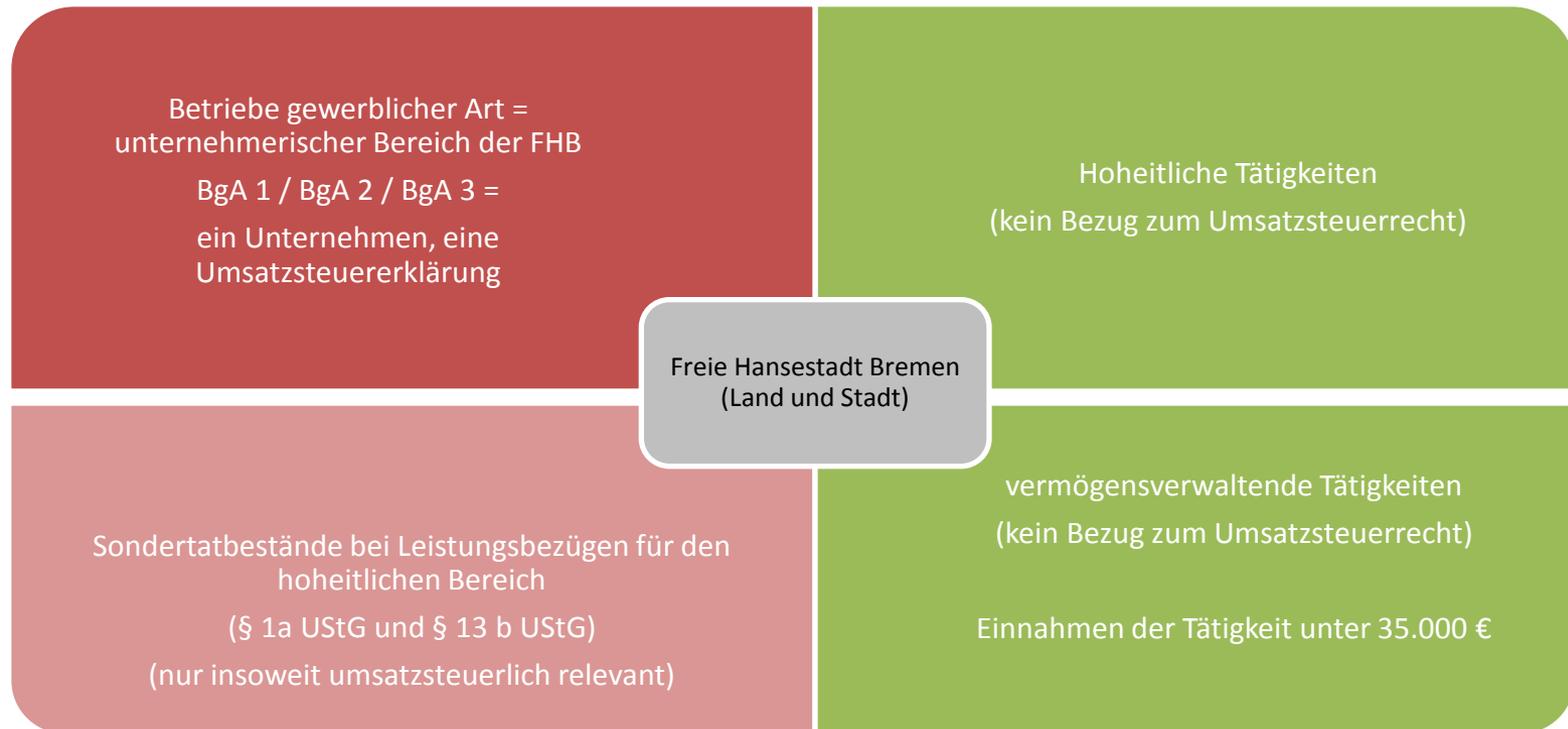
land- und  
forstwirtschaftliche  
Betriebe

- keine Relevanz für Bremen (Kaminholzverkauf aus städtischen Grünflächen wird bei UBB (Grünbereich) erfasst)

bestimmte Tätigkeiten  
(abschließende  
Aufzählung)

- bestimmte Leistungen der Kataster- und Vermessungsbehörden

## 2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Status Quo“



## 2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Status Quo“

- relevante umsatzsteuerliche Fakten FHB

	<u>2015</u>	<u>2016*</u>
Umsätze (steuerpflichtig und steuerfrei):	77,6 Mio. €	83,9 Mio. €
Vorsteuerbeträge:	20,9 Mio. €	21,5 Mio. €
Vorsteuerüberhang:	8,4 Mio. €	11,2 Mio. €

\* Zahlen 2016 auf Basis der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen

## Gliederung

1. Einleitung
2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Status Quo**“
3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Neuregelung**“
4. Übergangsregelung
5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung
6. Tax-Compliance

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

- Abschaffung des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG
  - ist mit Wirkung auf den 01.01.2016 im UStG gestrichen worden, siehe aber Anwendungsregelung
  - UStG löst sich vom KStG, BgA ist keine grundsätzlich zwingende Voraussetzung für die Annahme von umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten
  - für das Handeln auf privatrechtlicher Grundlagen gelten die allgemeinen Spielregeln des UStG
- Einführung eines neuen § 2b UStG
  - regelt die Umsatzsteuer bei öffentlich – rechtlichem Handeln
  - regelt die Umsatzsteuer bei interkommunalen Kooperationen
  - regelt die Umsatzsteuer bei bestimmten Katalogleistungen (z. B. Leistungen der Kataster- und Vermessungsverwaltung)

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

Einfügung eines neuen § 27 Abs. 22 UStG (Anwendungsregelung)

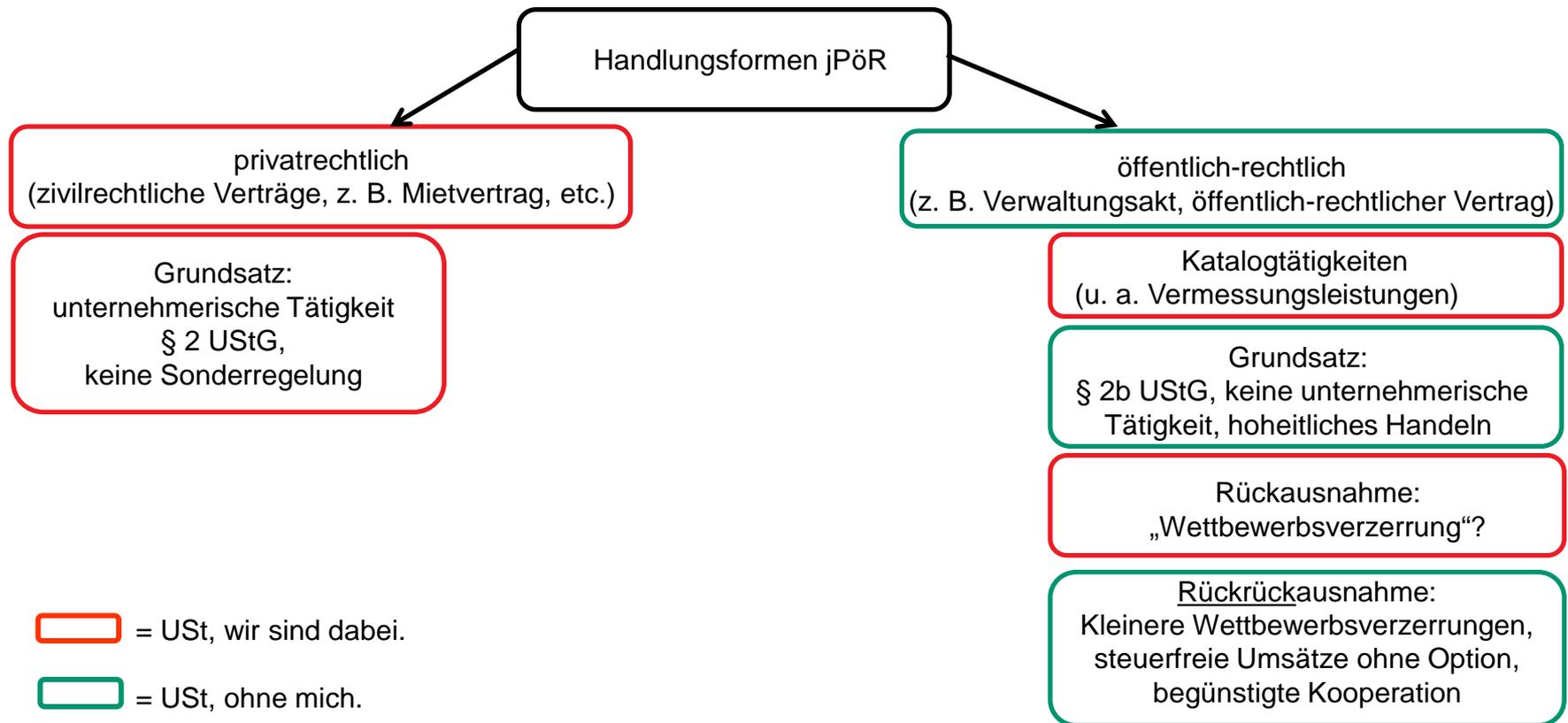
- der alte § 2 Abs. 3 UStG gilt für die Umsätze des Jahres 2016 weiter
- ab 01.01.2017 gilt der neue § 2b UStG
- aber Optionsmöglichkeit für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts das alte Recht längstens bis 2020 einschließlich weiter anzuwenden

→ **Die Interne Steuerberatung hat die Optionserklärung für die juristische Person des öffentlichen Rechts Bremen (umfasst steuerlich das Land Bremen, die Stadtgemeinde Bremen und Immobilien Bremen, AöR) abgegeben.**

→ **gilt damit für alle BgA des Landes, der Stadt Bremen und von Immobilien Bremen, AöR**

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

#### 1. Allgemeines Prüfungsschema



### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

Folgen des neuen umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs:

- BgA-Begriff für umsatzsteuerliche Überlegungen nicht mehr relevant
  - Gewichtigkeitsgrenze (wirtschaftliches Herausheben) – Einnahmen > 35.000 Euro / Jahr nicht mehr relevant
  - gewerblicher Charakter einer Nutzungsüberlassung bedeutungslos
- bisherige Einordnung „hoheitlich“ <-> Vermögensverwaltung irrelevant
- wenn privatrechtliches Handeln = Unternehmereigenschaft (+)
  - Bsp.: Verwendung von AGB und zivilrechtlicher Entgelte statt öffentlich-rechtlicher Satzung und Gebühren/Beiträge
- wenn öffentlich-rechtliches Handeln = Unternehmereigenschaft (-)
  - aber: größere Wettbewerbsverzerrungen = Unternehmereigenschaft (+)

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

Beispielsfall:

Parken am Straßenrand (Parkuhren / Parkscheinautomaten)

- ist Ausübung öffentlicher Gewalt, soweit im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt (= öffentlich-rechtliches Handeln)
- Grundsatz des § 2b UStG:  
öffentlich-rechtliches Handeln = hoheitliches Handeln → USt, ohne mich.
- aber:  
Wettbewerbsverzerrung?
  - Ja, da Parkhausbetreiber Stellfläche umsatzsteuerpflichtig vermieten.  
Als Bürger ist es mir egal, ob ich am Straßenrand parke oder im Parkhaus stehe.  
(Hinweis auf EuGH; Urteil vom 16.09.2008 – C – 288/07 „Isle of Wight“)
  - (Hinweis auf BFH-Urteil vom 01.12.2011 – V R 1/11; Änderung der Rechtsprechung des BFH) Der BFH hat hier zwar offen gelassen, ob es sich bei unselbständigen Parkflächen auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen anders verhalte. Für eine andere Beurteilung spricht u. E. wenig. Die abschließende Entscheidung hat aber zunächst das BMF im Anwendungserlass zu treffen.

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

Beispielsfall:

Parken am Straßenrand (Parkuhren / Parkscheinautomaten) (Blatt 2)

- weitere Prüfschritte:
    - kleinere Wettbewerbsverzerrungen  
(Umsätze der jPöR aus gleichartigen Sachverhalten < 17.500 €/ Jahr)
      - Nicht gegeben, da größere Gebietskörperschaften (z. B. Bremen) höhere Umsätze aus derartigen Sachverhalten erzielen.
    - steuerfreie Umsätze ohne Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht
      - Nicht gegeben, Parkhausbetreiber erbringen umsatzsteuerpflichtige Leistungen.
- Umsatzsteuer = Ja, wir sind dabei.
- Damit weicht die steuerliche Beurteilung nach neuem Recht von der derzeitigen steuerrechtlichen Beurteilung ab.

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

Unternehmerisches Handeln jPöR (§ 2 Absatz 1 und § 2b UStG)

- Umsätze sind steuerbar, d.h. Anwendungsbereich des UStG ist eröffnet:
  - a) § 2 Absatz 1 UStG
    - Umsätze sind grds. steuerpflichtig, es sei denn, es greift eine Steuerbefreiung ein z.B. für Volkshochschule, Musikschule, Kindergarten, steuerfreie Vermietung
  - b) § 2b UStG
    - Umsätze sind steuerpflichtig bei Katalogtätigkeiten oder auf hoheitlicher Grundlage und größeren Wettbewerbsverzerrungen

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“

Unternehmerisches Handeln jPöR (§ 2 Abs. 1 und § 2b UStG)

- Vorsteuerabzug:
  - Bezug von Lieferungen und sonstigen Leistungen für den unternehmerischen Bereich berechtigt zum Abzug der Vorsteuer
  - Vorsteuerabzug ermöglicht die Kompensation der eigenen Umsatzsteuerlast (ganz oder teilweise, u.U. sogar Vorsteuerüberhang)

### 3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „Neuregelung“



## Gliederung

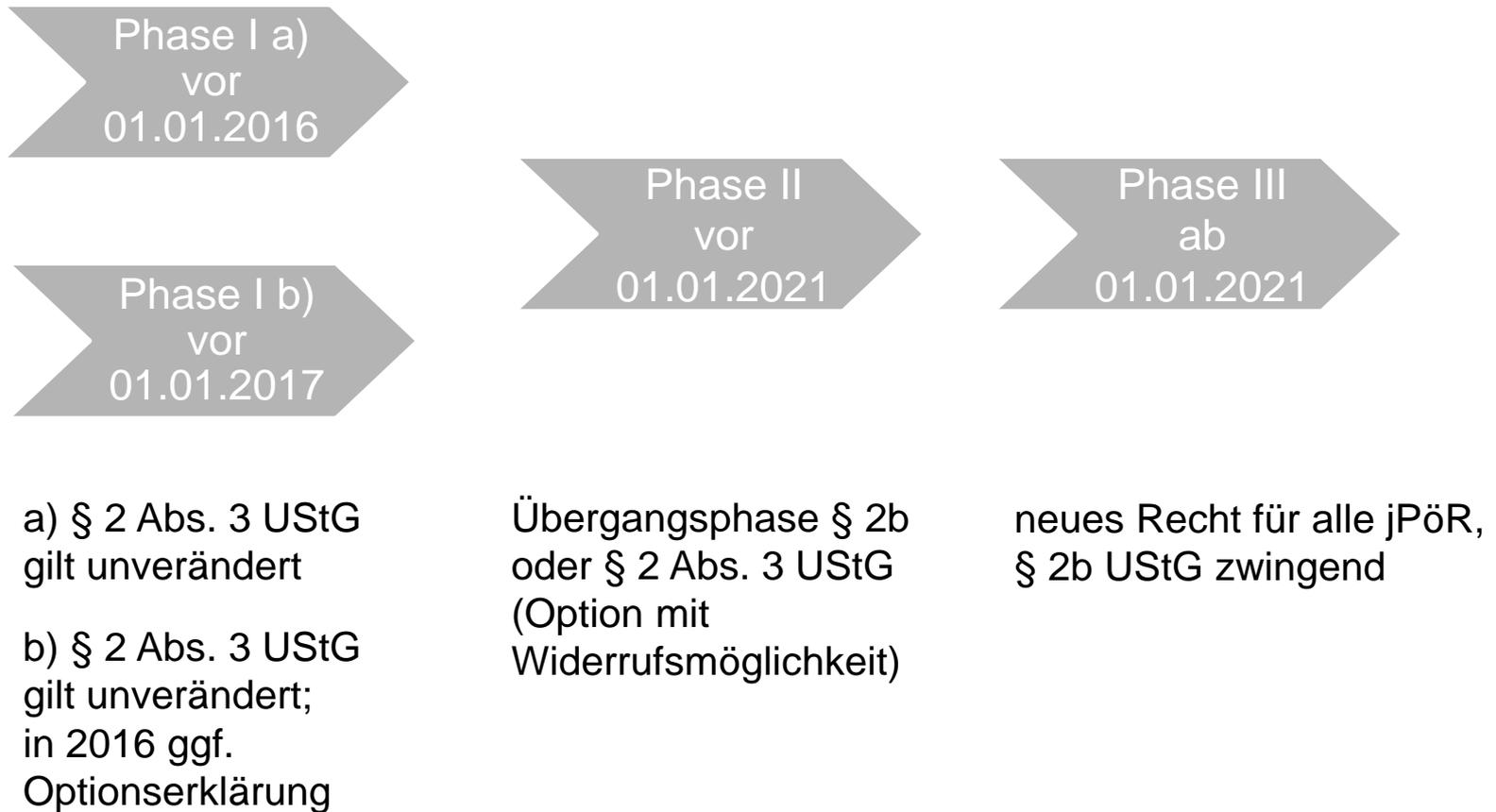
1. Einleitung
2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Status Quo**“
3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Neuregelung**“
4. Übergangsregelung
5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neureglung
6. Tax-Compliance

## 4. Übergangsregelung

geregelt in § 27 Absatz 22 UStG → Option für längstens 4 Jahre:

- weitere Anwendung bisheriges Recht (§ 2 Absatz 3 UStG)
- Erklärung gegenüber dem FA bis zum 31.12.2016 erforderlich und von Bremen auch abgegeben
- Option für das alte Recht kann mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden (bezogen auf Kalenderjahre)
- ein Widerruf des Widerrufs ist gesetzlich ausgeschlossen

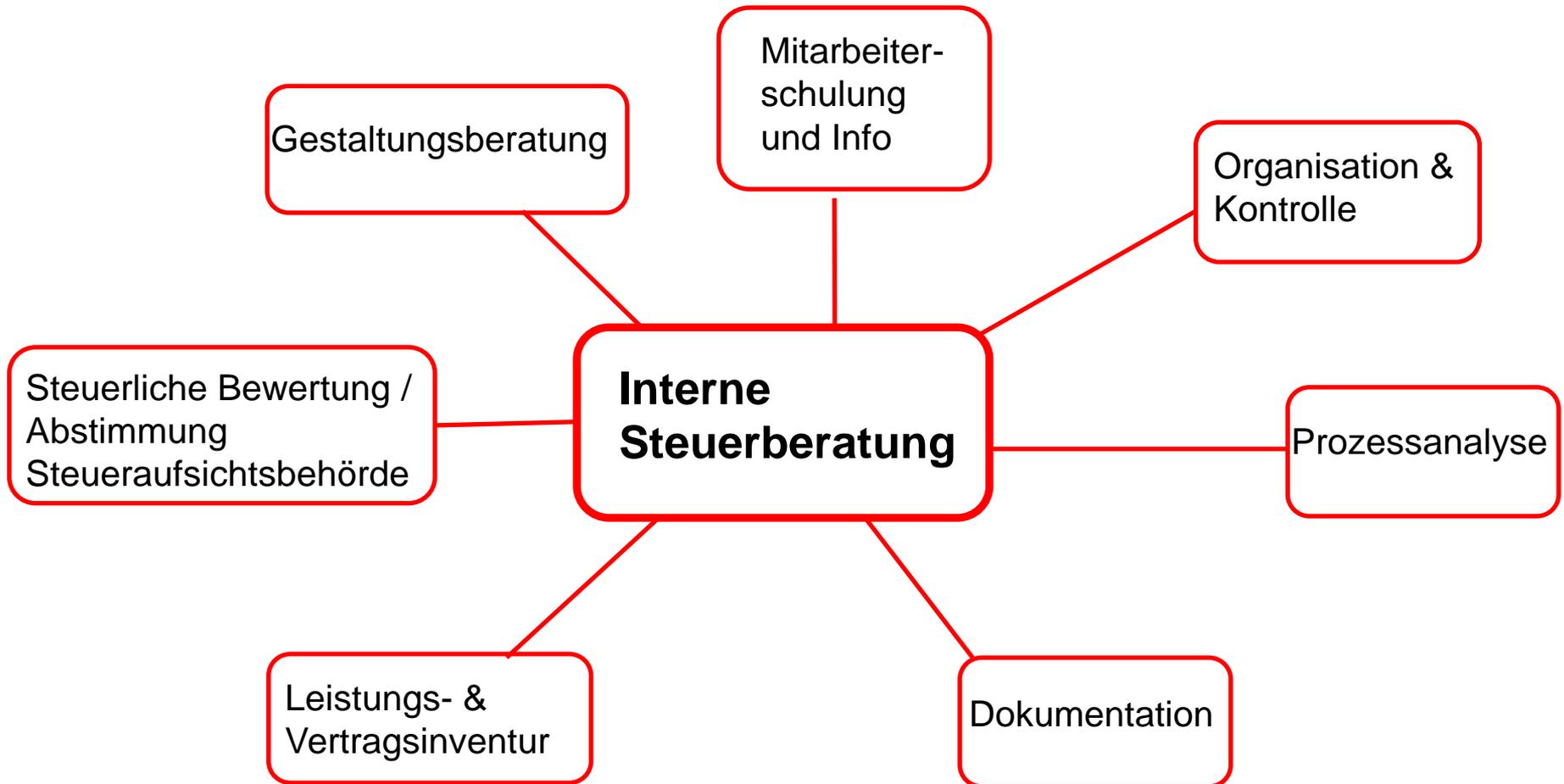
## 4. Übergangsregelung



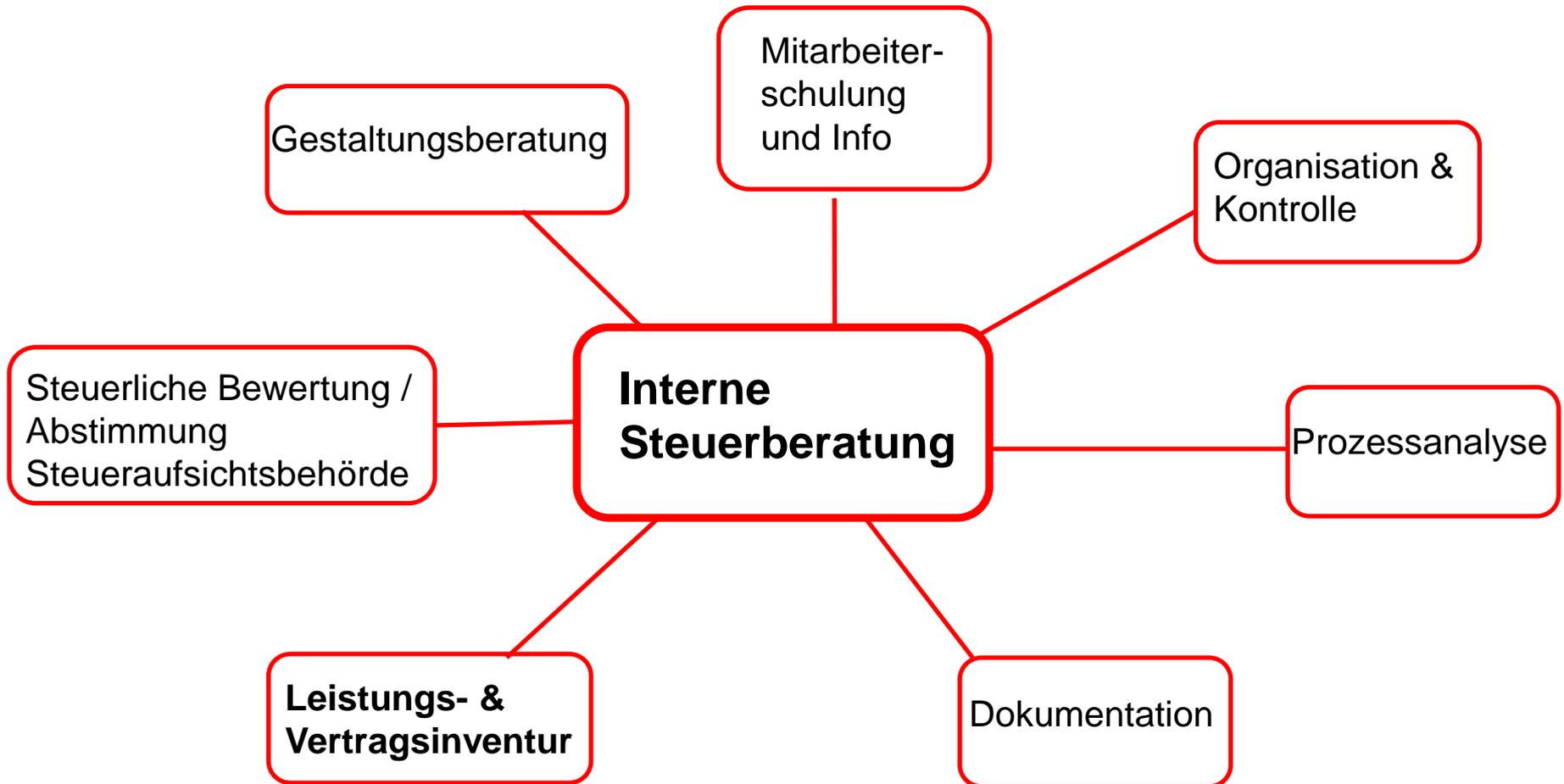
## Gliederung

1. Einleitung
2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Status Quo**“
3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Neuregelung**“
4. Übergangsregelung
5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung
6. Tax-Compliance

## 5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung



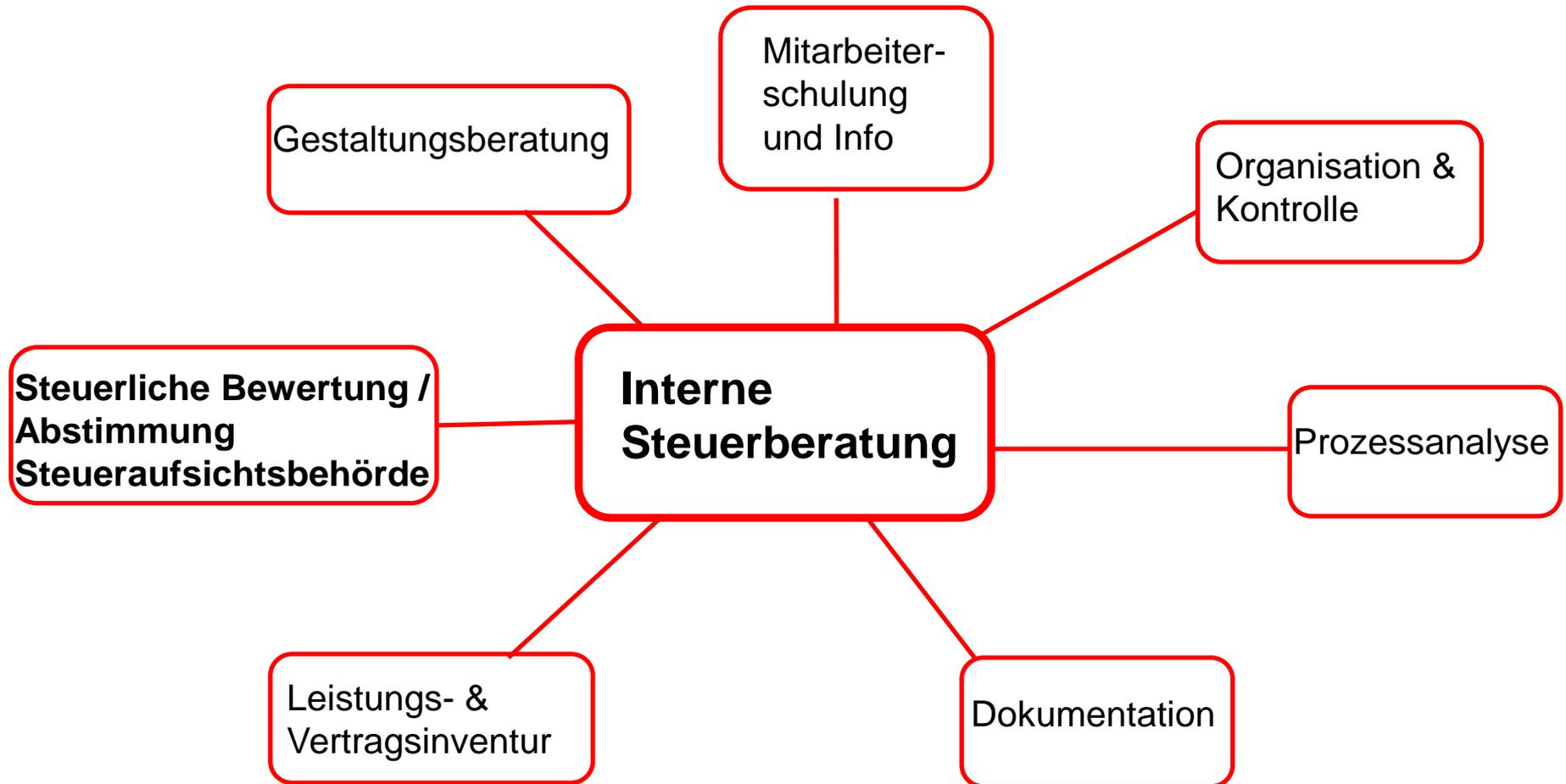
## 5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung



## 5.1 Leistungs- und Vertragsinventur

- Maßnahme abgeleitet aus dem Projektauftrag vom 10.12.2015
- Hinweis auch auf den Beschluss des Senats vom 26.01.2016
- a) Leistungsinventur auf Basis der Buchungen auf den einzelnen Haushaltsstellen im SAP-System
  - Anwendung eines standardisierten Prüfungsschemas
  - Abstimmverfahren mit SAP-Leitstelle
  - Datenschutzrechtliche Zulässigkeit durch Regelungen in den Haushaltsgesetzen 2016 und 2017 des Landes und der Stadtgemeinde Bremen gegeben (§ 10 Abs. 9 und § 11 Abs. 9 der Haushaltsgesetze 2016 und 2017)
- b) Vertragsinventur auf Basis der in den einzelnen Verwaltungsgliederungen vorliegenden vertraglichen Unterlagen
  - Zeitgleich mit Leistungsinventur
  - Gespräche mit den einzelnen Verwaltungsgliederungen auf Bearbeitungsebene

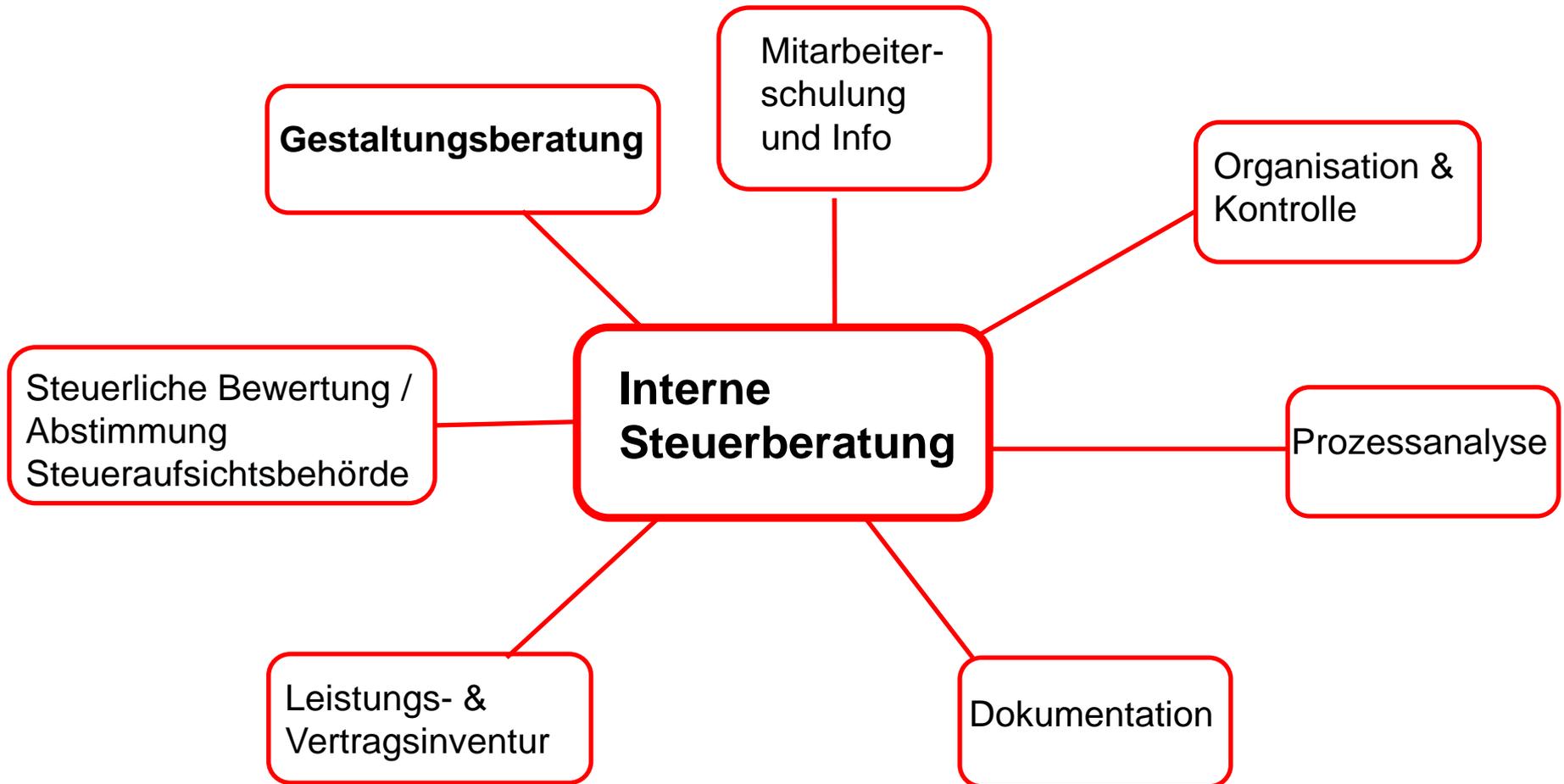
## 5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung



## 5.2 Steuerliche Bewertung / Abstimmung mit der Steueraufsichtsbehörde

- steuerliche Bewertung je Haushaltsstelle in einem Kurzvermerk darstellen (ggf. Sachverhalte einer Haushaltsstelle gruppieren)
- kritische Bewertungen einem Abstimmprozess mit der Steuerabteilung der SF unterziehen
  - BMF-Schreiben vom 16.12.2016 „Schreiben betr. Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2 b UStG“ veröffentlicht im Bundessteuerblatt 2016 Teil I S. 1451
  - ggf. kritische Punkte aufgreifen und um bundesweite Abstimmung bitten

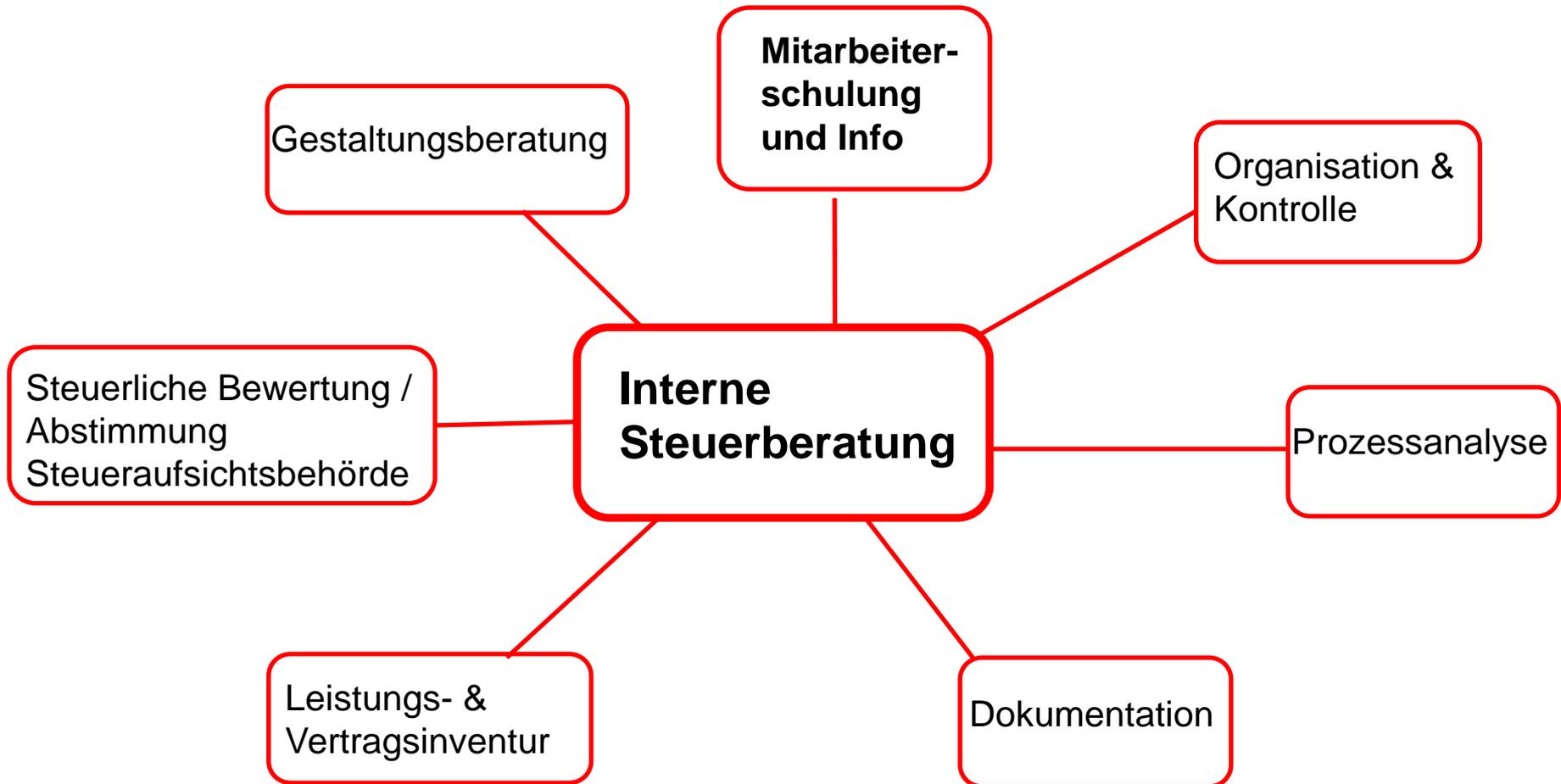
## 5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung



## 5.3 Gestaltungsberatung

- Deutscher Städtetag geht von erheblichen administrativen und steuerlichen Mehrbelastungen für die jPöR aus
- Gegensteuern durch steuerliche Gestaltungsmaßnahmen und sinnvolle Prozesse erforderlich!
  - Vorsteuerpotentiale entdecken und Sachverhalten zuordnen
  - Wechsel von privatrechtlichem Handeln zu öffentlich-rechtlichem Handeln prüfen
  - Ausgestaltung von überörtlichen Kooperationen prüfen und optimieren
  - Implementierung von EDV-Verfahren (kennzahlenbasiert im SAP-System)

## 5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung



## 5.4 Mitarbeiterschulung und Info

- Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand greift in alle Bereiche der Verwaltung (auch vermögensverwaltende Einheiten und hoheitlich tätige Einheiten) ein
  - Infos breit streuen / z. B. über den Internetauftritt der SF
  - Infoveranstaltungen durchführen
  - Schulungen für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter durchführen, die mit steuerrelevanten Sachverhalten befasst sind
  - Ansprechpartner für alle Bedienstete in steuerlichen Angelegenheiten der Gebietskörperschaft
  - Sensibilität für steuerliche Fragestellungen schaffen (nicht Kümmern kostet Geld und bedeutet in vielen Fällen „nicht compliance-konformes Verhalten“!)

## Gliederung

1. Einleitung
2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Status Quo**“
3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „**Neuregelung**“
4. Übergangsregelung
5. Maßnahmen zur Umsetzung der Neuregelung
6. Tax-Compliance

## 6. Tax-Compliance

- Leistungs- und Vertragsinventur führt zur Entdeckung von Sachverhalten, die auch nach derzeitiger Rechtslage steuerlich relevant sind
  - Berichtigung von bereits abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen
  - Abgabe erstmaliger Ertragsteuererklärungen für bisher nicht erfasste Betriebe gewerblicher Art
- Das ist mit Risiken verbunden!
  - Strafrechtliche Risiken (§§ 370 / 378 Abgabenordnung / § 130 Ordnungswidrigkeitengesetz)
  - Finanzielle Risiken (hohe Steuernachzahlungen, Festsetzung von Verspätungszuschlägen, Hinterziehungszinsen, Zinsen)
  - Reputationsschaden für die Gebietskörperschaft

## 6. Tax-Compliance

- Prozesse, die mit der Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Zusammenhang stehen, führen zu Risiken für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts und deren Repräsentanten
  - „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von der Prüfung des Einzelfalls.“  
BMF-Schreiben vom 23.05.2016 (DOK 2016/0470583), BStBl I S. 490 ff.; Tz. 2.6
    - Exculpationschance für Repräsentanten der Gebietskörperschaften
    - Risikominimierung
    - Folge: beide Themen sind miteinander zu verzahnen

## 6. Tax-Compliance

- Was ist zu tun? (Blatt 1)
  - Kultur für ein Tax-Compliance-Bewusstsein schaffen
    - Kick-Off-Veranstaltungen, Information an die Entscheidungsgremien der Verwaltung, Informationen an die parlamentarischen Gremien
    - Wir schaffen keine steuerlichen Probleme. Wir lösen steuerliche Probleme!
  - Entwicklung eines Tax-Compliance-Management-Programms
    - Steuerleitfaden
    - Regelmäßige Information operativ tätiger Mitarbeiter
    - Schulungen der Haushaltssachbearbeiter
    - Controlling von steuerlich relevanten Sachverhalten (Prozesse, Verprobungen, Nachfragen)

## 6. Tax-Compliance

- Was ist zu tun? (Blatt 2)
  - Tax-Compliance organisatorisch verankern
    - Klare Zuständigkeiten schaffen
    - Einbindung der Internen Revision
    - Vollständigkeitserklärungen abfordern
    - Festlegung von Eskalationsstufen
  - Kommunikation in Sachen Tax-Compliance optimieren
    - Informationsflüsse strukturieren (von der Steuerberatungseinheit in die operativ tätigen Einheiten und umgekehrt)
    - Berichtspflichten verankern
    - Kommunikation mit dem zuständigen Finanzamt Bremen und der Steuerabteilung der Senatorin für Finanzen