

# Rödl & Partner

---

Stadt Bornheim

Zwischenbericht § 2b UStG

---

Datum: 04.10.2019

# Rödl & Partner

<b>1.</b>	<b>Ausgangslage</b>	<b>3</b>
1.1	Sachverhalt und Aufgabenstellung	3
1.2	Erhaltene Unterlagen	4
<b>2.</b>	<b>Erkenntnisse</b>	<b>5</b>
2.1	Leistungsaustausch und nachhaltige Tätigkeit	5
2.2	Privatrechtliche Grundlage	5
2.3	Öffentlich-rechtliche Grundlage bzw. Sondernorm	6
2.4	Steuerbefreiungen	7
2.5	Grafische Darstellung der möglichen Auswirkungen	8
<b>3.</b>	<b>Beurteilung einzelner wesentlicher Sachverhalte</b>	<b>9</b>
3.1	Konzessionsabgaben	9
3.2	Nutzungsüberlassung von kommunalem Vermögen	9
3.3	Glascontainermanagement	10
3.4	Standortmiete Altkleidercontainer / Elektrokleinteilecontainer	10
3.5	Marktstandgebühren	11
3.6	Privatrechtliche Verkäufe	11
<b>4.</b>	<b>Vorsteuerabzug</b>	<b>13</b>
<b>5.</b>	<b>Allgemeine Hinweise</b>	<b>15</b>
5.1	Steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten von Verträgen	15
5.2	Vertragsdatenbank	16
5.3	Erfassungstabelle als erste Datenbank	16
<b>6.</b>	<b>Grundkonzeption und Ziele einer strukturierten Prozesseinführung</b>	<b>17</b>
<b>7.</b>	<b>Zielgerichtetes Internes Kontrollsystem / Tax Compliance</b>	<b>18</b>
<b>8.</b>	<b>Abschließender Hinweis</b>	<b>19</b>

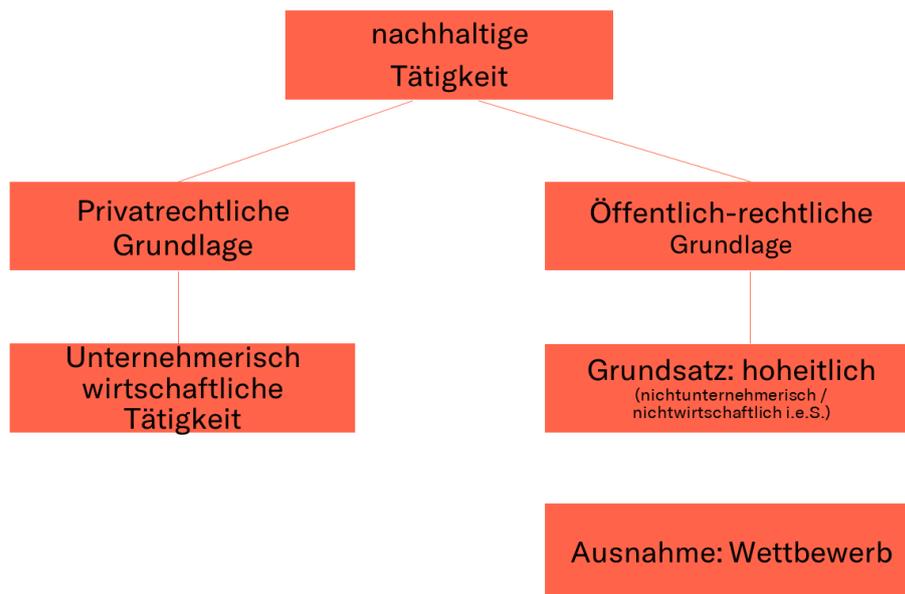
## 1. AUSGANGSLAGE

### 1.1 Sachverhalt und Aufgabenstellung

Mit der Einführung des § 2b UStG wurde die Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) komplett neu geregelt. Auf Basis der Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie („MwStSystRL“) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung sagt sich der Gesetzgeber vom bisherigen Erfordernis des Betriebes gewerblicher Art (BgA) aus dem Körperschaftsteuerrecht für Zwecke der Umsatzbesteuerung los.

Für das Vorhandensein eines BgA waren insbesondere Überschreitungen bestimmter Umsatzgrenzen entscheidend. Gleichwohl konnte sich eine jPdÖR auch bei Unterschreiten dieser Grenzen auf einen möglichen Wettbewerb berufen und so – unabhängig von der Selbstbindung der Finanzverwaltung – einen oder mehrere BgA erklären.

Durch die Neuregelung wird nunmehr eine allgemeine Unternehmereigenschaft für jPdÖR definiert (vgl. § 2b Abs. 1 UStG). Diese Unternehmereigenschaft wird nur für bestimmte Bereiche und unter bestimmten Voraussetzungen gesetzlich ausgeschlossen (vgl. § 2b Abs. 2 und 3 UStG). Die Frage der hoheitlichen Tätigkeit nach den Ausführungen der Körperschaftssteuer-richtlinien ist nicht mehr entscheidend. Die Beurteilung hat zukünftig allein auf der Grundlage des (nachhaltigen) Tätigwerdens und / oder der Frage des Wettbewerbes zu erfolgen.



Die Besteuerungsgrundlagen für Leistungen der jPdÖR können sich gravierend ändern und zu einer oft nicht unerheblichen Ausweitung der Deklarationspflichten führen.

Die Stadt Bornheim hat in Bezug auf die Einführung des § 2b UStG die Option nach § 27 Abs. 22 UStG zur Besteuerung nach den gesetzlichen Regelungen des UStG in der Fassung zum 31.12.2015 gezogen und wendet somit zunächst weiterhin die bisherige Grundlage auf Basis des § 2 Abs. 3 UStG i.d.F. bis 31.12.2015 an.

# Rödl & Partner

Im Rahmen einer Empfehlung zur Option hatten wir uns im Jahr 2016 vorab grob mit einer steuerlichen Einschätzung befasst. Um sich optimal auf die ab dem 01.01.2021 zwingend geltende Neuregelung vorzubereiten, bedarf es einer Analyse bereits vorhandener Tätigkeiten und der jeweiligen gesetzlichen Grundlagen. Diese gilt es zunächst zu identifizieren und steuerlich neu zu bewerten. Darüber hinaus sollten aus der Analyse und Neubewertung die richtigen Schlüsse gezogen sowie in einem weiteren Schritt erste Handlungsoptionen bzw. -empfehlungen aufgezeigt werden, um eine möglichst gesicherte Basis für die Zukunft zu schaffen.

Vor diesem Hintergrund haben Sie uns beauftragt,

- mögliche umsatzsteuerbare bzw. -pflichtige Leistungen im Sinne des § 2b UStG zu identifizieren,
- Erkenntnisse und Umsetzungsvorschläge zu konzipieren und
- etwaige Handlungsempfehlungen auszusprechen.

Hierzu wurde mit Ihnen folgendes Vorgehen vereinbart:

- Die Bestands- bzw. Sachverhaltsaufnahme und eine erste Bewertung erfolgt durch die Stadt Bornheim selbst
- Zurverfügungstellung von Sachverhalten und ergänzenden Unterlagen für eine Verifizierung und Detailbewertung durch Rödl & Partner:
  - Die in Übersichten eingepflegten Bestands- bzw. Sachverhaltsaufnahmen werden uns amtsweise zur Verfügung gestellt
  - Untersuchung und Bewertung der ermittelten Tätigkeiten unter den Gesichtspunkten des § 2b UStG
  - Untersuchung und Bewertung der ermittelten Tätigkeiten, ob diese bereits nach aktueller Rechtslage einen Betrieb gewerblicher Art begründen
- Hilfestellung bei der Entscheidung hinsichtlich der zukünftigen und vergangenen Steuerdeklaration
- Ergebnispräsentation und Besprechung mit den jeweiligen Fachbereichen
- Berichterstellung / Dokumentation

## 1.2 Erhaltene Unterlagen

Anhand von Übersichten wurden uns durch die Stadt Bornheim Leistungen benannt. Auch erhielten wir entsprechende vertragliche Grundlagen zu den jeweiligen Leistungen bzw. Tätigkeiten. Darüber hinaus haben wir während des Bearbeitungsprozesses auf Rückfragen hin weitere Informationen zu einzelnen Sachverhalten erhalten.

Insgesamt wurden uns die Leistungen folgender Ämter zur steuerlichen Einschätzung benannt

- Amt 2 - Finanzen
- Amt 3 - Bürger- und Ordnungsamt
- Amt 4 - Kinder, Jugend u. Familien
- Amt 5 - Sozialamt u. Schulamt
- Amt 6 - Bauamt und Denkmalschutz (6.1) sowie Gebäudewirtschaft (6.2)
- Amt 7 - Stadtplanungs- und Liegenschaftsamt
- Amt 9 - Tiefbau- u. Straßenverkehrsamt
- Amt 12 Umwelt und Grünflächenamt

## 2. ERKENNTNISSE

### 2.1 Leistungsaustausch und nachhaltige Tätigkeit

Grundsätzlich unterliegen nur Leistungen, die im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbracht werden, der Umsatzsteuer. Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn zwischen zwei Personen eine Leistung gegen Entgelt (Gegenleistung) erbracht wird.

Daneben ist eine Leistung im Sinne des UStG nur dann gegeben, wenn Sie nachhaltig ausgeführt wird. Erst unter dieser Voraussetzung müssen weitere Prüfungen, insbesondere die Prüfung der rechtlichen Grundlage, erfolgen.

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt grundsätzlich vor, sofern Leistungen mit Einnahmenerzielungsabsicht erbracht werden, die nicht nur einmalig anfallen, sondern wiederholt getätigt werden. Von einer nachhaltigen Tätigkeit ist nicht auszugehen, sofern es sich um sogenannte Hilfsgeschäfte (vgl. Kapitel 3.4) handelt.

Folgende wesentlichen Sachverhalte bei der Stadt Bornheim begründen keinen Leistungsaustausch oder stellen keine nachhaltige Tätigkeit dar:

- Steuereinnahmen
- Vollstreckungskosten
- Säumniszuschläge
- Mahngebühren
- Schadensersatz
- Gewinnausschüttung (solange diese nur auf ein Halten einer Beteiligung beruhen)
- Innenumsätze
- Verspätungszuschläge
- Bußgelder
- Verwargelder
- Fehlbuchungen und Storno-Buchungen
- privatrechtliche Verkäufe (soweit sie Hilfsgeschäfte darstellen)
- echte Zuschüsse
- zum Teil Brandschutz
- Rückerstattung aus Überzahlungen
- Spenden
- Kompensationsmaßnahmen (Schadensersatz)

### 2.2 Privatrechtliche Grundlage

Das Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage führt grundsätzlich zur Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit, unabhängig von der Größe der erzielten Umsätze. Das bedeutet, dass die Sachverhalte, losgelöst von einer evtl. Steuerbefreiung nach § 4 UStG oder der MwSt-SystRL, in der jeweiligen Umsatzsteuerdeklaration zu erfassen sind. Eine Ausnahme hierzu stellen die oben beschriebenen Hilfsgeschäfte dar.

Auf Basis der uns zur Verfügung gestellten Informationen und Unterlagen sowie unserer Bewertung werden daher insbesondere folgende Sachverhalte zukünftig der Deklaration zuzuführen sein, auch wenn diese ggf. steuerbefreit sind:

- Verkäufe (soweit sie keine Hilfsgeschäfte darstellen)
- Kopien (sofern sie als „Copyshop-Leistung“ erbracht)
- Personalgestellung (sofern privatrechtlich ausgestaltet)
- Nutzungsüberlassung von Jugendräumen / Mehrzweckhallen / städtische Räumlichkeiten / Schulräumen auf Basis eines Mietvertrags
- Vereinnahmung von verauslagten Kosten, die im Namen und auf Rechnung der Stadt Bornheim beglichen wurden
- Stundungszinsen (Schuldrecht)
- Aval-Provisionen
- Zinserträge
- Vermietung von Grundstücken
- Vermietung von Dachflächen
- Vermietung von Automatenstellplätzen
- Vermietung von Wohnungen
- Vermietung von Spielplätzen
- Vermietung von Betriebsvorrichtungen
- Erbpacht und Erbbauzinsen
- Holzverkäufe / Holzernte
- Containermanagement
- „Sponsoring“ im Rahmen der Gestaltung und Pflege der Kreisverkehre

## 2.3 Öffentlich-rechtliche Grundlage bzw. Sondernorm

Soweit die Leistungen und insbesondere die Kooperationen auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sondernorm / Grundlage erfolgen, stellt sich die Frage eines möglichen (potentiellen) Wettbewerbes. Der BFH hat sich in einer jüngeren Entscheidung<sup>1</sup> erstmals deutlicher mit der Frage größerer Wettbewerbsverzerrungen befasst und ausgeführt, dass „die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, nicht mit dem Vorliegen eines potentiellen Wettbewerbes gleichgesetzt werden“ kann.

---

<sup>1</sup> Urteil vom 10.02.2016, XI R 26/13

In folgenden Leistungen lässt sich u.a. eine öffentlich-rechtliche Grundlage bejahen:

- Erhebung von (Markt)Standgebühren
- Gebühren für die Eheschließung
- Überörtliche Hilfe der Feuerwehr
- Tätigkeiten im Rahmen der Jugendarbeit (z.B. Schwimmpass)
- Elternbeiträge nach § 23 KIBIZ
- Verpflegungsgeld KITA
- Kostenbeiträge zu vollstationären Leistungen und vorläufigen Maßnahmen (§ 91 SGB VIII)
- Übergang von Ansprüchen im Rahmen des Sozialgesetzes (§ 93 SGB VIII)
- Kostenerstattung bei Gewährung von Jugendhilfe nach der Einreise durch das Land (§ 89a SGB VIII)
- gewährte Sozialleistungen
- Genehmigungen
- Bescheinigungen (hoheitlich)
- Gebühren Bauanträge / Baugenehmigung / Ablehnung Bauantrag
- Gebühren Bauabnahme u.ä.
- Gebühren Akteneinsicht
- Gebühren Auskünfte Baulastenverzeichnis / planungsrechtliche Auskunft
- Gebühren Baulasteneintragung
- Katastergebühren
- Ausstellung eines Zeugnisses über die gesetzlichen Vorkaufsrechte
- Städtebauliche Verträge
- Straßenbaubeiträge
- Anordnung (Straßen)Sperrung / Verkehrsbeschränkungen / Aufstellen von Verkehrszeichen
- Erlaubnisse im Zusammenhang mit der Straßennutzung
- Standmiete Container (ÖR-Vertrag)

## 2.4 Steuerbefreiungen

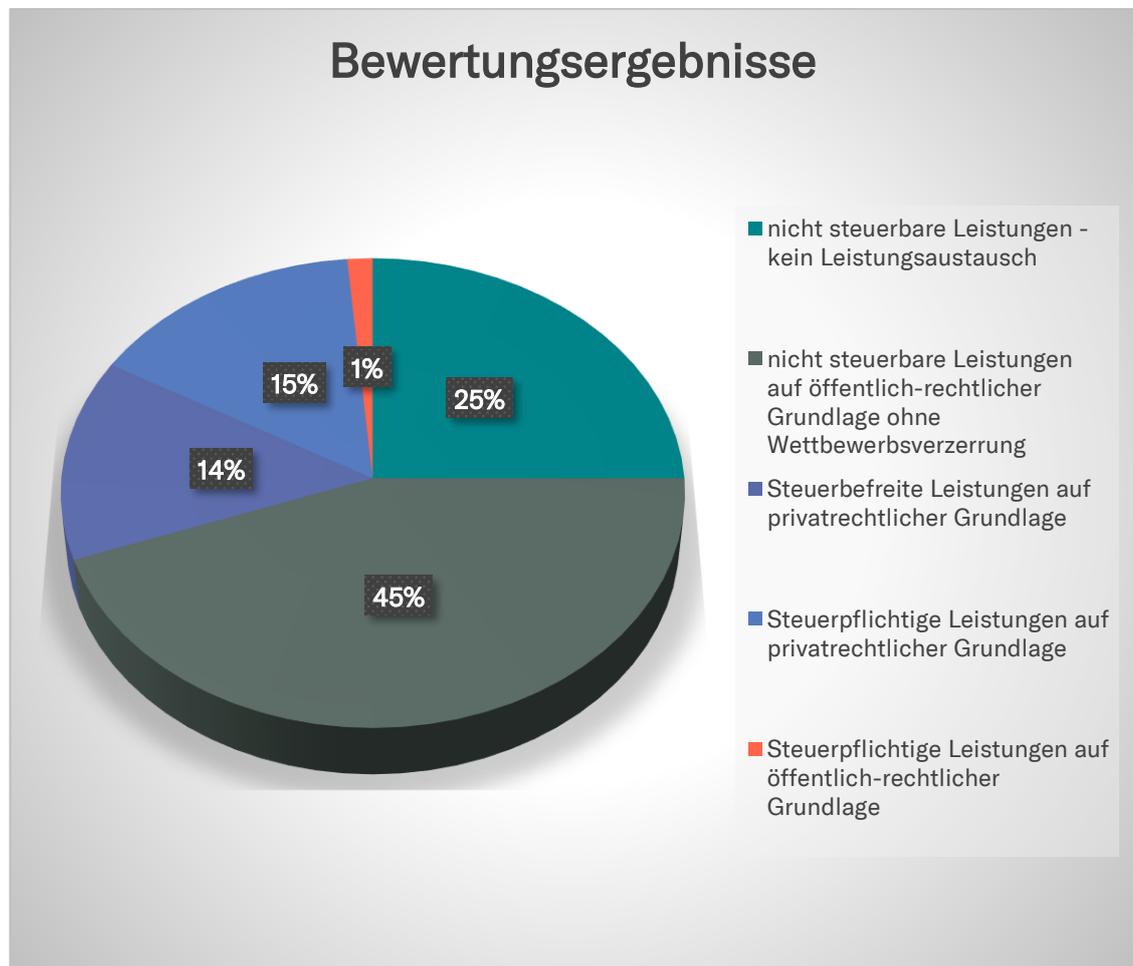
Der § 2b UStG regelt – wie bereits erwähnt – die Frage der Unternehmereigenschaft. Daneben ist es denkbar, dass bei einzelnen Sachverhalten bestimmte Steuerbefreiungsnormen greifen. (Kommunal-) Typische Steuerbefreiungsnormen sind u.a. enthalten:

- im Kulturbereich § 4 Nr. 20a UStG,
- im Gesundheitsbereich § 4 Nr. 16 UStG,
- im Schul- und Bildungsbereich § 4 Nr. 21 UStG
- im Sozial- und Jugendbereich § 4 Nr. 23 und 25 oder aber
- für Grundstücksverkäufe § 4 Nr. 9 UStG bzw. für Grundstücksüberlassungen § 4 Nr. 12a UStG.

Zu beachten sind darüber hinaus die Befreiungsnormen der MwStSystRL, insbesondere des Artikels 132. Die Befreiungen gehen zum Teil über die Regelungen des UStG hinaus und begünstigen vornehmlich Leistungen im Bereich des Gemeinwohls. Allerdings gelten diese meist nur unter Wettbewerbsvorbehalt.

Hinweis: Das Jahressteuergesetz 2019 beinhaltet unter anderem die gesetzlichen Neuregelung von § 4 Nr. 21 UStG. Die Steuerbefreiung der Bildungsleistungen soll der unionsrechtskonformen Grundlage angepasst werden. Dabei wird § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG gestrichen. Mit der neuen Nummer 29 in § 4 UStG soll eine Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder eingeführt werden. Auch § 4 Nr. 23 UStG erfährt eine Änderung, es wird zukünftig unterschieden zwischen Kindererziehung, Kinder- und Jugendbetreuung sowie Verpflegungsleistungen für Schüler und Studenten.

## 2.5 Grafische Darstellung der möglichen Auswirkungen



Insgesamt wurden uns von der Stadt Bornheim 71 unterschiedliche Sachverhalte bzw. Leistungen genannt. Von den angezeigten Sachverhalten sind derzeit voraussichtlich 25% mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar. Zu einem Anteil von 45% werden Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht, die keinem Wettbewerb unterliegen oder – sofern Wettbewerb vorliegt – diesen nicht verzerren. Lediglich 1% der Leistungen erfolgen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und stellen eine steuerpflichtige Leistung dar. Von den Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage sind 14% steuerfrei (diese müssen auch deklariert werden) und 15% steuerpflichtig.

Anmerkung: Die grafische Auswertung beruht auf der Bewertung von unterschiedlichen Sachverhalten, die Anzahl der jeweiligen Sachverhalte wurde nicht berücksichtigt. So wurde beispielsweise bei 17 Sachverhalten festgestellt, dass diese keinen Leistungsaustausch begründen. Unter diesen Sachverhalten sind z.B. Steuereinnahmen als eine Leistung berücksichtigt. Tatsächlich sind unter dem Begriff Steuerzahlungen unterschiedliche Steuerarten zusammengefasst, die wiederum zahlreiche einzelne Geschäftsvorfälle enthalten.

## 3. BEURTEILUNG EINZELNER WESENTLICHER SACHVERHALTE

### 3.1 Konzessionsabgaben

Die Stadt Bornheim schließt Wegenutzungsverträge ab, mit denen sie Versorgungsunternehmen das Recht einräumen, ihren öffentlichen Grund für die Verlegung und den Betrieb von Versorgungsleitungen zur allgemeinen Versorgung zu nutzen. Für die Einräumung dieses Nutzungsrechts erhält die Stadt Bornheim eine Konzessionsabgabe.

Nach herrschender Meinung und bisheriger Verwaltungspraxis begründen Konzessionsabgaben keinen BGA. Nach (alter) Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG (i.d.F. bis 31.12.2015) lag insoweit kein unternehmerisches Handeln der Stadt Bornheim vor, weshalb auf die Konzessionsabgabe bislang keine Umsatzsteuer anfällt.

Im Rahmen der Neuregelung des § 2b UStG ist zu prüfen, ob es sich bei der Gewährung von Nutzungsrechten für die Verlegung und den Betrieb von Versorgungsleitungen um eine hoheitliche Maßnahme auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt oder die Stadt Bornheim unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer wirtschaftlich tätig wird.

In seinem Urteil vom 14. März 2012, XI R 8/10 hat der BFH grundsätzlich offengelassen, ob eine Kommune mit der Erhebung der Konzessionsabgaben hoheitlich oder mit einem betrieb gewerblicher Art wirtschaftlich tätig wird. Derartige Konzessionsverträge stellten nach bisheriger Auffassung grundsätzlich einen privatrechtlichen Vertrag dar. Im Ergebnis wäre auch bei einer umsatzsteuerlich relevanten Vermietung bzw. Grundstücksüberlassung die Leistung nach § 4 Nr. 12a UStG steuerbefreit und würde dementsprechend keine Umsatzsteuer verursachen (wäre jedoch zu deklarieren).

Gemäß dem später ergangenen EuGH-Urteil vom 11.06.2015 in der Rechtssache Lisboa-Gas C-256/14 erfolgt die Einräumung von Leitungsrechten im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Demnach können private Wirtschaftsteilnehmer keine Konzessionen vergeben. Nur Kommunen sind hierzu befähigt und handeln somit im Rahmen der Konzessionsvergabe innerhalb des nur für sie geltenden, öffentlich-rechtlichen Rechtsrahmens (z.B. dem EnWG). Die Stadt Bornheim steht u.E. im Zusammenhang mit der Vergabe der Konzession nicht im Wettbewerb mit privaten Wirtschaftsteilnehmern. Folglich gilt sie aufgrund des fehlenden Wettbewerbs (vgl. Rz. 25 des BMF-Schreiben vom 16.12.2016) nicht als Mehrwertsteuerpflichtige im unionsrechtlichen Sinne, soweit sie Abgaben wie die Konzessionsabgabe erhebt.

Umsätze aus der Erhebung von Konzessionsabgaben unterliegen nicht der Umsatzsteuer und sind nicht zu deklarieren.

### 3.2 Nutzungsüberlassung von kommunalem Vermögen

Nach dem bisherigen Recht zählte die (langfristige) Vermietung von Grundstücken nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 2.11 UStAE) zum Bereich der Vermögensverwaltung und wurde nicht als wirtschaftliche Betätigung im Rahmen eines BgA i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG i. V. m. § 4 KStG ausgeübt. Die Vermietungen waren somit bisher nicht steuerlich zu berücksichtigen.

Durch Einführung des § 2b UStG ergibt sich nun eine abweichende Beurteilung.

# Rödl & Partner

Die Vermietung von Grundstücken erfolgt grundsätzlich auf privatrechtlicher Grundlage und ist demnach keine Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt i.S. des § 2b Abs. 1 UStG, so dass eine Anwendung von § 2b UStG nicht gegeben ist. Die Stadt Bornheim wird im Rahmen der Vermietung und Verpachtung kommunaler Vermögensgegenstände (insb. von Grundstücken) grundsätzlich unternehmerisch tätig.

Die Vermietungsumsätze von Grundstücksvermietungen sind grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12a UStG. Nach § 9 Abs. 1 UStG besteht das Wahlrecht zur Option zur Umsatzsteuer, wenn die Vermietung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Dabei ist eine Option nur möglich, wenn der Leistungsempfänger (Mieter) das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Eine Option zur Umsatzsteuer ist grundsätzlich in den Fällen sinnvoll, bei denen durch Investitionen eine hohe abzugsfähige Vorsteuer generiert wird.

Die Anwendung des § 2b UStG führt also im Bereich der Vermietungseinkünfte zu keiner umsatzsteuerlichen Belastung, sofern nicht freiwillig zur Umsatzsteuer optiert wird. Gleichwohl besteht in diesem Bereich zukünftig eine Deklarationspflicht, die bislang nicht gegeben war.

Eine Steuerbefreiung ist insbesondere für folgende Vermietungsleistungen nicht anwendbar

- Vermietung und Verpachtung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (sofern nicht als Nebenleistung zu einer steuerfreien Vermietung)
- Vermietung von Campingflächen
- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält,
- Nutzungsüberlassung von Sportanlagen und anderen Anlagen

Bei sogenannten Verträgen besonderer Art tritt die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlichen Leistungen zurück, während das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt (Überlassung ist eine Leistung und keine Vermietung oder Verpachtung). Auch in diesen Fällen ist eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG nicht anwendbar.

Sofern bei einer Grundstücksvermietung eine Betriebsvorrichtung mitvermietet wird, ist für diese die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ausgeschlossen. Zu den Betriebsvorrichtungen gehören neben Maschinen und maschinenähnlichen Anlagen alle Anlagen, die – ohne Gebäude, Teil eines Gebäudes oder Außenanlage eines Gebäudes zu sein – in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen.

## 3.3 Glascontainermanagement

Neben den Mieteinnahmen für den Standort für die Glascontainer werden auch Einnahmen aus der Reinigung der Stellplätze erzielt.

U.E. handelt sich um einen Vertrag besonderer Art, da die Reinigungsleistung gegenüber der Vermietung in den Vordergrund tritt und das Vertragsverhältnis einheitlich und unteilbar ist. Insoweit ist eine Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 12 UStG insgesamt ausgeschlossen.

## 3.4 Standortmiete Altkleidercontainer / Elektrokleinteilecontainer

Im Fall der Standortmiete für Altkleidercontainer / Elektrokleinteilecontainer liegt u.E. eine Sondernutzung vor, da das Aufstellen der Container über den Gemeingebrauch hinausgeht. Im Gegensatz zum „Glascontainer Management“ werden hier ausschließlich Einnahmen aus Vermietung erzielt und keine weiteren Leistungen erbracht.

Die Überlassung durch Sondernutzung ist eine hoheitliche Tätigkeit und mit der Konzessionsvergabe vergleichbar. Insoweit ist die Tätigkeit u.E. als marktfern zu beurteilen, so dass kein Wettbewerb vorliegt. So auch im BFH-Urteil vom 22.10.2009 (V R 33/08 –, BFH/NV 2010, 957). Dort wurde in Tz 27 aa) festgestellt, „dass die Nutzung öffentlicher Straßen für Wochenmärkte eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung [darstellt] und ihre Gestattung ein Hoheitsakt ist.“ Dies gilt u.E. analog für die Vermietung von Flächen für Altglascontainer.

## 3.5 Marktstandgebühren

Die Verwendung öffentlicher Straßen und Plätze für die Ausrichtung von Märkten ist eine öffentlich-rechtliche Sondernutzung und deren Gestattung ein Hoheitsakt. Räumt eine Stadt also auf Grundlage einer Satzung eine öffentlich-rechtliche Sondernutzung an der dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Marktflächen ein und erhebt dafür eine Sondernutzungsgebühr, liegt eine nicht unternehmerische (hoheitliche) Tätigkeit der Stadt vor. Sie wird dadurch im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Damit unterliegen die Gebühren nach § 2b Abs. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer.<sup>2</sup>

Tritt die Stadt als Veranstalterin und Betreiberin von Wochen-, Floh-, Jahr- oder Weihnachtsmarktflächen auf und überlässt aufgrund privatrechtlicher Nutzungsverträge Standplätze an Wanderhändler, betätigt sie sich wie jeder andere Marktveranstalter.

Neben den organisatorischen Maßnahmen – wie Festlegung des Ortes, der räumlichen Erstreckung des Marktes, der Marktzeiten sowie der Bestimmung des erwünschten Angebots – besteht die Tätigkeit der jPdÖR hauptsächlich in der Vermietung von Standplätzen an die Wanderhändler. Es ist unerheblich, ob die Standplatzvergabe auf öffentlich-rechtlicher Grundlage z.B. als Sondernutzungserlaubnis auf öffentlichen Straßen und Plätzen stattfindet oder auf zivilrechtlicher Grundlage ein Mietvertrag geschlossen wurde. Es liegt grundsätzlich eine steuerbare Nutzungsgestattung bzw. Vermietung vor.

Mit dem Urteil vom 13.02.2014 hat der BFH entschieden, dass die aus der Standplatzvermietung erzielten Umsätze in vollem Umfang gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei sind.

Die typischen Nebenleistungen zur Vermietung wie etwa Wasser- und Stromlieferungen teilen gem. Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung und sind damit auch steuerfrei. Dabei ist für die Steuerbefreiung entscheidend, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, und ob die Vermietungsleistung die prägende Leistung darstellt. Ist dies der Fall, sind auch die Nebenleistungen umsatzsteuerfrei (BFH-Urteil v. 24.01.08).

## 3.6 Privatrechtliche Verkäufe

Erfolgen Verkäufe auf privatrechtlicher Grundlage, sind diese grundsätzlich steuerbar. Eine Ausnahme hierzu stellen sogenannte Hilfsgeschäfte dar. Hilfsgeschäfte sind Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage, die die nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten von jPÖR mit sich bringen.

Bei Hilfsgeschäften und vergleichbaren Geschäften ist nach Ansicht der Finanzdirektion nicht von einer Nachhaltigkeit auszugehen. Diese sind insoweit nicht steuerbar. Dies gilt unabhängig davon, ob sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. Insbesondere kann die von Zeit zu Zeit erforderliche Auswechslung von Gegenständen, die zur Aufrechterhaltung des Betriebs in der nichtunternehmerischen Sphäre erforderlich sind, die Unternehmereigenschaft nicht begründen.

---

<sup>2</sup> Vgl. Baldauf, ZKF 2018, 55-61.

# Rödl & Partner

---

Neben der Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren, stellen auch die Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer zur privaten Nutzung und die Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung Hilfsgeschäfte dar.

## 4. VORSTEUERABZUG

Vorsteuerbeträge können dann abgezogen werden, wenn Eingangsleistungen bezogen werden, die für die Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze genutzt werden.

Hat die jPdöR von der Option nach § 27 Abs. 22 S. 3 UStG Gebrauch gemacht und bezieht im entsprechenden Optionszeitraum Leistungen, ist der Finanzverwaltung zufolge für den Vorsteuerabzug zu unterscheiden, inwiefern die Verwendung noch im Optionszeitraum erfolgt.

Erfolgt die erstmalige Verwendung der Leistung während des Optionszeitraums hoheitlich und wird sie nach Ablauf des Zeitraums unternehmerisch verwendet, ist der Abzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug aus dieser Leistung wäre jedoch unter den weiteren Voraussetzungen des § 15a UStG in Form einer späteren Berichtigung möglich.

Erfolgt die erstmalige Verwendung der während des Optionszeitraums (§ 27 Abs. 22 UStG) bezogenen Leistung nach dessen Ablauf grundsätzlich unternehmerisch, ist ein Abzug der Vorsteuer bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs unter Berücksichtigung der beabsichtigten Verwendung sowie den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zulässig.

Der EuGH hat mit Urteil vom 27.05.2018 (C-140/17) eine Richtungsweisende Entscheidung zur sog. Einlagensteuerung gefällt. Nach der vorliegenden Entscheidung des EuGH bedarf der nachträgliche Vorsteuerabzug nicht mehr der Zuordnungsentscheidung zum Anschaffungszeitpunkt der Immobilie.

Das Urteil ist nicht nur beschränkt auf die Anschaffung einer Immobilie anwendbar, sondern kann auf alle Investitionsaufwendungen übertragen werden, bei denen eine Berichtigung der Vorsteuer nach Art. 187 MwStSystRL zulässig ist. Die Entscheidung gilt folglich auch für eine nachträgliche Einlagensteuerung anderer Wirtschaftsgüter.

Gerade auch im Zusammenhang mit der Neuregelung des § 2b UStG unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts in größerem Umfang als vorher der Besteuerung. Sie hat außerdem erhebliche Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug und die Vorsteuerberichtigung.

Der Vorsteuerabzug im Rahmen der Reform der Umsatzbesteuerung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird nach § 15a UStG nur gewährt, sofern keine Nutzungsänderungen eintreten. Hier setzt das neue Urteil an.

Für die Stadt Bornheim kann aus dem Urteil des EuGH abgeleitet werden, dass durch eine nachträgliche Entscheidung zur Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Unternehmensvermögen ein (nachträglicher) anteiliger Vorsteuerabzug möglich sein kann. Eine entsprechende Berichtigung der Vorsteuer ist nicht bereits deshalb ausgeschlossen, weil die Stadt Bornheim ein Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt seiner Anschaffung ausschließlich hoheitlich verwendete.

Auf Planungen zur Nutzungsänderung kann die Entscheidung des EuGH eine nicht unbedeutende Auswirkung haben, denn es kann durchaus möglich sein, dass eine wirtschaftliche Nutzung einer bspw. erstmals als reine Schulturnhalle genutzten Immobilie zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug berechtigt.

Entscheidend ist, dass die Stadt Bornheim wohl als Unternehmer registriert ist bzw. als solcher gehandelt hat und eine Zuordnung zum Unternehmen nicht von vornherein ausgeschlossen wurde.

# Rödl & Partner

---

Ein Vorsteuerabzug für die hoheitliche Nutzung ist damit weiterhin aber nicht verbunden. Auch ist zu berücksichtigen, dass eine unternehmerische Nutzung von mindestens 10 Prozent vorliegen muss (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Diese im deutschen UStG unbefristet aufgenommene Regelung ist abhängig von einer unionsrechtlichen Ermächtigung. Diese wäre zum 31.12.2018 ausgelaufen. Ganz kurz vor Jahresende wurde nun aber doch noch der Beschluss zur Verlängerung bis zum 31.12.2021 im Amtsblatt der EU veröffentlicht (Ratsbeschluss v. 20.12.2018, ABI. EU 2018 Nr. L 329/20).

Die 10%-Grenze für die Zuordnung zum Unternehmen gilt somit weiterhin.

## **Ausblick**

Nach Abschluss der Bewertung der Einnahmeninventur kann - basierend auf den Ergebnissen der Einnahmeninventur - eine Ausgabeninventur erfolgen.

Im Rahmen der Ausgabeninventur können einzelnen Ausgabenpositionen im Hinblick auf eine direkte oder indirekte Zuordnung geprüft und mit einem entsprechenden Schlüssel für die Zuordnung versehen werden. Hierbei können zunächst Leistungen ausgeschlossen werden, die kein Vorsteuerpotential enthalten.

Es wäre bei jeder bezogenen Leistung zu prüfen, ob diese Leistungen direkt einem steuerpflichtigen Umsatz zuzurechnen wären. Leistungen, die sowohl für steuerpflichtige als auch nicht steuerpflichtige Leistungen bezogen wurden, wären entsprechend nach einem wirtschaftlichen Schlüssel aufzuteilen.

Aufwandsbuchungen im Bereich der ARAP bedürfen einer separaten Betrachtung, da hier der Bezug der Leistung und nicht die Bildung / Auflösung im Vordergrund steht.

Die Zuordnung der Aufwendungen sollte in einer separaten Übersicht (Tabelle) dargestellt werden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Zuordnung lediglich eine Momentaufnahme darstellen würde und – analog den Einnahmen – nach 2021 fort- und weiterentwickelt werden müsste.

## 5. ALLGEMEINE HINWEISE

### 5.1 Steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten von Verträgen

Ob die im Rahmen einer Tätigkeit erbrachten entgeltlichen Leistungen unter § 2b Abs. 1 UStG zu subsumieren sind, hängt allein von der zulässigerweise gewählten Handlungsform der entsprechenden Tätigkeit ab. Wenngleich hierbei nachfolgende Grundregeln zu beachten sind:

Werden Leistungen erbracht, für die ein Anschluss- und Benutzungszwang besteht, geht die Rechtsprechung regelmäßig davon aus, dass diese einzelnen Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden (z.B. Hausmüllentsorgung nach dem KrWG).

Mitunter sind jPdöR allerdings auch nur zu privatrechtlichen Handlungsformen berechtigt (z.B. beim Betrieb einer Cafeteria oder bei Grundstücksverkäufen außerhalb der Boden- und Siedlungspolitik).

Grundsätzlich gilt nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns, dass die von der jPdöR gewählte Handlungsform die rechtlich zulässige ist.<sup>3</sup>

Bei der konkreten Ausgestaltung der Verträge auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sollte die Stadt Bornheim weitestgehend darauf achten, dass dies explizit aus dem Vertrag hervorgeht. Ferner ist die öffentlich-rechtliche Vorschrift, auf die der Vertrag basiert, zu zitieren. Bei Kooperationen zwischen gleichgeordneten Rechtsträgern – insb. zwischen Hoheitsträgern (Kommunen) – sollten die Gesetze zur kommunalen Zusammenarbeit (Zweckvereinbarungen) genutzt werden. Zudem empfiehlt es sich, in diesen Fällen die Begrifflichkeit des „koordinationsrechtlichen Vertrags“ (i.S.v. § 54 S. 1 VwVfG) zu verwenden.

Für Regelungen des Verhältnisses zum Bürger sollte die jPdöR auf die Verwendung von Satzungen und Gebühren zurückgreifen.

Grundsätzlich ist bei der Wahl der Handlungsform auf die Notwendigkeit der Einzelfallentscheidung hinzuweisen.

Darüber hinaus sind ggf. sog. Öffnungsklauseln einzuarbeiten, so dass im Zweifel die zu entrichtende Umsatzsteuer nachverlangt werden kann. Neu abzuschließende Verträge sind bereits unter den Aspekten des § 2b UStG mit entsprechenden Formulierungen vorzusehen.

Gebührenordnungen bspw. für Bibliotheken sollten, soweit möglich, auf eine öffentlich-rechtliche Grundlage gestellt werden. Die Leistungen der Bibliotheken wären zwar steuerbefreit, auf privatrechtlicher Grundlage indes deklarationspflichtig. Im Falle einer öffentlich-rechtlichen Grundlage kann durch die Systematik des § 2b UStG die Deklaration entfallen.

Umsatzsteuerpflichtige Leistungen und ihr Vorsteuer- bzw. Umsatzsteuervolumen sollte dahingehend ermittelt werden, ob sich durch die Neuregelung des § 2b UStG bei neuen geplanten Investitionen Möglichkeiten ergeben, die steuerlich sinnvoll sind. Zudem sollte bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen überprüft werden, ob rückwirkend ein Vorsteuerabzug für bereits getätigte Investitionen möglich ist.

---

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl. I S. 481, Rz. 17

## 5.2 Vertragsdatenbank

Im Rahmen der steuerlichen Erfassung der Sachverhalte empfehlen wir die entsprechenden vertraglichen Grundlagen in eine Vertragsdatenbank zu integrieren. Da die Stadt Bornheim von ihrem Wahlrecht nach § 27 Abs. 22 UStG zur weiteren Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. Gebrauch gemacht hat, besteht die Möglichkeit der gezielten Prozesseinführung.

In diesem Zusammenhang erachten wir es für zielführend, die bestehenden Verträge, die eine Laufzeit über den 31.12.2020 hinaus haben bzw. die bis zum 31.12.2020 angepasst bzw. verlängert werden, strukturiert zu prüfen und ebenfalls in der Datenbank zu erfassen.

## 5.3 Erfassungstabelle als erste Datenbank

Die uns von der Stadt Bornheim in Form von Excel-Tabellen zur Verfügung gestellten Sachverhalte können als erste „Datenbank“ betrachtet werden. Beachten Sie bitte, dass die von Rödl und Partner bewerteten Sachverhalte auf Grundlage der Einnahmensachverhalte vorangegangener Jahre erstellt wurden. Daher wären neue Einnahmensachverhalte, die über den 31.12.2020 Bestand haben werden, in der Datenbank zu ergänzen.

## 6. GRUNDKONZEPTION UND ZIELE EINER STRUKTURIERTEN PROZESSEINFÜHRUNG

---

Zum zielgerichteten Umgang mit der Neuregelung durch § 2b UStG empfehlen wir die Einführung eines strukturierten Prozesses.

Keinesfalls sollen die einzelnen Ämter in Ihren Aufgaben und deren Erfüllung beschränkt werden. Aufgrund der Vielfältigkeit der Sachverhalte erachten wir es für erforderlich, dass steuerliche Problembewusstsein der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu schärfen. Nur so können auch zukünftig Sachverhalte erkannt und steuerlich beurteilt werden.

Es ist uns bewusst, dass neben den anstehenden Aufgaben im Rahmen der Umstellung auf die Regelungen des § 2b UStG die tägliche Arbeit nicht in Mitleidenschaft gezogen werden soll.

Wir empfehlen parallel die Ausarbeitung eines verbindlichen Handlungsleitfadens, der neben praktischen Erfahrungen durch die Bewertung und Besprechungen in den einzelnen Ämtern auch folgende Aspekte berücksichtigen sollte:

- Die steuerliche Beurteilung einzelner Sachverhalte – ggf. durch Hinzuziehung externer Beratung – sollte zentral gebündelt werden. Bei der Stadt Bornheim fungiert Frau Naraschewski als zentrale Ansprechpartnerin für steuerliche Fragestellungen. Ziel sollte die Einbindung von steuerlichen Knowhow in ein zentrales Vertragsmanagement sein.
- Die steuerlich zu erfassenden und zu deklarierenden Sachverhalte sollten im Rahmen eines strukturierten und zentralen Meldewesens regelmäßig aufgenommen werden. Es muss sichergestellt werden, dass der zu erwartenden Ausweitung der formellen Deklarationspflichten – auch bei Steuerbefreiungen – Rechnung getragen wird.

Auch werden entsprechende Anpassungen der EDV erforderlich. Zum einen sind zukünftig neben den Buchungen bei bestehenden BgA umsatzsteuerliche Erfassungen auch in den „hoheitlichen“ Kernbereichen und der Vermögensverwaltung erforderlich. Hier sind entsprechende Umsatzsteuerschlüssel sachverhaltsbezogen zu hinterlegen und anzuwenden, die eine zutreffende Deklaration ermöglichen.

## 7. ZIELGERICHTETES INTERNES KONTROLLSYSTEM / TAX COMPLIANCE

Übergeordnetes Ziel der Gesamtkonzeption sollte die Einrichtung zentraler und strukturierter steuerlicher Überwachungsmechanismen sein. Der Gesetzgeber hat mit der Übergangsfrist bis zum 31.12.2020 den jPdöR die Möglichkeit geschaffen, sich strukturiert mit den zukünftigen steuerlichen Fragstellungen zu befassen. Gerade im Bereich der Umsatzbesteuerung, in dem regelmäßig Voranmeldungen abzugeben sind, treffen die Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten.

Nach § 18 UStG hat der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat. Die zutreffende Ermittlung setzt daher die Kenntnis der steuerlichen Sachverhalte und deren Behandlung voraus. Da die Voranmeldungen den Steuererklärungen gleichgestellt sind, tritt eine Steuerverkürzung bereits dann ein, wenn die Steuern nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt (bzw. angemeldet) werden (§ 370 Abs. 4 AO).

Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem (Tax-CMS) 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 einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls (AEAO zu § 153 AO).

Ein Tax CMS dokumentiert die Regeln und Maßnahmen, die zur Einhaltung und Befolgung der vom Steuerpflichtigen zu beachtenden Pflichten gesetzt wurden. Damit trägt das Tax CMS dazu bei, wesentliche Regelverstöße zu verhindern sowie Haftungsrisiken und steuerstrafrechtliche Risiken für die Stadt und ihre Organe zu vermeiden bzw. zu reduzieren. Dies kann und sollte als Möglichkeit genutzt werden, durch Einführung eines Tax CMS die gesetzlichen Vertreter und leitenden Mitarbeiter vor einer möglichen Strafverfolgung (z.B. aufgrund von Steuerverkürzung oder -hinterziehung) zu schützen.

- Ein Tax Compliance Management System (Tax CMS) dokumentiert die Regeln und Maßnahmen, die zur Einhaltung und Befolgung der vom Steuerpflichtigen zu beachtenden Pflichten gesetzt wurden. Damit leistet das Tax CMS einen Beitrag zu Verhinderung von wesentlichen Regelverstößen und dient damit zur Vermeidung bzw. Reduzierung von Haftungsrisiken und steuerstrafrechtlichen Risiken für die Stadt und ihre Organe.
- Die Einrichtung eines Tax CMS wird als klares Signal der Finanzverwaltung an die öffentlichen Unternehmen und Kommunen verstanden, um die gesetzlichen Vertreter und leitenden Mitarbeiter vor der Strafverfolgung (z.B. aufgrund von Steuerverkürzung oder -hinterziehung) und zugleich die jPdöR selbst vor Steuernachforderungen, Haftungsansprüchen oder Reputationsschäden zu schützen.

## 8. ABSCHLIEßENDER HINWEIS

---

Wir dürfen darauf hinweisen, dass es sich bei unseren obigen Ausführungen um eine steuerliche Einschätzung auf Basis Ihrer zur Verfügung gestellten Unterlagen und der derzeitigen Verlautbarung der Verwaltung bzw. Rechtsprechung handelt. Dies ist insbesondere dem Umstand geschuldet, dass § 2b UStG derzeit erhebliche Interpretationsräume zulässt. Zwar hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 16.12.2016 ein Anwendungsschreiben mit Erläuterungen zur Auslegung des § 2b UStG veröffentlicht. Gleichwohl bleiben weiterhin viele praktische Fragen unbeantwortet.

Gleichzeitig ergeben sich dadurch Möglichkeiten der Auslegung im Sinne der Stadt Bornheim, die aber in Zweifelsfällen mit der Finanzverwaltung vor Anwendung des § 2b UStG verbindlich abgestimmt werden sollten.

Ebenso sollten im Rahmen der ersten Deklaration im Sinne des § 2b UStG Zweifelsfälle und deren steuerliche Einschätzung mit Bemessungsgrundlage der Finanzverwaltung angezeigt werden.

Die von uns bearbeiteten und durch die Stadt Bornheim vorbereiteten Erfassungslisten zum neuen § 2b UStG haben Sie bereits im Vorfeld erhalten. Mit Hilfe dieser Erfassungsliste sollten Sie unsere Einschätzungen zu den einzelnen Sachverhalten explizit nachvollziehen können.

  
MAIKE GOHLKE  
DIPL.-FINANZWIRT  
STEUERBERATER  
ASSOCIATE PARTNER

  
CHRISTIAN RENNO  
B.SC. BETRIEBSWIRTSCHAFT  
SENIOR ASSOCIATE