

22. Juni 2015



über
Herrn Oberbürgermeister
Sven Gerich

Der Magistrat

über
Magistrat

Dezernat für Ordnung,
Bürgerservice und Grünflächen

und
Herrn Stadtverordnetenvorsteher
Wolfgang Nickel

Stadtrat Dr. Oliver Franz

an den Beteiligungsausschuss

Tagesordnung Punkt 5 der öffentlichen Sitzung am 28. April 2015
Beschluss Nr. 0036, Vorlagen-Nr. 15-F-33-0030
Umsatzsteuer zwischen der Stadtverwaltung und ihren Beteiligungen

Als Ergebnis mehrerer Sonderprüfungen der Finanzverwaltung der letzten Jahre wurden eine Vielzahl von Zuschüssen und andere finanzielle Beziehungen zwischen der Landeshauptstadt Wiesbaden und ihren Beteiligungen umsatzsteuerpflichtig. Dies ist für die Landeshauptstadt Wiesbaden nachteilig, da diese im Regelfall nicht zum Abzug von Vorsteuer berechtigt ist.

Der Beteiligungsausschuss hat daher beschlossen:

Der Magistrat wird gebeten

1. *grundsätzlich darzulegen, welche finanziellen Beziehungen zwischen der Landeshauptstadt Wiesbaden und ihren Beteiligungen umsatzsteuerpflichtig und welche umsatzsteuerbefreit sind und welche Gründe dafür herangeführt werden.*
2. *zu berichten, welche Änderungen sich in den letzten fünf Jahren ergeben haben.*

Zu 1.

Die finanziellen Beziehungen zwischen der Stadt (LHW) und ihren Beteiligungen (einschließlich der Eigenbetriebe) können wie folgt untergliedert werden:

- Zahlungen aufgrund von Leistungsbeziehungen
 - Lieferungen und Leistungen der Beteiligungen an die LHW
 - Leistungen der LHW für die Beteiligungen
- Verlustausgleichszahlungen der LHW an ihre Beteiligungen
- Gewinnabführungen der Beteiligungen an die LHW

- Zuschusszahlungen der LHW für Projekte der Beteiligungen
- Kassenkredite bzw. Darlehen der LHW für die Beteiligungen
- Zahlung von Avalprovisionen der Beteiligungen an die LHW für ausgereichte Bürgschaften

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) sind im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) Körperschaftsteuerpflichtig (§ 1(1) Nr. 6 KStG) und – nach derzeitigem nationalen Recht - umsatzsteuerpflichtig (§ 2 (3) UStG). Bei der Identifizierung von BgA verweist das Umsatzsteuergesetz auf das Körperschaftsteuergesetz. Die Folgen der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sind (im Rahmen ihrer BgA):

- Verteuerung von Lieferungen und Leistungen der öffentlichen Hand um die Umsatzsteuer, bzw. Verringerung von Einnahmen der öffentlichen Hand um die abzuführende Umsatzsteuer,
- Verbilligung von Eingangsleistungen um die abziehbare Vorsteuer, insbesondere ein mitunter erheblicher Finanzierungseffekt bei Investitionen im Rahmen von BgAs,
- Steuererklärungspflichten der jPdöR.

Grund für die Besteuerung der öffentlichen Hand ist die Sicherstellung der Wettbewerbsneutralität der Leistungen der öffentlichen Hand im Verhältnis zur privaten Wirtschaft. Das Ziel der Einnahmeerzielung des Fiskus tritt dabei in den Hintergrund.

Gemäß § 4 KStG sind BgA Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, zur Erzielung von Einnahmen (außerhalb der Land- und Forstwirtschaft) und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich herausheben. Die Gewinnerzielungsabsicht ist ebenso wenig erforderlich wie die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Eine Einrichtung liegt vor, wenn eine gewisse Selbständigkeit, eine besondere Leistung oder eine organisatorische Abgrenzung gegeben ist. Auch funktionelle Einheiten, eine gesonderte Buchführung oder beträchtliche Einnahmen begründen eine Einrichtung. Aber auch wenn keine organisatorischen Merkmale vorliegen, wird auf eine Einrichtung geschlossen, wenn z.B. Einnahmen und Ausgaben in einem Kontierungselement (früher: Unterabschnitt, Haushaltstitel) zusammengefasst sind. Eine funktionell abgrenzbare Tätigkeit liegt bei einer nachhaltigen und zur Erzielung von Einnahmen ausgerichteten Tätigkeit stets vor. Nicht erforderlich für die Identifikation einer Einrichtung sind das Vorhandensein eigenen Personals oder eigener Arbeitsmittel. Eine Einrichtung hebt sich wirtschaftlich heraus, wenn sie einen Netto-Umsatz von mehr als 30.678 EUR (60.000 DM) im Jahr erzielt. Einnahmen können auch auf Basis von Gesetz oder Satzung erhobene Gebühren und Beiträge, geldwerte Vorteile oder auch ein Kostenersatz sein. Für die Land- und Forstwirtschaft gilt nur Körperschaftsteuerlich eine Ausnahme. Umsatzsteuerlich sind Umsätze der Land- und Forstwirtschaft zu erfassen (§ 2 (3) Satz 1 UStG). Nicht zu den BgA gehören Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetriebe) dienen.

Während für Zwecke der Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer jeder einzelne BgA gesondert besteuert wird, ist für Zwecke der Umsatzsteuer die jPdöR insgesamt ein einziges Steuersubjekt. Auch die Eigenbetriebe werden – da keine eigenständige juristische Person – in den Umsatzsteuervoranmeldungen und in der Umsatzsteuerjahreserklärung zusammen mit den anderen BgA der Stadt aufgenommen. Umsätze zwischen den BgA der Stadt und zwischen den BgA und den Eigenbetrieben der Stadt sind nicht steuerbare Innenumsätze, d.h. sie unterliegen nicht der Umsatzbesteuerung. Auf den betreffenden Abrechnungsbelegen ist dementsprechend keine Umsatzsteuer offen auszuweisen.

Sollte dies versehentlich dennoch geschehen, ist die offen ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen, ohne dass der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug erhält. Korrigiert werden kann das nur durch eine Berichtigung der Abrechnungsbelege.¹

Die Finanzverwaltung hat aufgrund der bisherigen nationalen Rechtsprechung die jPdöR in drei steuerliche Sphären eingeteilt:

- Unternehmerischer Bereich
- Hoheitsbereich
- Vermögensverwaltung

Der unternehmerische Bereich umfasst die Gesamtheit aller BgA sowie die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Für diesen Bereich der jPdöR ist eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

Im hoheitlichen Bereich werden Tätigkeiten der öffentlichen Gewalt (Ordnungswesen, Steuerwesen etc.) und Aufgaben zusammengefasst, die der jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind (Pflichtaufgaben wie Friedhofswesen, Feuerwehr, Abfall, Abwasser etc.).

Die Vermögensverwaltung zeichnet sich durch die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten aus (Nutzung von Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung²).

Aus dieser Einteilung ergeben sich die nachfolgend beschriebenen Folgen für die oben genannten Arten von Geschäftsvorfällen:

1. Lieferungen und Leistungen der Beteiligungen an die LHW

1.1. Lieferungen und Leistungen von juristischen Personen des privaten Rechts (z.B. GmbH, AG) an die LHW

1.1.1. an den nicht unternehmerischen Bereich der LHW

Lieferungen und Leistungen der Beteiligungen an den nichtunternehmerischen Bereich der LHW (Hoheitsbereich, Vermögensverwaltung) werden im Regelfall mit Umsatzsteuer belegt, sofern keine Befreiungen existieren (z.B. sind Vermietungsleistungen umsatzsteuerbefreit). Die Umsatzsteuer wirkt kostenerhöhend.

1.1.2. an einen BgA der LHW

Lieferungen und Leistungen einer juristischen Person des privaten Rechts an einen BgA der LHW, also in ihren unternehmerischen Bereich, unterliegen im Regelfall der Umsatzbesteuerung (sofern es keine Befreiung gibt). Die Stadt kann in diesem Fall die in Rechnung gestellte Vorsteuer beim Finanzamt im Rahmen ihrer Umsatzsteuervoranmeldung / Umsatzsteuererklärung geltend machen. Die Umsatzsteuer ist also kostenneutral. Interessant wird das beispielsweise bei größeren Investitionen oder großvolumigen Mietverträgen. Zwar ist die Vermietung von Immobilien umsatzsteuerbefreit (§ 4 Nr. 12 a) UStG), auf die Steuerbefreiung kann jedoch verzichtet werden, wenn der Mieter das Objekt für unternehmerische Zwecke nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 (2) Satz 1 UStG). In diesem Fall wird die Umsatzsteuer

¹ Dies gilt auch bei unrichtigem Steuerausweis im hoheitlichen und vermögensverwaltenden Bereich.

² Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs gehört nicht zur Vermögensverwaltung sondern stellt einen BgA dar.

nicht zur Kostenbelastung, weder auf Ebene des Vermieters noch auf Ebene der anmietenden Stadt.

1.2. Lieferungen und Leistungen von BgA der Eigenbetriebe

1.2.1. An den nichtunternehmerischen Bereich der LHW

Lieferungen und Leistungen in den nichtunternehmerischen Bereich der LHW (in den Hoheitsbereich oder in den Bereich der Vermögensverwaltung) werden umsatzversteuert, wenn sie nicht steuerbefreit sind. Die Umsatzsteuer wirkt kostenerhöhend.

1.2.2. An einen anderen BgA der LHW

Umsatzsteuerlich handelt es sich um Innenumsätze innerhalb des unternehmerischen Bereichs der LHW. Sie sind nicht umsatzsteuerbar. Eine Kostenbelastung mit Umsatzsteuer findet nicht statt.

2. Lieferungen und Leistungen der LHW für die Beteiligungen

2.1. Im Rahmen eines BgA

2.1.1. an eine juristische Person des privaten Rechts

Die Lieferungen und Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer, wenn sie nicht steuerbefreit sind. Ist der Empfänger der Lieferung oder Leistung zum Vorsteuerabzug berechtigt, wirkt die Umsatzsteuer kostenneutral, im anderen Fall ist sie kostenwirksam.

2.1.2. an den BgA eines Eigenbetriebs

Umsatzsteuerlich handelt es sich um Innenumsätze innerhalb des unternehmerischen Bereichs der LHW. Sie sind nicht umsatzsteuerbar. Eine Kostenbelastung mit Umsatzsteuer findet nicht statt.

2.2. Im Rahmen des nichtunternehmerischen Bereichs der LHW

Lieferungen und Leistungen, die der Hoheitsbereich oder im Rahmen der Vermögensverwaltung an eine juristische Person des Privatrechts oder an den BgA eines Eigenbetriebs sind nicht steuerbar. Umsatzsteuer fällt nicht an.

3. Verlustausgleichszahlungen und Gewinnabführungen zwischen der LHW und ihren Beteiligungen

Es fehlt an einem Leistungsaustausch. Diese Zahlungen sind nicht steuerbar. Das Umsatzsteuergesetz hat keinen Besteuerungstatbestand dafür vorgesehen.

4. Zuschusszahlungen der LHW für Projekte der Beteiligungen

Hier unterscheidet die Rechtsprechung und dementsprechend die Finanzverwaltung zwischen „echten“ und „unechten“ Zuschüssen.

„Echte“ Zuschüsse sind dadurch gekennzeichnet, dass zwischen Zuschussgeber und Zuschussempfänger kein Leistungsaustausch (§ 1 (1) Nr. 1 Satz 1 UStG) stattfindet. In den Fällen, in denen ein Unternehmer die Erfüllung der Aufgaben einer jPdÖR übernimmt und in diesem Zusammenhang Geldzahlungen erhält, bestimmt sich in erster Linie nach den Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet. Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragspartner in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (BFH vom 18.12.2008, BStBl. II 2009, 749 sowie BFH vom 19.12.2009, BFH/NV 2010, 701-703). Für die Steuerbarkeit einer Leistung ist nicht entscheidend, ob sie letztlich im öffentlichen Interesse liegt. Ein Interesse der Allgemeinheit, das dem Handeln jeder öffentlich-rechtlichen Körperschaft innewohnt, schließt die Identifizierbarkeit des

Leistungsempfängers nicht aus. Entscheidend ist nur, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht (BFH vom 18.12.2008, a.a.O.).

Zuschussverträge sind daher aus steuerlicher Sicht äußerst kritisch zu beurteilen, auch wenn sie haushaltsrechtlich sinnvoll sind.

Bei einer Versteuerung von Zuschüssen („unechte“ Zuschüsse) hat der Zuschussempfänger die darin enthaltende Umsatzsteuer in Höhe von 19/119 (knapp 16%) an das Finanzamt abzuführen. Dieses Geld steht also nicht für die zu fördernde Maßnahme zur Verfügung. Alternativ müsste der Zuschussempfänger die Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung stellen, was beim Zuschussgeber für höhere Ausgaben sorgt.

Auch wenn kein Zuschussvertrag, sondern nur ein Zuwendungsbescheid erlassen wird, der mit den eines Vertrages vergleichbaren Bedingungen versehen ist, birgt ein Risiko, dass der Zuschuss zu versteuern ist.

Werden Zuwendungen aus öffentlichen Kassen ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts in Verbindung mit den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben, liegen in der Regel „echte“ Zuschüsse vor, die nicht zu versteuern sind. Die in den Allgemeinen Nebenbestimmungen normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen grundsätzlich für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus. Sie haben den Sinn, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften oder erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen. Grund der Zahlung ist in diesen Fällen die im überwiegenden öffentlichen Interesse liegende Förderung des Zuwendungsempfängers, nicht der Erwerb eines verbrauchsfähigen Vorteils durch den Zuwendungsgeber (vgl. Abschnitt 10.2 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE)). Wird die Bewilligung der Zuwendung über die Allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft, kann ggfs. ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen.

Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein.

Bei der Untersuchung wird geprüft,

- ob ein Leistungsempfänger identifizierbar ist
- und einen Vorteil erhält, der zu einem identifizierbaren Vorteil und damit zu einem steuerbaren Leistungsaustausch führt.
- ob die Zahlung lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dient. Ist sie nicht Gegenwert für eine Leistung des Empfängers an den Zuwendenden, liegt kein Leistungsaustausch vor.
- ob der Zuschussempfänger nur unterstützt werden soll, damit er seine Tätigkeit ausüben kann. In diesem Fall fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zahlung zu einem steuerbaren Umsatz.

Zudem wird geprüft, ob eventuell ein Entgelt von dritter Seite vorliegt. Der Umstand, dass der Zuschuss auch Dritten zu Gute kommt, weil sie vielleicht nicht das Entgelt aufzubringen haben, dass der Zuwendungsempfänger verlangen müsste, wenn er nicht die Zuwendung erhielte, rechtfertigt nicht automatisch die Annahme, es handele sich um eine Subventionierung der Dritten und demzufolge bei den Zuschusszahlungen um ein Entgelt von dritter Seite im Sinne von § 10 (1) Satz 3 UStG. Der Vorteil, den die Dritten erhalten, ist in solchen Fällen als ein rechtlich unbeachtlicher Ausfluss des mit dem

Zuschuss in erster Linie verfolgten Zwecks, die Tätigkeit des Zuschussempfängers als solche zu fördern, zu qualifizieren.

5. **Kassenkredite bzw. Darlehen sowie Bürgschaften der LHW für die Beteiligungen** Kreditgewährungen (gegen Zinszahlungen) sind steuerfrei nach § 4 Nr. 8 lit. a) UStG, die Übernahme von Bürgschaften ist steuerfrei nach § 4 Nr. 8 lit. g) UStG. Auf die Steuerbefreiung kann verzichtet werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 (1) UStG). Ein Vorteil, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, ist bei der LHW jedoch bislang nicht erkennbar gewesen.

Erfolgt die Kreditgewährung bzw. Bürgschaftsübernahme im Rahmen der Vermögensverwaltung der LHW, befindet sich die Stadt im nichtunternehmerischen Bereich. Die Umsätze sind dann nicht steuerbar. Die Frage der Steuerfreiheit stellt sich dann erst gar nicht.

Zu 2.

Die Umsatzsteuer ist EU-Recht. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gesamte Mehrwertsteuersystem, geändert durch zahlreiche weitere Richtlinien, zuletzt vom 17.12.2013 (kurz: MwStSystRL) regelt recht detailliert, wie die EU-Mitgliedstaaten ihre nationalen Umsatzsteuergesetze auszugestalten haben. Bei Widersprüchen zwischen der MwStSystRL und den nationalen Umsatzsteuergesetzen, geht die MwStSystRL vor. Die Steuerpflichtigen können sich unmittelbar auf sie berufen.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung (sowohl EUGH als auch BFH) hat in mehreren Urteilen³ unter Bezugnahme auf die MwStSystRL (insbesondere Art. 13) folgende wesentliche Änderungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand bewirkt:

Während nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht die jPdöR nur im Rahmen ihrer nach dem Körperschaftsteuergesetz definierten BgA steuerpflichtig sind (vgl. § 2 (3) Satz 1 UStG), definiert die MwStSystRL die Steuerpflicht der jPdöR unabhängig vom körperschaftsteuerlichen (deutschen) BgA-Begriff.

Nach der MwStSystRL ist umsatzsteuerpflichtig, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Staaten, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öR gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Falls sie solche Tätigkeiten (öff. Gewalt) ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie hierfür als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Unterschiede zum deutschen Umsatzsteuerrecht liegen also darin, dass nicht an das Vorliegen einer Einrichtung (BgA) sondern an Tätigkeiten angeknüpft wird. Hoheitliche Tätigkeiten werden nur dann nicht umsatzsteuerpflichtig, wenn sie nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Vermögensverwaltung ist eine wirtschaftliche Tätigkeit. Eine Umsatzgrenze wie im Körperschaftsteuerrecht zur Identifikation eines BgA gibt es im EU-Recht nicht.

³ EUGH-Urt. v. 4.6.2009, Rs. C-102/08 - Salix Grundstücksvermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach, EUGHE 2009, I-4629, UR 2009, 484; BFH v. 10.11.2011 - V R 1/11, UR 2012, 272; BFH v. 1.12.2011 - V R 1/11, UR 2012, 363

Die Tätigkeit einer jPdÖR ist dann wettbewerbsrelevant, wenn es vergleichbare Leistungen eines privaten Anbieters gibt und der Konkurrent durch die Steuerfreiheit der jPdÖR beeinträchtigt wird. Auch bei potentiell, aber realistischem, konkret zu erwartendem Wettbewerb, ist die Tätigkeit wettbewerbsrelevant. Die Situation auf dem lokalen Markt spielt keine Rolle. Es reicht, wenn irgendwo in der EU vergleichbare Leistungen angeboten werden und damit ein potentieller Wettbewerb entsteht. Was „größere Wettbewerbsverzerrungen“ sind, ist noch nicht rechtssicher definiert. Die Rechtsprechung benutzt in diesem Zusammenhang den Begriff „mehr als unbedeutend“.

Die auf der EU-Rechtslage basierende neue Rechtsprechung wird seitens der Finanzverwaltung noch nicht angewendet. Die neuere Rechtsprechung des BFH und des EUGH kann jedoch auf Antrag des Steuerpflichtigen angewendet werden. Die Finanzverwaltung stellt sich dazu aber auf den Standpunkt, dass die EU-Rechtslage nur für die gesamte Körperschaft des öffentlichen Rechts angewendet werden kann - oder gar nicht. Eine Rosinenpickerei für einzelne Sachverhalte innerhalb der Kommune ist nicht möglich. Entscheidet sich also die Kommune, EU-Recht unmittelbar anzuwenden, wird die gesamte Vermögensverwaltung steuerbar. Ob das für die LHW sinnvoll ist, ist noch nicht abschließend geprüft. Zurzeit werden jedoch mehr Risiken als Chancen gesehen. Sinnvoll ist es auf jeden Fall, Umsatzsteuerklauseln in die Verträge zwischen der Stadt und Dritten (einschließlich der Beteiligungen) aufzunehmen, wonach bei einer Steuerpflicht der Leistungen Umsatzsteuer nachberechnet werden kann.

Mit dem Entwurf eines neuen § 2b UStG will der deutsche Gesetzgeber eine Anpassung des deutschen Umsatzsteuergesetzes an die EU-Rechtslage vornehmen und gleichzeitig die Frage nach den „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ beantworten. Danach würden Tätigkeiten mit Umsätzen von unter 17.500 EUR im Jahr nicht besteuert werden. Diese Grenze orientiert sich an dem Kleinunternehmerbegriff des § 19 UStG. Der Gesetzentwurf wurde von den kommunalen Verbänden befürwortet. In das Gesetzgebungsverfahren ist vor wenigen Wochen wieder etwas Schwung gekommen, nachdem es zwischenzeitlich durch Einsprüche der Wirtschaftsverbände gestoppt war, die sich gegen Sonderregelungen zur umsatzsteuerlichen Privilegierung der interkommunalen Zusammenarbeit gewehrt hatten. Es ist damit zu rechnen, dass die Gesetzesänderung in nächster Zeit beschlossen wird. Den betroffenen öffentlichen Körperschaften wird voraussichtlich eine Übergangsfrist bis zum 01.01.2019 eingeräumt werden, in der sie noch die alte nationale Regelung anwenden können.

