

Öffentliche Betriebe im Umsatzsteuerrecht

Von

Prof. Dr. Sabine Seibold-Freund

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<http://ESV.info/978-3-503-19162-8>

Zitiervorschlag:

Seibold-Freund, Öffentliche Betriebe im Umsatzsteuerrecht

ISBN 978-3-503-19162-8 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-19163-5 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020

www.ESV.info

Druck: Difo-Druck, Untersiemau

Vorwort

Die öffentliche Hand nimmt aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Aufgabenerfüllung, wie etwa bei der Energieversorgung oder im öffentlichen Personennahverkehr, mit ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten am Wirtschaftsleben teil. Einer aktuellen Studie (DNK 2018) zufolge sorgen sich die Kämmerer in deutschen Kommunen vor allem um Mehrausgaben für Kinderbetreuung und Schulen (68 %), Kostensteigerungen bei Bauprojekten (56 %) und zunehmend um das neue Umsatzsteuerrecht (55 %). Bei der verpflichtenden öffentlichen Aufgabenerfüllung müssen sich die Verantwortlichen fragen, welche steuerlichen Pflichten zu erfüllen sind und welche Gestaltungsmöglichkeiten sich ergeben. Außerdem gilt es, steuerliche Risiken zu vermeiden, um Haftungsfragen für die kommunalen Vertreter auszuschließen. Hierbei soll neuerdings ein internes Kontrollsystem helfen, steuerliche Pflichten ordnungsgemäß zu erfüllen und eine leichtfertige Steuerverkürzung zu verhindern. Eine Struktur oder formale Vorgabe des Gesetzgebers im Sinne eines Tax Compliance Systems gem. § 153 AO gibt es allerdings nicht. Vielmehr wird von allen Unternehmen erwartet, ein derartiges Kontrollsystem nach den innerbetrieblichen Verhältnissen im Einzelfall zu entwickeln und anzuwenden. Das vorliegende Buch gibt hierzu einen Leitfaden für die Umsatzsteuer am Beispiel eines öffentlichen Unternehmens auf kommunaler Ebene. Die Rechtsform (öffentlich-rechtlich als Eigenbetrieb oder privatrechtlich als Eigengesellschaft wird nicht zusätzlich differenziert, weil sich das Werk ausschließlich auf die Umsatzsteuer konzentriert. Im Umsatzsteuerrecht ist die Rechtsform und Rechtsfähigkeit im Gegensatz zu den Ertragsteuern nicht entscheidend. Ein auf alle Unternehmen übertragbares Tax Compliance System ist aufgrund der Vielfalt und den Anforderungen im Einzelfall nicht abbildbar. Dennoch soll eine allgemeingültige Struktur eines Kontrollsystems helfen, einen innerbetrieblichen Leitfaden im Sinne eines Tax Compliance Systems für die Umsatzsteuer zu entwickeln. Darüber hinaus werden risikobehaftete Umsatzsteuerfragen gesondert erfasst und erörtert.

Kommunale Aufgaben reichen von hoheitlichen Aufgaben (Abfallentsorgung), der bloßen Verwaltung von unbeweglichem Vermögen (verzinsliche Anlage von Kapital oder Liegenschaftsmanagement), den zahlreichen gemeinnützigen Aufgabenbereichen (Kindergärten, Altenheime, Theater und Museen, Schwimmbäder) bis zu wirtschaftlichen Tätigkeiten (Versorgungsunternehmen, öffentlicher Personen- und Nahverkehr). Die Kommunen nehmen hierbei partiell am allgemeinen Wirtschaftsleben teil und stehen im Wettbewerb mit privatwirtschaftlichen Unternehmen. Daher sind auch Kommunen verpflichtet, ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nachzukommen. Die Umsatzsteuer wird zwar mit dem Entgelt (Preis oder Gebühr) an den Endverbraucher weitergegeben. Dennoch bleibt die Kommune aufgrund der Gestaltung dieser Steuerart als indirekte Steuer regelmäßig Steuerzahler und Steuerschuldner. Auch wird die

Kommune durch erhöhte Steuerverwaltungskosten (Selbstberechnung der Umsatzsteuer und hohe Aufzeichnungspflichten) mittelbar belastet. Hierdurch ergeben sich in der Praxis erhebliche umsatzsteuerliche Risiken, die in ein Tax Compliance System einfließen sollten. Kommunen sind demnach Steuergläubiger für Gemeindesteuern (Hundesteuer, Zweitwohnungssteuer) und zugleich Steueradressat (Steuerschuldner) für indirekte Steuern auf erzielte Umsätze.

Zum 01.01.2021 ist die Unternehmereigenschaft im Umsatzsteuerrecht getrennt von der ertragsteuerlichen Behandlung einzuschätzen, weil die Übergangsfrist zur Anwendung des §2b UStG endet. Mit dieser Vorschrift wurde die Unternehmereigenschaft für hoheitliche (Abfallentsorgung) und vermögensverwaltende Tätigkeiten (Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften) europakonform angepasst. Demzufolge unterliegen nun grundsätzlich alle entgeltlichen und nachhaltig erzielten Tätigkeiten der Umsatzsteuer. Nach wie vor sind aber Anwendungsbereich und Ausnahmeregelungen des §2b UStG mit umsatzsteuerlichen Risiken verbunden. Im Rahmen ihres Aktionsplans zur umfassenden Neuregelung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs hatte die Europäische Kommission auch Änderungen am bestehenden Mehrwertsteuersystem vorgeschlagen. Diese sog. Quick Fixes betreffen Konsignationslager, Reihengeschäfte sowie Voraussetzungen und Nachweise für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen. Kommunen, die grenzüberschreitende Umsätze in andere EU-Staaten tätigen, sind daher auch von den Neuregelungen zum 01.01.2020 betroffen und müssen die erhöhten Anforderungen im betrieblichen Kontrollsystem beachten.

Im vorliegenden Werk steht die Kommune als Steueradressat im Vordergrund. Hiermit sind Gemeinden, Städte und Landkreise angesprochen; die Länder- und Bundesebene wird aus Gründen der Transparenz ausgeklammert. Das Buch bietet Kommunen eine Orientierungshilfe zur aktuellen Umsatzbesteuerung mit ihren hoheitlichen, vermögensverwaltenden, steuerbegünstigten und wirtschaftlichen Tätigkeiten. Der Rechtsstand basiert auf dem Umsatzsteuerrecht zum 01.01.2020. Die theoretischen Ausführungen zum Steuerrecht werden durch Praxisbeispiele und Abbildungen veranschaulicht. Darüber hinaus kann die Anwendung des Umsatzsteuerrechts anhand von Sachverhalten, Berechnungsbeispielen oder Kontrollfragen zu jedem Kapitel geübt und vertieft werden. Die detaillierten Lösungshinweise dienen dem Verständnis und der Anwendung eines Sachverhalts im Regelfall.

Die aktuelle Gesamtdarstellung zum Umsatzsteuerrecht bietet den Kommunen bei der Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben einen aktuellen und straffen Einblick in die umsatzsteuerrechtlichen Folgen der wirtschaftlichen Tätigkeiten oder kommunalen Entscheidungen. Das Buch kann den steuerlichen Berater nicht ersetzen, bietet aber im Vorfeld eine prägnante Einstiegs- und Überblicksinformation für die Kommunalverwaltung, für Dozenten und Teilnehmer der Verwaltungsakademien und Weiterbildungsveranstaltungen sowie für die

Bachelor- und Masterstudiengänge der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre/Public Management.

Nordhausen, im Januar 2020

Die Verfasserin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
1. Europäisierte Umsatzsteuer im Kontext eines Tax Compliance Systems für Kommunen	15
1.1 Konzeption der europäisierten Umsatzsteuer als Verkehr- und Verbrauchsteuer	15
1.2 Umsatzsteuerliche Systematik aus kommunaler Sicht	17
1.3 Steuerliche Anknüpfung an die Art der öffentlichen Aufgabe	20
1.4 Die Umsatzsteuer im Kontext eines Tax Compliance Systems	21
2. Die öffentliche Hand als umsatzsteuerlicher Unternehmer	29
2.1 Begriff und Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft	29
2.1.1 Unternehmerfähige Wirtschaftssubjekte im Inland	29
2.1.2 Merkmale des Unternehmerbegriffs nach § 2 UStG	31
2.1.3 Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	33
2.2 Sonderfälle und Grundsatz der Unternehmenseinheit	33
2.2.1 Grundsatz der Unternehmenseinheit und Innenumsätze	33
2.2.2 Kleinunternehmerbegriff nach § 19 UStG	34
2.2.3 Kommunalen Konzern (Organschaft)	36
2.3 Unternehmereigenschaft bei nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten	38
2.3.1 Zweck und Rechtsfolgen des § 2b UStG	38
2.3.2 Wettbewerbsverzerrungen und privatrechtliche Grundlagen	39
2.3.3 Nichtanwendungsfälle des § 2b UStG bei Kooperationen	40
2.3.4 Beliehene Unternehmer und hoheitliche Hilfsgeschäfte	41
3. Tätigkeiten der öffentlichen Hand als Leistungen des UStG	47
3.1 Leistungen als Steuergegenstand der Umsatzsteuer	47
3.1.1 Unternehmereigenschaft und Leistungsaustausch	47
3.1.2 Lieferungen im Inland	49
3.1.3 Sonstige Leistungen	51
3.2 Unentgeltliche Leistungen innerhalb der Kommune	59
3.2.1 Unentgeltliche Lieferungen	59
3.2.2 Unentgeltliche sonstige Leistungen	60
3.2.3 Personalgestellung als Leistungsaustausch	61
3.3 Steuerfreie Umsätze nach § 4 UStG	62
3.3.1 Formen und Ziele der steuerfreien Umsätze	62
3.3.2 Belastungswirkungen der Steuerbefreiungen und Optionsrecht	64
3.3.3 Anwendungsfälle in der kommunalen Praxis	66

4. Umsatzsteuerliches Entgelt, Steuersatz und Vorsteuerabzug	73
4.1 Bemessungsgrundlage und Steuersatz	73
4.1.1 Umsatzsteuerpflichtiges Entgelt und Zuschüsse	73
4.1.2 Regelsteuersatz und ermäßigter Umsatzsteuersatz	76
4.1.3 Durchschnittssteuersatz für Land- und Forstbetriebe	78
4.2 Vorsteuerabzugsverfahren	79
4.2.1 Voraussetzungen und Zweck des Vorsteuerabzugs	79
4.2.2 Anwendung und Nichtanwendung des Vorsteuerabzugs	82
4.2.3 Beschränkungen und Pauschalierung der Vorsteuer	86
4.2.4 Vorsteuerberichtigung	89
5. Umsatzsteuerliches Besteuerungsverfahren und Steuer- schuldnerschaft	99
5.1 Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten als Teil eines Tax Compliance Systems	99
5.2 Entstehung der Umsatzsteuer und Steueranmeldung	101
5.3 Sollbesteuerung und Istbesteuerung	103
5.4 Steuerschuldner und Reverse-Charge-Verfahren	105
6. Umsatzsteuer auf grenzüberschreitende Leistungen	111
6.1 Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb	111
6.2 Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und Quick Fixes 2020	113
6.3 Erwerbsschwelle für Halbunternehmer	118
6.4 Ein- und Ausführleistungen bei Drittstaaten	120