

Landshut, den 27. Juli 2017

14. Gesundheitsgipfel Bayern

„Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand“

Referent: Johann Schranner

Schranner Hinterberger & Kollegen GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft –
Rechtsanwaltsgesellschaft



Johann Schranner

Diplom-Kaufmann
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Schranner Hinterberger & Kollegen GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft – Rechtsanwaltsgesellschaft
Richard-Wagner-Straße 15 • 84453 Mühldorf am Inn
Tel. + 49 (0) 86 31 / 16 03 – 0 • Fax + 49 (0) 86 31 / 16 03 – 33

www.berater-kanzlei.bayern • schranner@berater-kanzlei.bayern

Referent: Johann Schranner



„Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand“ Änderungen zum 1. Januar 2017

Allgemeine Informationen

Zum 1. Januar 2017 wurde die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch § 2b UStG neu geregelt. Der Gesetzgeber hat die Neuregelung mit einer Übergangsvorschrift ausgestattet, von welcher die meisten öffentlichen Einrichtungen Gebrauch gemacht haben und damit gegenüber dem Finanzamt erklärt haben, dass sie bis zum Stichtag 01.01.2021 weiterhin die alte Regelung anwenden möchten.

■ Betroffen sind von der Neuregelung alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Bund und Länder
- Gemeinden und Gemeindeverbände
- Zweckverbände
- öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften
- Innungen, Handwerkskammern und Industrie- und Handelskammer
- staatliche Hochschulen
- Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen
- Neben Körperschaften sind dies auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts

Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Fallbeispiel zur Einführung in die Problematik: Qualitätssicherung im Gesundheitswesen

- Die Leistungserbringer im Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung sind zur Sicherung und Weiterentwicklung der von ihnen erbrachten Leistungen verpflichtet.
- Vertragsärzte, medizinische Versorgungszentren, zugelassene Krankenhäuser, Erbringer von Vorsorgeleistungen oder Rehabilitationsmaßnahmen und Einrichtungen, mit denen eine Versorgungsvertrag besteht, sind verpflichtet,
 - sich an einrichtungsübergreifenden Maßnahmen der Qualitätssicherung zu beteiligen und
 - einrichtungsintern ein Qualitätsmanagement einzuführen und weiterzuentwickeln (§ 135a SGB V).

Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

- Zwei Landesärztekammern, die Spitzenverbände der Krankenkassen, der Verband der Privaten Pflegeversicherung und die Deutsche Krankenhausgesellschaft schlossen eine Vereinbarung über Maßnahmen der Qualitätssicherung für nach § 108 SGB V zugelassene Krankenhäuser.
- Zur Durchführung wurde eine sog. „Projektgeschäftsstelle“ gegründet, deren Aufgabe in der Entgegennahme, Überprüfung, Aufbereitung, Auswertung und Weiterentwicklung der ihr von den Krankenhäusern übermittelten Datensätze sowie in der Steuerung der Qualitätsentwicklung lag.
- Die Finanzierung der Qualitätssicherungsmaßnahmen erfolgte über einen von den Krankenhäusern erhobenen Zuschlag auf die von ihnen abgerechneten Pauschalen je diagnosebezogene Fallgruppe (DRG).

Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

- Das Finanzamt forderte die Ärztekammer zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung.
- Die Ärztekammer gab eine „Nullerklärung“ ab (keine Umsatzsteuer und keine Vorsteuer), da sie der Auffassung war, dass sie im Rahmen der Qualitätssicherung hoheitlich tätig werde und mit dieser Tätigkeit keine steuerbaren Umsätze ausführe.
- Das Finanzamt folgte dem nicht und setzte auf die Leistungen der Ärztekammer Umsatzsteuer fest.
- Hiergegen zog die Ärztekammer vor Gericht.



Wie ist der Fall zu entscheiden?

Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht

- Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.
- Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.
- Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

➔ Das Umsatzsteuerrecht definiert den Unternehmerbegriff sehr weit.



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Rechtslage bis 31.12.2016:

- Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind **nur**
 - im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (z.B. Krankenhäuser, aber steuerfrei wegen ärztlicher Leistungen)
 - im Rahmen bestimmter „Katalogtätigkeiten“ (z.B. Abgabe von Brillen und Brillenteilen durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Krankenkassen) gewerblich oder beruflich tätig.

➔ Durch diese Regelung wurden die juristischen Personen des öffentlichen Rechts von der Umsatzsteuer de facto ausgenommen.



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Rechtslage ab 01.01.2017:

- Juristische Personen des öffentlichen Rechts gelten jetzt **grundsätzlich** als Unternehmer (entsprechend der weiten allgemeinen Definition).
- Ausnahme: Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (d.h. aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, z.B. Satzung, öffentlich-rechtlicher Vertrag), sofern
 - keine größeren Wettbewerbsverzerrungen
 - keine „Katalogtätigkeiten“



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Rechtslage ab 01.01.2017:

■ **Wettbewerbsverzerrungen** entstehen, wenn

- öffentliche und private Anbieter marktrelevant aufeinander treffen können und
- aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung
- die Wettbewerbssituation zugunsten oder zulasten eines Marktteilnehmers verfälscht wird

■ **Beispiel:** Entgeltliche Stellplatzüberlassung in einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Parkhaus bei Stellplatzzuteilung gegen Gebühr

■ **Gegenbeispiel:** Überlassung von unselbständigen Parkbuchten an öffentlich gewidmeten Straßen, die dem allgemeinen Verkehr dienen (keine wettbewerbsrelevante Tätigkeit)



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Rechtslage ab 01.01.2017:

■ Keine größeren **Wettbewerbsverzerrungen:**

- Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 €
- Vergleichbare steuerfreie Tätigkeiten privater Unternehmer
- Vorbehaltsaufgaben
- Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen gemeinsamer spezifischer Interessen
 - Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung
 - Erhalt der öffentlichen Infrastruktur
 - Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe
 - Ausschließlich Kostenerstattung
 - Leistungsempfänger im Wesentlichen andere juristische Personen des öffentlichen Rechts



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

Rechtslage ab 01.01.2017:

■ Folge: Ausdehnung des steuerbaren Bereichs (weite Definition des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs) auf

- Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung und Verpachtung)
- Geringfügige wirtschaftliche Tätigkeiten unterhalb der Aufgriffsgrenze für Betriebe gewerblicher Art von 30.678 €
- Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z.B. Grünpflegearbeiten)

■ Übergangsregelung bis 31.12.2020 (vollumfänglich altes Recht)

- Voraussetzung: Ausübung der Option zum 31.12.2016
- Rückwirkender Widerruf der Option zum Beginn eines Kalenderjahres möglich
- Nach Erklärung des Widerrufs keine Rückkehrmöglichkeit zum alten Recht

Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Lösung des Einführungsfalls:

■ **Auffassung des Finanzamts:**

- Ärztekammer sei nicht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig geworden, da aus dem Vertrag keine Verpflichtung zum Erlass einer hoheitlichen Handlung entnommen werden könne.
- Selbst wenn die Ärztekammer ihre Tätigkeit im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt hätte, wäre die Tätigkeit als steuerbar zu beurteilen, weil diese auch von einem privaten Unternehmer ausgeübt werden könne.

■ **Auffassung Bundesfinanzhofs (BFH v. 10.02.2016 XI-R-26/13):**

FALSCH!

Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Lösung des Einführungsfalls (Fortsetzung):

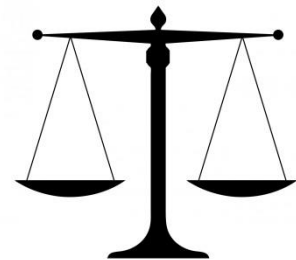
- **Auffassung Bundesfinanzhofs (BFH v. 10.02.2016 XI-R-26/13):**
- Eine Landesärztekammer ist als juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der sog. „externen Qualitätssicherung Krankenhaus“ nicht unternehmerisch tätig, wenn sie insoweit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt und ihre Behandlung als Nichtunternehmerin nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
- Diese Voraussetzungen waren im Entscheidungsfall nach Auffassung des Gerichts gegeben.



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Lösung des Einführungsfalls (Fortsetzung):

- Die Entscheidung des BFH erging zu einem Fall, der grundsätzlich nach altem Recht zu beurteilen war.
- Der BFH löste den Fall durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts.
- Die Lösung entspricht der aktuellen Rechtslage.
- Der Fall zeigt, dass es in hohem Maße auf die Umstände des Einzelfalls (auch: Vertragsgestaltung!) ankommt.





■ Praxisbeispiel 1 (Beistandsleistung): Bauhof

- Gemeinde A übernimmt auf der Grundlage einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung in Gänze die Aufgaben, die bisher vom Bauhof der Gemeinde B wahrgenommen wurden.
- **Lösung:** Der Erhalt der Funktionsfähigkeit aller gemeindlichen Anlagen ist eine beiden Gemeinden obliegende öffentliche Aufgabe. Die Übernahme der Aufgaben des Bauhofs als Ganzes dient der Wahrnehmung sowie dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur. Die Leistung ist nicht steuerbar.
- Gemeinde C übernimmt für Gemeinde D einzelne Arbeiten im Bereich des Winterdienstes, wie sich auch von privaten Unternehmern angeboten werden.
- **Lösung:** Es handelt sich um eine punktuelle steuerbare und steuerpflichtige Hilfstätigkeit. **Praxistipp: Verträge prüfen!**



■ Praxisbeispiel 2 (Beistandsleistung): Bauhof

- **Abwandlung:** Der Bauhof der Gemeinde C übernimmt Grünpflegearbeiten für das gemeindliche Krankenhaus
 - Steuerpflichtige Hilfstätigkeit
 - Vorsteuerabzug beim Krankenhaus nur insoweit als diese Leistung mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen im Zusammenhang steht
 - **ABER:** Die Ausgangsumsätze eines Krankenhauses sind im wesentlichen steuerbefreit!





■ Praxisbeispiel 2 (Beistandsleistung): Bauhof

■ Praxistipp:

- Soweit Gegenstand der Vereinbarung lediglich eine verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeit ist, fehlt es regelmäßig an einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe.
- **Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn im Einzelfall z.B. datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Beauftragung von privaten Unternehmern mit der unterstützenden Hilfstätigkeit sprechen.**
- Mögliche Anwendungsbereiche der Ausnahmeregelung (Abstimmung mit dem Finanzamt): Lohn- und Gehaltsabrechnung für ein Krankenhaus durch das Landratsamt.



■ Praxisbeispiel 3 (Überlegungen zur Option „altes Recht beibehalten“): Hallenbad

- Die Gemeinde E betreibt ein Hallenbad, das sowohl dem Schulschwimmen als auch dem öffentlichen Badebetrieb dienen soll.
- 25% der Nutzung entfallen auf das Schulschwimmen, 75% auf den öffentlichen Badebetrieb.
- Einnahmen aus dem öffentlichen Badebetrieb: 20.000 € p.a.
- Laufende Betriebskosten: 25.000 € p.a., darin enthaltene Umsatzsteuer 2.500 €



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Lösung altes Recht:

- Schulschwimmen = hoheitliche Tätigkeit, Beistandsleistung
- Öffentlicher Badebetrieb = wirtschaftlich selbständige Tätigkeit, aber Umsatz < 35.000 €, somit kein Betrieb gewerblicher Art
- Verkauf der Eintrittskarten nicht steuerbar
- Kein Vorsteuerabzug

■ Exkurs: Umsatz > 35.000 € (Betrieb gewerbl. Art)

- Anschaffung/Herstellung vor 01.01.2011: volle Zuordnung zum Unternehmen möglich (Seeling-Modell), voller Vorsteuerabzug, unentgeltliche und entgeltliche Überlassung = stpfl. Wertabgabe
- Anschaffung/Herstellung ab 01.01.2011: anteilige Zuordnung zum Unternehmen für öff. Badebetrieb, anteiliger Vorsteuerabzug, keine steuerpflichtige Wertabgabe für Schulschwimmen



Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Lösung neues Recht:

- Gemeinde steht im Rahmen der sog. Daseinsvorsorge im Wettbewerb mit privatrechtlichen Betreibern von Hallenbädern
- Entgeltliche Überlassung des Schwimmbades auf privatrechtlicher Grundlage = steuerpflichtiger Umsatz (7%)
- Dies gilt grundsätzlich auch für die entgeltliche Überlassung für Zwecke des Schulschwimmens
- Die unentgeltliche Überlassung für das Schulschwimmen führt zum anteiligen Ausschluss des Vorsteuerabzugs



■ Lösung neues Recht:

■ Einnahmen:		20.000
■ Abzgl. Umsatzsteuer:	-	1.308
■ Abzgl. Betriebskosten:	-	25.000
■ Zzgl. <u>anteilige</u> Vorsteuer (75%):		<u>1.875</u>
■ Unterdeckung:	-	4.433
■ <i>Altes Recht:</i>	-	<i>5.000</i>



Praxisbeispiel 3 (Vorteilhaftigkeit der Option): Gründerzentrum

- Die Stadt F lässt in den Jahren 2017 und 2018 ein Gebäude errichten (Herstellungskosten 1.000.000 € zzgl. USt).
- Die Fertigstellung erfolgt am 31.07.2018.
- Ab dem 01.08.2018 erfolgt die Vermietung im Rahmen einer nichtunternehmerischen Vermögensverwaltung.
- Ab dem 01.01.2021 verzichtet die Stadt auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze.
- **Variante 1:** Die Stadt hat bis 31.12.2016 für die Fortgeltung der bisherigen Behandlung optiert und behält die Option bis zum 31.12.2020 bei.
- **Variante 2:** Rückwirkend zum 01.01.2017 widerruft die Stadt die Option und verzichtet auf die Steuerbefreiung.



■ Praxisbeispiel 3:





Systemwechsel zum 01.01.2017 – die öffentliche Hand als Unternehmer

■ Lösung Variante 1

- Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ist ausgeschlossen.
- Ab dem 01.01.2021 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 31.07.2028 ist pro rata temporis eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.
- Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 190.000 €
- Vorsteuerberichtigung pro Jahr: $190.000 \text{ €} / 10 \text{ Jahre} = 19.000 \text{ €}$
- Insgesamt: $19.000 \times 7 + 19.000 \times 7/12 = 144.083 \text{ €}$

■ Lösung Variante 2

- Voller Vorsteuerabzug iHv 190.000 € bereits bei Leistungsbezug möglich.

FAZIT

Der öffentlichen Hand stehen auch im neuen Recht und insbesondere aufgrund der in der Übergangsfrist bestehenden Wahlmöglichkeiten Optimierungspotenziale offen.

So kann durch die aktive Nutzung öffentlich-rechtlicher Handlungsformen und die Wahl des optimalen Zeitpunkts für den Übergang zum neuen Recht eine Umsatzbesteuerung entweder vermieden oder aber der Vorsteuerabzug für Investitionen sichergestellt werden.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Zurückgestellte Fragen und Diskussion

DANKE

Schranner Hinterberger & Kollegen GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft – Rechtsberatungsgesellschaft
Richard-Wagner-Straße 15 • 84453 Mühldorf am Inn
Tel. + 49 (0) 86 31 / 16 03 – 0 • Fax + 49 (0) 86 31 / 16 03 – 51
www.berater-kanzlei.bayern • schranner@berater-kanzlei.bayern