



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 18. September 2019

- E-Mail-Verteiler U 1 -
- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Einstufung einer juristischen Person des privaten Rechts als sonstige Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne des Art.s 13 MwStSystRL; EuGH-Rs. C-174/14, Saudaçor**

BEZUG BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl I S. 1451

GZ **III C 2 - S 7107/19/10006 :003**

DOK **2019/0796519**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

I.

Mit Urteil vom 29. Oktober 2015 (EuGH-Rs. C-174/14, Saudaçor) hat der EuGH über eine Tätigkeit entschieden, die darin besteht, dass eine Gesellschaft an eine Region gemäß Programm-Verträgen, die sie mit ihr geschlossen hat, Dienstleistungen im Bereich der Planung und Verwaltung des regionalen Gesundheitsdienstes erbringt. Vorausgesetzt, dass die Tätigkeit als wirtschaftlich im Sinne von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL anzusehen ist, wird sie von Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL als nicht mehrwertsteuerpflichtig erfasst, wenn diese Gesellschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts einzustufen ist und wenn sie die betreffende Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt. Zudem darf eine Behandlung der Tätigkeit als nichtsteuerbar nicht geeignet sein, zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu führen.

In diesem Zusammenhang ist der Begriff der sonstigen Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL nicht unter Heranziehung der Definition des Begriffs der Einrichtung des öffentlichen Rechts in Art. 1 Abs. 9 der Richtlinie 2004/18/EG über die Koordinierung der Verfahren zur Vergabe öffentlicher Bauaufträge, Lieferaufträge und Dienstleistungsaufträge auszulegen (Vergaberichtlinie).

In dem Urteil vom 22. Februar 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, entschied der EuGH, dass Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL dahin auszulegen sei, dass - vorbehaltlich einer Überprüfung der

relevanten tatsächlichen Umstände und des relevanten nationalen Rechts durch das vorliegende Gericht - eine Tätigkeit, die darin bestehe, dass ein Unternehmen aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Gemeinde bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt, nicht von der in dieser Bestimmung vorgesehenen Regel der Behandlung als nicht mehrwertsteuerpflichtig erfasst werde, wenn es sich bei dieser Tätigkeit um eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie handelt.

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidungen des EuGH aufgegriffen. In seinem Beschluss vom 21. März 2018, XI B 113/17, führt er aus:

„Die [...] aufgeworfene Rechtsfrage, ob der Umstand, dass eine Leistung von einem privaten Unternehmer ausgeführt wird, dessen Qualifizierung als öffentliche Einrichtung (i. S. des Art. 13 MwStSystRL) ausschließt, ist durch die Rechtsprechung des [...] EuGH [...] geklärt. Der EuGH hat entschieden, dass eine juristische Person des Privatrechts zwar unter weiteren Voraussetzungen eine Einrichtung des öffentlichen Rechts sein kann, aber eine Tätigkeit, die darin besteht, dass eine GmbH als juristische Person des Privatrechts aufgrund eines Vertrags zwischen ihr und einer Gemeinde bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt, nicht von der in dieser Bestimmung vorgesehenen Regel der Behandlung als nicht mehrwertsteuerpflichtig erfasst wird (vgl. EuGH-Urteile Sudaçor vom 29. Oktober 2015 C-174/14, EU:C:2015:733 [...] ; Ntp. Nagyszénás vom 22. Februar 2018 C-182/17, EU:C:2018:91). Eine Person, die [...] der öffentlichen Gewalt vorbehaltene Handlungen vornimmt, dies aber in Unabhängigkeit tut, ohne in die Organisation der öffentlichen Verwaltung eingegliedert zu sein, ist nicht als Einrichtung des öffentlichen Rechts anzusehen, so dass ihr die Bestimmung des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern -- Richtlinie 77/388/EWG -- (jetzt: Art. 13 MwStSystRL) nicht zugutekommen kann [mit weiteren Nachweisen].

Durch diese Entscheidungen ist auch geklärt, dass alleine die Übertragung einer Aufgabe [...] nicht eine Eingliederung in die öffentliche Verwaltung bewirkt; denn die Eigenschaft als „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ kann nicht allein dadurch begründet werden, dass die in Rede stehende Tätigkeit in der Vornahme von der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen besteht (vgl. EuGH-Urteil Sudaçor, EU:C:2015:733 [...]).“ Vielmehr müsse eine Eingliederung in die öffentliche Verwaltung ebenso bestehen.

In seiner Entscheidung vom 2. Dezember 2015, V R 67/14, BStBl II 2017 S. 560 führt der BFH aus, dass der EuGH es im Urteil Sudaçor (C-174/14) für möglich gehalten habe, dass eine Aktiengesellschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts angesehen werden könne, für die Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL gelte. Dies erfordere aber auch nach der Auffassung des EuGH, dass die Aktiengesellschaft „im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt“ (EuGH-

Urteil Sudaçor, C-174/14, Rz 69). Hierfür müssten Tätigkeiten vorliegen, die von den Einrichtungen des öffentlichen Rechts „im Rahmen der ihnen eigenen rechtlichen Regelung“ ausgeübt werden. Nicht dazu gehörten Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer. Der EuGH habe auch klargestellt, dass der Gegenstand oder der Zweck der Tätigkeit insoweit unerheblich seien und dass die Tatsache, dass die Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasse, die Feststellung erlaube, dass diese Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliege (EuGH-Urteil Sudaçor, C-174/14, Rz 70). Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, wenn die hoheitlichen Befugnisse, über die eine Aktiengesellschaft ggf. verfüge, kein Instrument seien, um die wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben (EuGH-Urteil Sudaçor, C-174/14, Rz 72).

In dem zugrunde liegenden Streitfall konnte der erkennende Senat offenlassen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine Aktiengesellschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts anzusehen sein könnte. Denn selbst wenn die vom BFH zu beurteilende GmbH als derartige Einrichtung tätig geworden wäre, übe sie ihre Tätigkeit auf privatrechtlicher, nicht aber auf öffentlich-rechtlicher Grundlage aus.

II.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Die Regelung des Art. 13 MwStSystRL ist durch § 2b UStG umgesetzt. Dabei handelt es sich um eine Einschränkung der nach § 2 Abs. 1 UStG grundsätzlich gegebenen Unternehmereigenschaft. Diese ist neben dem Vorliegen eines Leistungsaustauschs vorab nach den allgemeinen Regelungen zu prüfen. Juristische Personen des privaten Rechts werden von § 2b UStG grundsätzlich nicht erfasst. Ausnahmsweise kann sich eine juristische Person des privaten Rechts auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Sudaçor, C-174/14, berufen und wie eine juristische Person des öffentlichen Rechts nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG behandelt werden.

Der EuGH hat zwei Voraussetzungen benannt, die hierfür erfüllt sein müssen:

- die fragliche juristische Person ist eine Einrichtung des öffentlichen Rechts und
- die Vornahme der fraglichen Tätigkeiten erfolgt im Rahmen der öffentlichen Gewalt.

1. Einrichtung des öffentlichen Rechts

Die juristische Person des privaten Rechts gilt als eine sonstige Einrichtung des öffentlichen Rechts i. S. d. Art. 13 MwStSystRL, wenn sie in die öffentliche Verwaltung eingegliedert ist. Die Eingliederung ergibt sich nicht allein aus der Vornahme von der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen.

Für das Merkmal der Eingliederung in die öffentliche Verwaltung müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die juristische Person muss durch Bundes- oder Landesgesetz oder Rechtsverordnung errichtet worden sein. Darin muss die Eingliederung in die öffentliche Verwaltung sowie die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch Ausübung öffentlicher Gewalt geregelt sein. Soweit Einzelheiten in ergänzenden anderen öffentlich-rechtlichen Regelungen geregelt sind, ist dies unschädlich. Die juristische Person muss mit Aufgaben der öffentlichen Verwaltung betraut sein und zur Ausübung dieser Aufgaben hoheitliche Befugnisse innehaben sowie der Aufsicht einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unterstehen.
- Die juristische Person steht zeitlich unbegrenzt im Eigentum einer einzelnen juristischen Person des öffentlichen Rechts, die durch verbindliche Leitlinien und ähnliche Maßnahmen einen bestimmenden Einfluss auf die juristische Person ausübt. Eine nur mittelbare Beteiligung reicht nicht aus.
- Verträge zwischen der juristischen Person des privaten Rechts und der juristischen Person des öffentlichen Rechts müssen bezüglich der wesentlichen Rahmenbedingungen des Zusammenwirkens ausschließlich dem öffentlichen Recht zuzuordnen sein (öffentlich-rechtlicher Vertrag).
- Die juristische Person muss sich im Vergleich zu sonstigen Privaten hinsichtlich ihrer Organisation und Arbeitsweise stärker an den gesetzlichen Vorgaben des öffentlichen Rechts orientieren. In diesem Rahmen muss das Privatrecht gegenüber den Regeln, die die rechtliche Verfassung der juristischen Person als öffentliches Unternehmen bestimmen, zweitrangig sein.
- Die juristische Person muss ganz überwiegend aus Haushaltsmitteln der beteiligten juristischen Person des öffentlichen Rechts finanziert werden. Sie darf Leistungen im Wesentlichen (d. h. in der Regel zu mehr als 95 %) nur an die juristische Person des öffentlichen Rechts erbringen, die den bestimmenden Einfluss ausübt. Eine Finanzierung aus Haushaltsmitteln ist auch gegeben, wenn die juristische Person des privaten Rechts ihre Leistungen an die beherrschende juristische Person des öffentlichen Rechts, die annähernd ausschließlicher Leistungsempfänger ist, kostendeckend oder gar mit Gewinn erbringt und daher nicht auf Gesellschafterbeiträge oder Zuschüsse angewiesen ist.

2. Im Rahmen der öffentlichen Gewalt

Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt liegen vor, wenn sie im Rahmen der ihnen eigenen rechtlichen Regelungen ausgeübt werden. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern, d. h. durch privat-rechtliche Ausgestaltung der Leistungsbeziehungen (siehe BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl 1451). Die Tätigkeit muss das Gebrauchmachen

von hoheitlichen Befugnissen mitumfassen. Alle wirtschaftlichen, d. h. unternehmerischen Tätigkeiten müssen eng mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Zusammenhang stehen. Die Einrichtung muss sich der hoheitlichen Befugnisse gerade für die für die Umsatzsteuer relevante Tätigkeit bedienen.

3. Rechtsfolgen

Kommt die zuständige Finanzbehörde zum Ergebnis, dass eine Berufung auf Art. 13 Abs. 1 Erster Unterabsatz MwStSystRL möglich ist, ist anschließend die Wettbewerbsprüfung nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vorzunehmen. Soweit § 2b UStG anwendbar ist, besteht kein Anspruch auf Abzug der Vorsteuerbeträge.

4. Allgemeine Hinweise

Bei der Prüfung ist zu beachten, dass § 2b UStG als Ausnahmegesetz eng auszulegen ist. Entscheidend ist eine Gesamtbetrachtung im Einzelfall durch die zuständige Finanzbehörde.

5. Anwendungsregelung

Beruft sich eine juristische Person des privaten Rechts für Zeiträume vor dem 1. Januar 2017 auf Art. 13 Abs. 1 Erster Unterabschnitt MwStSystRL und erfüllt sie die Voraussetzungen einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, sind die weiteren Voraussetzungen des Art. 13 MwStSystRL nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG zu prüfen (vgl. BMF-Schreiben vom 27. Juli 2017, BStBl I S. 1239).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.