

# Neue Abgrenzungskriterien bei der Umsatzsteuer – der BgA verabschiedet sich

Dipl.-Finw. Bernd Leippe





---

Agenda ***Nationale und europäische  
Rechtsgrundlagen***

---

Konsequenzen für die  
öffentliche Hand

---

Vorschlag für eine Neuregelung

---

Hilft der neue § 2b UStG weiter?

---

Aus der kommunalen  
Besteuerungspraxis

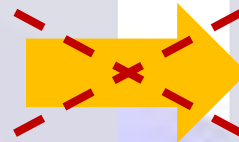
---

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

- Die USt koppelt sich von der KSt ab

## Körperschaftsteuer

- Voraussetzung: Betrieb gewerblicher Art



## Umsatzsteuer

- Der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ ist dem Europarecht nicht bekannt und daher umsatzsteuerlich für die Unternehmereigenschaft einer jPdöR ohne Bedeutung

Denn: Es gilt EU-Recht  
= MwStSystRL

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ Die steuerlichen Grundlagen nach der MwStSystRL

Stufe	Norm MwStSystRL	Anmerkungen
<b>Stufe I</b> Grundfall	Art. 9 Abs. 1	Unternehmer ist <b>jeder</b> , der eine <b>selbständige wirtschaftliche</b> Tätigkeit ausübt
<b>Stufe II</b> Ausnahme	Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1	JPdöR werden <b>nicht Unternehmer</b> , soweit sie im Rahmen der <b>öffentlichen Gewalt</b> tätig werden

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ Die steuerlichen Grundlagen nach der MwStSystRL

Stufe	Norm MwStSystRL	Anmerkungen
<b>Stufe III</b> Rückausnahme 1	Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2	Drohen aus der Behandlung als Nicht-Unternehmer (Nichtsteuerpflichtiger) „ <b>größere Wettbewerbsverzerrungen</b> “, wird die <b>Ausnahmeregelung</b> (Stufe II) <b>wieder rückgängig</b> gemacht (sog. Rückausnahme)
<b>Stufe III</b> Rückausnahme 2	Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3	Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in <b>Anhang I der MwStSystRL</b> genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeit nicht unbedeutend ist

Bei der Umsatzbesteuerung der öH muss der **Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts** beachtet werden

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 17.3.2010 – XI R 17/08 (Werbemobil)

### Sachverhalt

Gemeinde hat sich in einem privatrechtlichen Vertrag dazu verpflichtet, ein mit Werbeaufdruck versehenes Fahrzeug fünf Jahre lang in der Öffentlichkeit einzusetzen.

Dem Lieferanten des Fahrzeugs wurde der Vorsteuerabzug versagt, weil die Gemeinde nach § 2 Abs. 3 UStG keine Unternehmerin sei; insbesondere würden die von der Gemeinde erzielten Werbeumsätze die Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreichen und mithin kein BgA vorliegen.

- ▶ **BFH:** jPdöR ist Unternehmer, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage entgeltliche Leistungen erbringt
- ▶ Körperschaftsteuerliche Umsatzgrenze von 30.678 EUR hat nach Gemeinschaftsrecht keine Bedeutung
- ▶ Folge: Umsatzsteuer vom ersten EUR an!

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 15.4.2010 – V R 10/09 (Automatenaufstellung)

### Sachverhalt

Der BFH hatte darüber zu befinden, inwieweit eine Hochschule unternehmerisch tätig wurde, indem sie

1. der Aufstellung von Automaten (Heißgetränke-, Zwischenverpflegungs- sowie Spielautomaten und Münzkopiergeräte) in ihren Gebäuden gegen Entgelt gestattete,
2. Hochschulbediensteten auf der Grundlage der Hochschulnebenständigkeitsverordnung Räume, Apparate, Materialien und Personal für medizinische Nebentätigkeiten gegen Entgelt überließ,
3. Zusammen mit einer Stadt ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte betrieb.

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 15.4.2010 – V R 10/09 (Automatenaufstellung)

### ▶ BFH:

1. Gestattung der Automatenaufstellung = unternehmerisches und damit steuerbares Handeln
  2. Überlassung der Personal- und Sachmittel = Verweisung an die Vorinstanz, da es sich zwar um eine wirtschaftliche Tätigkeit handele, aber nicht klar sei, ob die Voraussetzungen der Annahme für die Ausübung öffentlicher Gewalt gegeben waren
  3. Gemeinsamer Betrieb des medizinischen Instituts = keine wirtschaftliche Tätigkeit, da hier der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehlt
- ▶ Vermögensverwaltung bedeutungslos, findet sich weder in der MwStSystRL noch im UStG
- ▶ Merkmal der Einrichtung ohne Bedeutung
- ▶ Keine Maßgeblichkeit von Umsatz- und Gewinn Grenzen



# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 3.3.2011 – V R 23/10 (Sanierung Marktplatz)

### Sachverhalt

Für Sanierungsmaßnahmen am Marktplatz (Neugestaltung des Platzes unter Herstellung des historischen Erscheinungsbildes, historische Beleuchtung, Pflasterung) beehrte eine Gemeinde den anteiligen Vorsteuerabzug. Der Platz wurde zum Teil entgeltlich auf privatrechtlicher Grundlage Händlern für deren Marktstände überlassen.

- ▶ **Vorinstanz = Sächsisches FG** vom 2.6.2010: Kein Vorsteuerabzug, da die Sanierungsleistungen hoheitlich als Straßenbaulastträger bezogen wurden
- ▶ **BFH:** Vorsteuerabzug, da öffentlich-rechtlich gewidmete Straße für wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit zur Entgelterzielung genutzt wird
  - Vermietung von Standflächen bei der Veranstaltung von Märkten im Rahmen einer Sondernutzung = wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 10.11.2011 – V R 41/10 (Sport- und Freizeithalle)

### Sachverhalt

Eine Gemeinde beehrte den Vorsteuerabzug aus der Errichtung einer Sport- und Freizeithalle, die zum Teil

- entgeltlich mehreren Sportvereinen,
- aber auch einer Nachbargemeinde für deren Grundschule und damit zum Schulsport überließ.

- **Vorinstanz = Sächsisches FG** vom 15.7.2009: Sport- und Freizeithalle begründet keinen BgA, weil
- Nutzung für den Sportunterricht hoheitlich ist und
  - Überlassung an andere Nutzer nicht wirtschaftlich heraushebt;
  - im Übrigen ist aufgrund des Leistungsangebots und des Preisniveaus kein Wettbewerb zu privaten Anbietern

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 10.11.2011 – V R 41/10 (Sport- und Freizeithalle)

### ▶ BFH:

- Überlassung der Sport- und Freizeithalle gegen Entgelt = wirtschaftliche Tätigkeit
- Gewinn- und Umsatzgrenzen nicht maßgeblich
- Überlassung auf privatrechtlicher Grundlage = ohne weitere Voraussetzungen Unternehmer
- Überlassung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ebenfalls Unternehmer, da Wettbewerbssituation
- Mit MwStRL nicht vereinbar, sog. Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen Privater erbracht werden
- Entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten in einer Sport- und Freizeithalle durch eine Gemeinde an eine andere Gemeinde für deren Schulunterricht ist ebenso steuerbar wie eine Leistungserbringung an private Rechtsträger

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ BFH-Urteil vom 1.12.2011 – V R 1/11 (Parkplätze Tiefgarage)

### Sachverhalt

Gegenstand der Entscheidung war die umsatzsteuerliche Behandlung von Umsätzen aus der Überlassung von Parkplätzen durch die öH.

Bisher: Parkgebühren nach Maßgabe einer Gebührenverordnung auf Grundlage der Straßenverkehrsordnung begründen eine hoheitlichen Tätigkeit (BFH-Urteile vom 27.2.2003, V R 78/01, BStBl 2003 II S. 431; vom 10.12.1992, V R 3/88, BStBl 1993 II S. 380). Begründung: Größere Wettbewerbsverzerrungen sind zu verneinen, da es keinen wettbewerbsrelevanten Markt zu privaten Parkplatzbetreibern nach der StVO gibt.

- ▶ **BFH:** Umsatzgrenzen, wie sie von der Finanzverwaltung vorgesehen sind, sind unbeachtlich
- ▶ Die öffentliche Widmung des Parkraums ist unerheblich, wenn nicht lediglich unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen im Raum stehen.

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ EuGH-Urteil vom 13.6.2013 – C-386/11 (Reinigungsarbeiten)

### Sachverhalt

Die Stadt D gehört dem Landkreis D an. Die Stadt soll für den Landkreis die Reinigung von Büro-, Verwaltungs- und Schulgebäuden „mit befreiender Wirkung“ gegen Vergütung übernehmen. Nach dem Vertrag soll das Recht und die Pflicht zur Erfüllung dieser Aufgabe gem. § 23 GkG NRW auf die Stadt übergehen.

- ▶ **EuGH:** Es handelt sich um einen ausschreibungspflichtige Dienstleistungsauftrag
- ▶ Für interkommunale Kooperationen wird unter Bezugnahme auf vergaberechtliche Beurteilungen eine Nichtsteuerbarkeit angestrebt. Das ist nach dem vorliegenden EuGH-Urteil schwierig.
- ▶ Zweckvereinbarung steht BgA wg. Wettbewerbsverzerrungen nicht entgegen

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ Zusammenfassung

Urteil vom	Aktenzeichen	Gegenstand	Entscheidungskriterien
17.3.2010	XI R 17/08	Werbemobil	privatrechtlicher Vertrag, 30.678 EUR unbedeutend
15.4.2010	V R 10/09	Automatenaufstellung	Vermögensverwaltung kein Bedeutung
3.3.2011	V R 23/10	Standplätze Wochenmarkt	Verwendung öffentlich-rechtlich gewidmete Straße für unternehmerische Zwecke
10.11.2011	V R 41/10	Sport- und Freizeithalle	zwar öffentlich-rechtliche Grundlage, aber Wettbewerb
1.12.2011	V R 1/11	Tiefgaragenstellplätze	größere Wettbewerbsverzerrungen
13.6.2013 (EuGH)	C-386/11	Reinigungsleistungen	Ausschreibungspflicht, Dienstleistungsauftrag

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ Weitere Urteile

Urteil vom	Aktenzeichen	Gegenstand	Entscheidungskriterien
4.6.2009 (EuGH)	SALIX C-102/08	Vermietung	Vermögensverwaltung als Unternehmen
14.12.2000 (EuGH)	Porto C-446/98	Parkplätze	Wettbewerbskriterium als Korrektiv
27.2.2003 (BFH)	V R 78/01	Parkuhren	Wettbewerbskriterium als Korrektiv
13.12.2007 (EuGH)	Götz C-408/06	Milchquote	Wettbewerbskriterium als Korrektiv
16.9.2008 (EuGH)	Isle of Wight C-288/07	Parkplätze	Wettbewerbskriterium als Korrektiv

# Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

## ■ Gravierende USt-Änderungen







---

# Agenda

Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

---

***Konsequenzen für die öffentliche Hand***

---

Vorschlag für eine Neuregelung

---

Hilft der neue § 2b UStG weiter?

---

Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

---

# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Denkbare Gestaltungen

### ▶ Hausmüllentsorgung

- | Der Entsorgungsträger kann Dritte nur mit der Erfüllung seiner Pflichten beauftragen (§ 22 Satz 1 KrWG); Ausgestaltung als privatrechtliches Entgelt könnte zum Unternehmerstatus führen
- | Folge: Umsatzsteuerpflicht + Vorsteuerabzug?

### ▶ Bauhof

- | Gemeinde A übernimmt aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung für die Gemeinde B die im „Bauhof“ anfallenden Tätigkeiten wie Landschaftspflege, Beseitigung wilder Ablagerungen, Unterhalt von Straßen und Parkplätzen mit Winterdienst, Winterdienst für eigene Liegenschaften und die Pflege von Parkanlagen.
- | Unterschied zu Reinigungsleistungen? Wohl kaum!

# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Denkbare Gestaltungen

### ▶ **Straßenbaulast:**

- | Die Gemeinde A überträgt aufgrund einer Zweckvereinbarung mit der Gemeinde B die für sie bestehende Straßenbaulast in Bezug auf Gemeindestraßen mit für A befreiender Wirkung. A vergütet B den hierfür anfallenden Aufwand
- | Die mit der Erfüllung der Aufgabe verbundenen Rechte und Pflichten gehen auf den Zweckverband über (z.B. § 6 GkG NRW)
- | Kann die Gemeinde die Aufgabe der Straßenbaulast für sie befreiend auf eine andere Gemeinde auf öffentlich-rechtlicher Grundlage übertragen, dürfte ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Dritten zu verneinen sein

# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Denkbare Gestaltungen

### ▶ Standesamt 1

- | Gemeinde A übernimmt durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung für die Gemeinde B die Aufgaben des PStG gegen eine Umlagezahlung. Die Gemeinden A und B bilden zukünftig einen einheitlichen Standesamtsbezirk.
- | Es liegt eine öffentlich-rechtliche Übertragungsvereinbarung vor; ein Wettbewerb mit Leistungen Privater ist ausgeschlossen.

# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Denkbare Gestaltungen

### ▶ Standesamt 2

- | Gemeinde A will das eigene Standesamt behalten. Das Standesamt ist unterbesetzt. Die Schaffung zusätzlicher Personalstellen lässt sich im Hinblick auf den Arbeitsanfall nicht rechtfertigen. Eine Teilzeitbesetzung ist nicht möglich.
- | Gemeinde B stellt Gemeinde A einen Standesbeamten und eine Bürokraft gegen Ausgleichszahlungen für einen Arbeitstag in der Woche zur Verfügung. Die Personalgestellung erstreckt sich später auch auf die Überlassung einer Reinigungskraft.
- | Im Hinblick auf die Gestellung eines **Standesbeamten** besteht kein Wettbewerb zu Leistungen Privater.
- | Schwieriger ist dies im Hinblick auf die **Bürokraft**. Hier dürfte aber gleichfalls im Hinblick auf die Eingliederung in ein öffentlich-rechtliches Beschäftigungsverhältnis mit den entsprechenden Verschwiegenheitspflichten wohl kein Wettbewerbsverhältnis vorliegen.
- | Die Überlassung von **Raumpfleger**n erfolgt aber im Wettbewerb zu Privaten.

# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Denkbare Gestaltungen

### ▶ Standesamt 3

- | Die Gemeinde A verfügt über keine hinreichenden IT-Systeme für den Bereich der öffentlichen Verwaltung. Gemeinde B stellt A eine Software zur Führung des Standesamtsregisters zur Verfügung und gibt ergänzende Hilfestellung gegen Umlagezahlung.
- | Softwareüberlassung und Unterstützungsleistung können zwar öffentlich-rechtlich erfolgen. Es stellt sich hier aber die Frage nach dem Wettbewerb zu den Leistungen privater Anbieter.

# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Finanzverwaltung



# Konsequenzen für die öffentliche Hand

## ■ Verfahrensweg







---

# Agenda

Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

---

Konsequenzen für die öffentliche Hand

---

***Vorschlag für eine Neuregelung***

---

Hilft der neue § 2b UStG weiter?

---

Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

---

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b UStG-Entwurf / Schnellübersicht

- Absatz 1:
- jpdöR mit Tätigkeiten nach Absatz 4 stets Unternehmer
  - Rückausnahme von Unternehmerschaft, sofern Tätigkeiten ihnen im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen
  - Rück-Rückausnahme sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde

### **Abgrenzung zur „Größeren Wettbewerbsverzerrung“ (abschließend?)**

Absatz 2 und 3: **keine** größeren Wettbewerbsverzerrungen mit jeweils 2 Alternativen

- Absatz 2:
1. wenn gleichartige Tätigkeiten der jPdöR max. 17.500 EUR im Kj.
  2. vergleichbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage steuerbefreit (keine Optionsumsätze)

- Absatz 3: Leistungen an andere jPdöR (Kooperationsmodell), wenn
1. Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer jPdöR erbracht werden dürfen
  2. Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist, sofern Voraussetzungen a – d kumulativ vorliegen

- Absatz 4:
- jPdöR mit Tätigkeiten nach Absatz 4 stets Unternehmer
  - hier insbesondere Ziffer 5 mit Verweis auf Anhang I MwStSystRL

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 1 UStG-Entwurf

### **§ 2b**

#### ***Juristische Personen des öffentlichen Rechts***

*(1) Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt **nicht**, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde.*

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 1 UStG-Entwurf

- ▶ Unternehmereigenschaft der öH wird in § 2b UStG neu geregelt; fast wörtliche Übernahme des Wortlauts des Art. 13 MwStSystRL mit den Begriffen „öffentliche Gewalt“ und „größere Wettbewerbsverzerrungen“
- ▶ Keine Fokussierung auf Kommunalbereich, sondern allgemein jPdöR
- ▶ Umsätze von jPdöR grundsätzlich immer dann umsatzsteuerpflichtig, wenn sie
  - ┆ entweder auf einer privatrechtlichen Rechtsgrundlage erbracht werden oder
  - ┆ auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage erbracht werden und die betreffenden Leistungen auch von privaten Unternehmern angeboten werden dürfen
- ▶ Entwurf enthält bislang keine hinreichenden Klarstellungen zur Abgrenzung zwischen Leistungsvereinbarungen auf privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Basis

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 1 UStG-Entwurf

- ▶ § 2 Abs. 3 UStG (BgA-Voraussetzung) entfällt
  - ┆ Vorliegen eines BgA ist damit irrelevant
  - ┆ BgA-Merkmale
    - Einrichtung
    - Wirtschaftliches Herausheben
    - Umsatzgrenze von 30.678 EUR
    - Negativabgrenzungen zur Vermögensverwaltung
    - Negativabgrenzung zu den Beistandsleistungensind ohne Bedeutung
- ▶ Von den BgA-Merkmalen bleibt nur noch
  - ┆ „nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“
  - ┆ Umkehrschluss: klassische Amtshilfe unterliegt weiterhin nicht der Umsatzsteuer

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 2 UStG-Entwurf

### **§ 2b**

#### ***Juristische Personen des öffentlichen Rechts***

- (2) **Größere Wettbewerbsverzerrungen** liegen **nicht** vor, wenn
1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich **17 500 Euro** jeweils nicht übersteigen wird oder
  2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer **Steuerbefreiung** unterliegen.

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 2 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

- ▶ Vorschlag: gesonderte tätigkeitsbezogene Nichtaufgriffsgrenze für jPdöR nicht im § 2b UStG-E zu regeln, sondern im § 19 UStG als spezifische Kleinunternehmerregelung für jPdöR
- ▶ Überlegung: Eine Regelung in § 19 UStG kann auf Art. 281 MwStSystRL gestützt werden:

*„Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, können unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen.“*

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 2 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

- ▶ Nichtaufgriffsgrenze bei privatrechtlichen Verträgen nicht wirksam; Folge: Prüfung bei jedem Kleinstumsatz, ob der Umsatz auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wurde
- ▶ Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ setzt enge betragsmäßige Obergrenzen für eine solche Regelung. Mit dem aus diesem Grunde niedrig angesetzten Grenzwert von nur 17.500 EUR lassen sich zumindest bei Gebietskörperschaften noch keine bedeutsamen Entlastungswirkungen beim Verwaltungsaufwand erzielen.
- ▶ BFH-Urteil vom 10.11.2011: Gewinn- oder Umsatzgrenzen sind mit dem Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen nicht vereinbar.



# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 2 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

- ▶ Regelungselement der **Nichtsteuerbarkeit steuerbefreiter Leistungen** wird von den Kommunen abgelehnt, da es europarechtlich nicht geboten ist und zu erheblichen finanziellen Mehrbelastungen für die Kommunen führen wird.
- ▶ Die angenommenen Vereinfachungseffekte fallen dagegen in der Praxis kaum ins Gewicht.
- ▶ Vorschlag: Streichung von Absatz 2 Satz 1 Nr. 2.

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf

### § 2b

#### ***Juristische Personen des öffentlichen Rechts***

(3) Sofern eine **Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts** ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen **nicht** vor, wenn

1. die Leistungen **aufgrund gesetzlicher Bestimmungen** nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen **oder**
2. die Zusammenarbeit durch **gemeinsame spezifische öffentliche Interessen** bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
  - a) die Leistungen auf langfristigen **öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen** beruhen,
  - b) die Leistungen dem **Erhalt der öffentlichen Infrastruktur** und der Wahrnehmung einer **allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe** dienen,
  - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
  - d) der Leistende gleichartige Leistungen **im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.**

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf

- ▶ Neuregelung einer Ausnahmeregelung für öffentlich-rechtlich ausgestaltete interkommunale Kooperationen bzw. allgemein öffentlich-rechtlich ausgestaltete Kooperationsvereinbarungen zwischen jPdöR
- ▶ Grundvoraussetzungen:
  - | Die Kooperation erfolgt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage
  - | Die Zusammenarbeit ist langfristiger Natur
  - | Die Zusammenarbeit dient der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe
  - | Die Leistungen werden ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht
  - | Gleichartige Leistungen werden im Wesentlichen an andere jPdöR erbracht
  - | Nicht begünstigt werden sollen jedoch einfache Servicetätigkeiten wie Gebäudereinigungsdienste

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf

### ▶ Grundvoraussetzungen:

- | Unterschiedliche Auffassungen in der Finanzverwaltung, ob und inwieweit klassische Back-office-Leistungen (Rechenzentren, Callcenter oder gemeinsame Beihilfenabrechnung) und Personalgestellungen privilegiert werden sollen
- | Gesetzeswortlaut und Begründung wurden an dieser Stelle offenkundig bewusst unscharf gefasst; wohl eher restriktive Auslegung
- | Nichtsteuerbarkeit wird auch in Fällen gelten, in denen sich diese nachteilig für die öffentliche Hand auswirkt
- | Dies ist dann der Fall, wenn die Zusammenarbeit den vorgenannten Voraussetzungen genügt und die im Rahmen der Zusammenarbeit erbrachten Leistungen bei der leistungsempfangenden jPdöR in deren **wirtschaftlichem Betätigungsbereich** eingesetzt werden
- | Beispiel: Ein steuerbegünstigter IT-Zweckverband erbringt IT-Leistungen für einen umsatzsteuerpflichtigen Wasserversorgungs-Eigenbetrieb einer Mitglieds-Kommune

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

- ▶ Die Begriffe „Tätigkeit der jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ und „nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen“ bedürfen noch der Auslegung
- ▶ Klarstellung „Tätigkeit auf privatrechtlicher und Tätigkeit öffentlich-rechtlicher Grundlage“ – Vorschlag unter Verweis auf FG Münster vom 16.4.2013, 15 K 227/10 U; EFG 2013 S. 1266, Rev. Eing. (Az. BFH: XI R 26/13)
- ▶ Kriterien für öffentlich-rechtlichen Vertrag: Wenn ...
  - | öffentlich-rechtliche Norm zum Abschluss berechtigt
  - | öffentlich-rechtliche Rechtsnormen die Leistungspflichten regeln
  - | er in Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Norm geschlossen wird
  - | er die Verpflichtung eines Vertragspartner zu hoheitlicher Handlung enthält
  - | er an die Stelle eines sonst üblichen Verwaltungsaktes tritt
  - | oder
  - | er sich auf öffentlich-rechtliche Berechtigung oder Verpflichtung eines Bürgers bezieht

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

### ▶ Nicht abschließende Regelung/Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Abs. 3: „*Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen **größere Wettbewerbsverzerrungen** nicht vor, wenn*“

- Klarstellung, dass es sich nicht um eine abschließende Regelung handelt
- Zusammenarbeit von jPdöR auch aus faktischen Gründen (nicht nur rechtlichen Gründen) ist zu berücksichtigen
- Regelung erforderlich, nach der eine Leistung an eine jPdöR nur dann privilegiert werden kann, wenn diese Leistung von der Leistungsempfängerin nicht für steuerpflichtige Betätigungen verwendet wird
- Vorschlag:  
Sofern eine Leistung an eine andere jPdöR für deren nicht steuerpflichtige Betätigungen ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn ...

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

### ▶ Öffentliches Angebotsmonopol

Abs. 3 Nr. 1: „die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen **nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts** erbracht werden dürfen oder ...“

- | Könnte dahingehend missverstanden werden, dass größere Wettbewerbsverzerrungen bereits dann nicht ausgeschlossen werden können, wenn mehr als nur eine jPdöR eine Leistung anbieten darf, auch wenn Private die Leistung grundsätzlich nicht anbieten dürfen
- | Das Wort „einer“ sollte daher gestrichen und „jPdöR“ in den Plural gesetzt werden
- | Vorschlag:  
die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder ...

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

### ▶ **Gemeinsame spezifische öffentliche Interessen**

Abs. 3 Nr. 2 Satz 1: „die Zusammenarbeit durch **gemeinsame spezifische öffentliche Interessen** bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn...“

- | Der Terminus „gemeinsame spezifische öffentlichen Interessen“ stellt eine unbegründete Einengung und eine Verschärfung der vergaberechtlichen Vorgaben dar
- | Art. 12 Abs. 4 Vergaberichtlinie verlangt lediglich, dass die „Durchführung der Zusammenarbeit ausschließlich durch Überlegungen im Zusammenhang mit dem öffentlichen Interesse bestimmt“ sein darf
- | Streichung der über die vergaberechtlichen Anforderungen hinausgehenden Ergänzung „gemeinsame spezifische“
- | Vorschlag:  
die Zusammenarbeit durch öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn ...



# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

### ► Langfristige öffentliche Vereinbarungen/Erhalt öffentlicher Infrastruktur

Abs. 3 Nr. 2 Satz 2

Buchst. a: „*die Leistungen auf **langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen** beruhen,*“

Buchst. b: „*die Leistungen dem Erhalt der **öffentlichen Infrastruktur** und der Wahrnehmung einer **allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe** dienen,*“

- | Entscheidend für die Marktferne einer Leistungsbeziehung zwischen jPdöR ist nicht die Länge eines Kooperationsprojekts, sondern dass bestimmte Leistungen dauerhaft in rein öffentlich kontrollierten Strukturen erbracht werden; Kriterium umsatzsteuerrechtlich nicht zu rechtfertigen
- | Streichung von Absatz 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a i.V.m. einer Integration der Leitgedanken dieser Regelung in Buchst. b
- | Vorschlag:  
die Zusammenarbeit den dauerhaften Erhalt der Leistungsfähigkeit der öffentlichen Verwaltung zum Ziel hat und der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben mindestens eines Beteiligten dient,

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 3 UStG-Entwurf / Stellungnahme KSV

### ▶ **Wesentlichkeitsgrenze**

Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d: „der Leistende **im Wesentlichen** für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird.“

- | In der kommunalen Praxis sind nur die wenigsten jPdÖR „im Wesentlichen für andere jPdÖR“ tätig
- | Es sollte darauf abgestellt werden, dass der Leistende gleichartige Leistungen nicht auch im wesentlichen Umfang als steuerpflichtige Leistungen ausführt
- | Vorschlag:  
der Leistende gleichartige Leistungen nicht im wesentlichen Umfang als steuerpflichtige Leistungen ausführt

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 4 UStG-Entwurf

### **§ 2b**

#### ***Juristische Personen des öffentlichen Rechts***

*(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:*

- 1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;*
- 2. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;*
- 3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;*

...

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 4 UStG-Entwurf

### **§ 2b**

#### ***Juristische Personen des öffentlichen Rechts***

*(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:*

*...*

- 4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;*
- 5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind.“*

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b Abs. 4 UStG-Entwurf

### ▶ Anhang I-Tätigkeiten:

Abs. 4 Nr. 5: „Tätigkeiten, die in **Anhang I** der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind.“

■ Nr. 5 übernimmt den Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL nur unvollständig in das UStG, indem der zweite Teilsatz weggelassen wird.

#### ■ Vorschlag:

Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b UStG-Entwurf

### ▶ Übergangsregelung:

- Nicht im Entwurf enthalten, aber dem Vernehmen nach fest vereinbart, ist eine fünfjährige Übergangsfrist, in der die jPdÖR weiterhin – einheitlich für alle Tätigkeitsbereiche – für die Fortführung der bisherigen Verwaltungspraxis optieren kann.
- Die Frist soll mit dem FMK-Beschluss zum folgenden Jahresende zu laufen beginnen, so dass die Übergangsregelung voraussichtlich bis einschließlich 2019 gelten wird.
- Entsprechende politische Zusagen galten bislang nur bis einschließlich 2018.

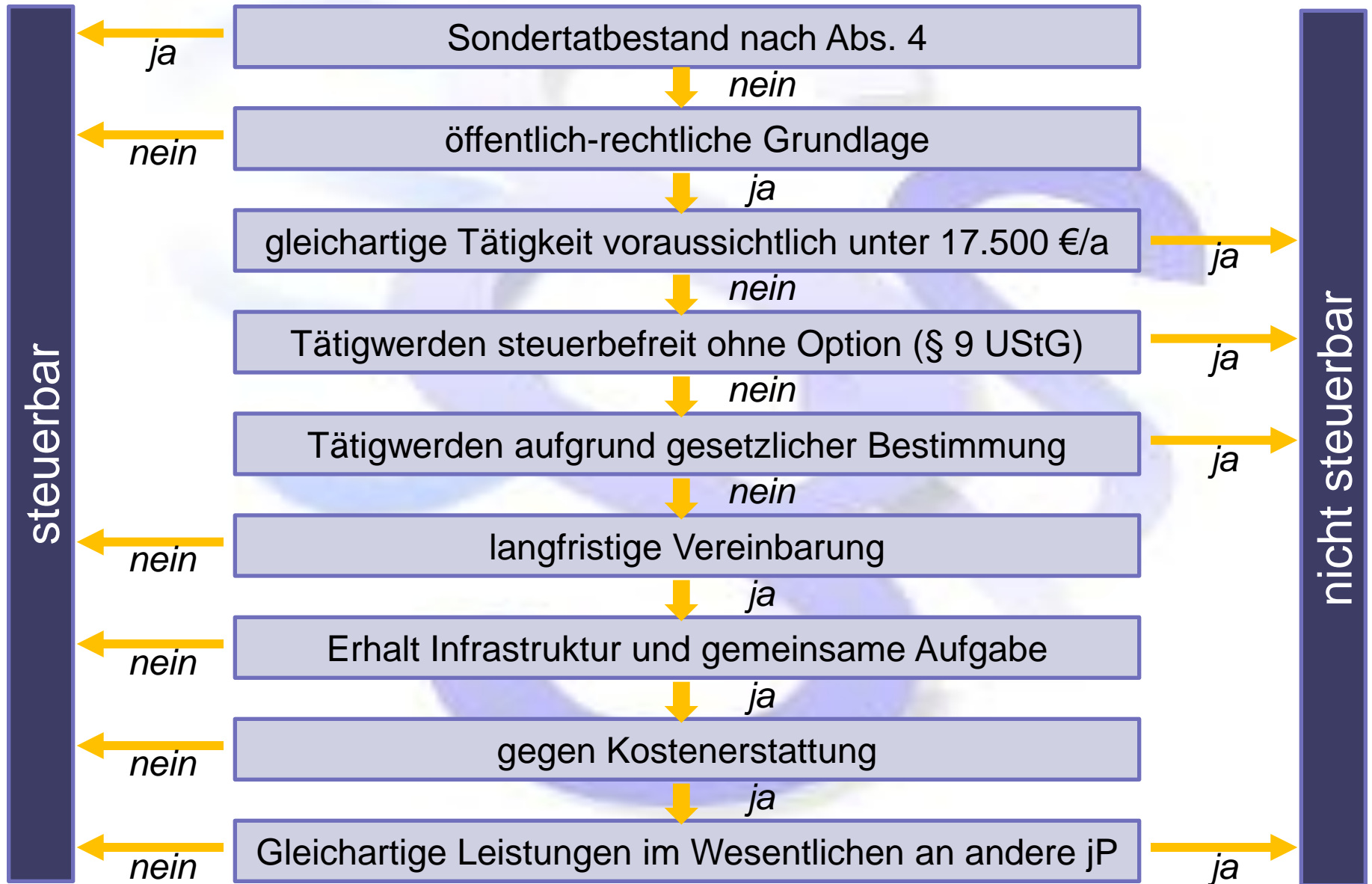
# Vorschlag für eine Neuregelung

## ■ § 2b UStG-Entwurf

### ▶ **Altfallregelung:**

- | Erforderlich ist auch eine Altfallregelung hinsichtlich der (zumindest anteiligen) Geltendmachung von Vorsteuer im Zeitpunkt des Systemwechsels.
- | Für alle vor 2019 angeschafften langlebigen Wirtschaftsgüter, die in Tätigkeitbereichen eingesetzt werden, die erst nach 2019 umsatzsteuerpflichtig werden, ist weder vor noch – zumindest nach bisherigem Entwurfsstand – nach 2019 ein (anteiliger) Vorsteuerabzug möglich.
- | In der Folge ergibt sich bei diesen Wirtschaftsgütern in den Nutzungszeiträumen nach 2019 eine Doppelbesteuerung.
- | Vorschlag KSV:  
Soweit jPdöR erst durch das Inkrafttreten des § 2b UStG-E umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführen, sollte eine Nachholung des in der Vergangenheit nicht geltend gemachten Vorsteuerabzug zumindest teilweise möglich sein; evtl. Billigkeitsregelung.

# Übersicht § 2b UStG-Entwurf







---

# Agenda

Nationale und europäische Rechtsgrundlagen

---

Konsequenzen für die öffentliche Hand

---

Vorschlag für eine Neuregelung

---

***Hilft der neue § 2b UStG weiter?***

---

Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

---

# Hilft der neue § 2b UStG weiter?

## ■ Einschätzung von Widmann

- ▶ Rechtsprechung des EuGH und BFH wendet nur das geltende Unionsrecht an
- ▶ Eine Änderung in dem Sinne, dass wettbewerbsrelevante Betätigungen der öH in einem geringeren Umfang als bisher besteuert werden müssen, ist nicht zu erwarten
- ▶ Die Europäische Kommission stellt den Wettbewerbsaspekt in den Mittelpunkt ihrer angekündigten Vorschläge
- ▶ Ein Nichtanwendungserlass oder gar ein Nichtanwendungsgesetz kommen nicht wirklich in Betracht
- ▶ Durch ein nationales Gesetz den Begriff der größeren Wettbewerbsverzerrung so definieren, dass zumindest einige Beistandsleitungen als nicht wettbewerbsstörend gelten, scheint auch nicht erfolversprechend

# Hilft der neue § 2b UStG weiter?

## ■ Einschätzung von Widmann

- ▶ Es hat sich immer wieder gezeigt, dass die nationalen Versuche, unionsrechtliche Begriffe in einer bestimmten Weise zu definieren, der Überprüfung durch den EuGH nicht standgehalten haben
- ▶ Die Praxis sollte sich realistischer Weise auf diese Rechtsprechung einstellen und zunächst die öffentlich-rechtlichen Gestaltungen wählen, die den hoheitlichen Charakter von Leistungen sicherstellen
- ▶ Die gut beratenen privaten Wettbewerber werden sich ihr Recht auf Gleichbehandlung ggf. nach Auskunftsverlangen oder -klagen gegen die FinVerw zur Offenlegung der Besteuerungsverhältnisse bei der im Wettbewerb stehenden jPdöR über Konkurrentenklagen erstreiten
- ▶ Es darf aber in einem Rechtsstaat nicht zur Regel werden, dass erst die von diskriminierten Wettbewerbern initiierte Rechtsprechung die Befolgung geltenden Rechts durch die Verwaltung herbeizwingt

# Hilft der neue § 2b UStG weiter?

## ■ Dennoch Zustimmung der Kommunalen Spitzenverbände

- ▶ Entwurf folgt dem von den KSV entwickelten Reformansatz (sog. Inhouse-Ansatz)
- ▶ Viele bedeutsame Auslegungsfragen bleiben offen; im nachgelagerten Verwaltungsweg müssen entsprechende BMF-Schreiben folgen
- ▶ Probleme:
  - | Reformprozess wird absehbar auf erhebliche Widerstände bei den Wirtschaftsverbänden stoßen
  - | Eine solche nationale Regelung wird der BFH kaum bestätigen
  - | Dauerhafte Klärung kann nur auf europäischer Ebene erreicht werden: Klärung durch die EuGH-Rechtsprechung oder Änderung der MwStSystRL
- ▶ Folglich nur Übergangsregelung:
  - | Überbrückung bis zu einer europäischen Regelung
  - | Signal an europäische Institutionen
  - | Allzu offene Kritik gegenwärtig nicht förderlich
  - | Erstmals echte Perspektive für eine dauerhafte Absicherung der Nichtbesteuerung von Beistandsleistungen/interkommunalen Kooperationen

# Hilft der neue § 2b UStG weiter?

## ■ Abschließende Bewertung

- ▶ Durch den **Wettbewerbsvorbehalt** gibt es im Unionsrecht keinen „unantastbaren“ Bereich der Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand
- ▶ Somit kann im Falle „größerer Wettbewerbsverzerrungen“ prinzipiell jede Tätigkeit einer öffentlichen Einrichtung steuerpflichtig werden
- ▶ Die bisherigen **Verwaltungsanweisungen zur Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG** (insbesondere der Abschnitt 2.11 UStAE) wären zukünftig grundsätzlich nicht mehr anzuwenden
- ▶ Auch die Nichtsteuerbarkeit **hoheitlicher Hilfsgeschäfte** wäre nicht mehr zu halten
- ▶ Das **Risiko von Konkurrentenklagen** und die damit einhergehenden möglichen negativen Folgen für die öffentlichen Haushalte wird zunehmen



---

Agenda    Nationale und europäische Rechts-  
grundlagen

---

Konsequenzen für die öffentliche  
Hand

---

Vorschlag für eine Neuregelung

---

Hilft der neue § 2b UStG weiter?

---

***Aus der kommunalen  
Besteuerungspraxis***

---

# Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

## ■ Entgeltliche Verpachtung

- ▶ **Vfg. der OFD Niedersachsen vom 13.1.2011:** kein Entgeltlichkeit der Verpachtung, wenn bei dauerdefizitären BgA Zuschuss höher als Pachtentgelt
- ▶ **BFH-Beschluss vom 19.3.2014, XI B 126/13,** zur Verpachtung eines bisher selbst betriebenen Stadtbades in einem einzigen Vertrag:
  - ┆ „Handelt die jPöR dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an.“
  - ┆ „... eine korrespondierende Verpflichtung der jPöR zum Ausgleich ungedeckten betrieblichen Aufwands ist unbeachtlich.“

# Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

## ■ Entgeltliche Verpachtung

### ► Vfg. der OFD Niedersachsen vom 1.10.2014

jPdöR zahlt dem Pächter einen Zuschuss/Verlustausgleich,  
der die Pacht überschreitet

es besteht eine tatsächliche und rechtliche  
Verknüpfung

jPdöR verpflichtet sich im Pachtvertrag zum  
Verlustausgleich/Zuschuss

Verlustausgleich/Zuschuss = Rückzahlung der  
Pacht > keine entgeltliche Überlassung

a) Betreiber erbringt keine Geschäftsbesorgung

Leistungsaustausch = unternehmerische Tätigkeit

zusätzliche Vz.: BgA i.S.d. § 4 Abs. 4 KStG + über  
30.678 EUR Umsätze

es besteht keine tatsächliche und rechtliche  
Verknüpfung

Verrechnung von Pacht mit Verlustausgleich/  
Zuschuss nicht zulässig

b) Betreiber erbringt eine Geschäftsbesorgung

Verpflichtung zur Aufrechterhaltung des Betriebs +  
Betriebsführung in konkreter Art und Weise

jPdöR erbringt eine Leistungsbeistellung  
(A bschn. 1.1 Abs. 6f UStAE)

nichtsteuerbare Beistellung  
= keine Unternehmereigenschaft



# Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

## ■ Anwendung der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Nr. 1 KStG

- ▶ **§ 8 Abs. 7 Nr. 1 KStG:** Keine vGA-Folgen bei dauerdefizitären BgA in Einzelfällen
- ▶ **BgA „Verpachtung Tagungshotel“:** Entgeltliche Verpachtung eines Tagungs- und Gästehauses an einen gemeinnützigen Verein
  - | Bp: Dauerdefizitäre Tätigkeit des BgA ist als vGA zu erfassen, da der Pächter das Objekt nicht ausschließlich im Sozial- und Bildungsbereich nutzt (Rd.Nr. 47 des BMF-Schreibens vom 8.10.2009)
  - | Problem: Welche Bereiche/Einrichtungen können noch dem Betrieb eines Tagungs- und Gästehauses zugeordnet werden
  - | Atomisierung des Pachtbetriebes ist zu vermeiden

# Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

## ■ Differenzierung von Betriebsverlusten im ÖPNV

- ▶ Verrechnung von Verkehrs-Verlusten mit Versorgungs-Gewinnen über eine Holding-GmbH: Problematisierung der Art der Verrechnung der Gewinne aus einer Parkhaus-GmbH
- ▶ Fin.Verw: Es ist zu untersuchen, wie sich die Ergebnisse der Parkhaus-GmbH zusammensetzen

<u>Eigene</u> Parkhäuser und Parkplätze	<u>Angemietete</u> Parkhäuser und Parkflächen
Fin.Verw: Sachverhalte sind ertragssteuerlich <u>nicht identisch</u> zu behandeln	
Vermietung von eigenem Parkraum an Endkunden: Teilergebnis ist im steuerlichen Querverbund <u>verrechenbar</u>	Angemietete Parkhäuser und Parkflächen sind nicht dem Verkehrsbereich zuzuordnen, sondern als <u>Vermögensverwaltung</u> <u>nicht</u> im steuerlichen Querverbund <u>verrechenbar</u>

- ▶ In beiden Fällen wird dem Endkunden Parkraum überlassen (= entgeltliche wirtschaftliche Tätigkeit), unbeschadet ob es sich um eigenen oder angemieteten Parkraum handelt

# Aus der kommunalen Besteuerungspraxis

## ■ Begründen Bürgschaftsgebühren einen BgA?

- ▶ Vermehrte Vereinbarung von marktüblichen Bürgschaftsgebühren zur Vermeidung von EU-rechtlichen Beihilfen
- ▶ Der BFH (Urt. vom 25.4.1968, BStBl 1969 II S. 94) hat das Vorliegen eines BgA für den Fall verneint, dass eine jPdöR gegen Entgelt Bürgschaften zur Finanzierung von Aufgaben übernimmt, die im Interesse des Gemeinwohls liegen, dies jedoch nur unter der weiteren Voraussetzung, dass insoweit ein freier Wettbewerb nicht stattfindet
- ▶ Neuere BFH-Rechtsprechung: potenzieller Wettbewerb reicht aus (z.B. BFH vom 30.6.1988, BStBl 1988 II S. 910)
- ▶ Umsatzsteuerrechtlich Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 8g UStG

# Einwanderung gelungen!



Wir sind

am Ende!



Herzlichen Dank  
für Ihre Aufmerksamkeit!