

8. Neufassung § 2 b Umsatzsteuergesetz (UStG)

hier: Änderungen in der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ab 01.01.2017; Beschluss

Sachverhalt:

Mit Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02. November 2015 wurde die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) grundlegend geändert.

Der seitherige § 2 Abs. 3 UStG, der die Unternehmereigenschaft der jPöR an den körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff (Betrieb gewerblicher Art) knüpfte, entfällt. Daraus folgt, dass ab 01.01.2017 auch die Kommunen den allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG unterliegen.

§ 2 Abs. 1 UStG:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt... Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen...

§ 2 Abs. 3 UStG (weggefallen):

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig...

Folgende Betriebe gewerblicher Art sind bei der Gemeinde Ilvesheim momentan vorhanden:

- Eigenbetrieb Wasserversorgung
- Freibad
- Hallenbad (mit Verpachtung Sauna und Cafeteria)
- Grundbuchwesen (Ratsschreibergebühren)
- Photovoltaikanlage Friedrich-Ebert-Schule

Aufgrund einer Übergangsvorschrift in § 27 Abs. 22 UStG ist es aber möglich, die neue Vorschrift erst deutlich zeitversetzt (ab 01.01.2021) anzuwenden. Die Gemeinde muss sich auf diese Option jedoch bis zum 31.12.2016 explizit berufen, bzw. ihre Entscheidung dem Finanzamt mitteilen.

Die Entscheidung, ob das neue Recht ab 01.01.2016 oder erst ab 01.01.2021 angewandt wird, ist aufgrund der damit verbundenen Tragweite nach Ansicht des Gemeindetags Baden-Württemberg vom Gemeinderat zu treffen.

Ausgangslage:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in mehreren Grundsatzurteilen festgestellt, dass die bisherige Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nicht richtlinienkonform erfolgt. Hiervon sind insbesondere die seitherigen hoheitlichen Beistandsleistungen betroffen, die in der Körperschaftsteuerlichen Betrachtung keinen Betrieb gewerblicher Art begründen (§ 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Diese Betrachtungsweise geht auf verschiedene BFH-Urteile aus den 1960er Jahren zurück. Der BFH war seinerzeit davon ausgegangen, dass gegen Aufwendungsersatz erbrachte Leistungen zwischen jPöR nach dem Grundsatz der gegenseitigen Hilfeleistung nicht steuerbar seien. Betroffen ist auch der Bereich der sogenannten Vermögensverwaltung, sodass beispielsweise Vermietung und Verpachtung von jPöR nicht besteuert werden.

Der BFH ist dem nunmehr entgegen getreten und machte deutlich, dass Leistungen der öffentlichen Hand auch umsatzsteuerbar seien, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage basieren oder sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden und dabei ein potentieller oder tatsächlicher Wettbewerb zu privaten Anbietern besteht.

Die Änderung bringt eine Vielzahl neuer Fragestellungen, die derzeit noch nicht abschließend beantwortet werden können.

Dass öffentliche Betriebe generell „weiter steuerfrei abrechnen“ können, wie zuweilen auf den ersten Blick suggeriert wird, ist jedenfalls mitnichten der Fall.

Änderung des Umsatzsteuergesetzes:

- a) Der seitherige § 2 Abs. 3 UStG wurde zum 01.01.2016 formell aufgehoben, ist aber kraft der Übergangsvorschrift im Jahr 2016 weiter anzuwenden und kann darüber hinaus bis spätestens zum 31.12.2020, auf Antrag der Gemeinde, weiter angewandt werden.
- b) Es wurde ein neuer § 2 b UStG geschaffen.
- c) Es wird mit Blick auf den neuen § 2 b UStG eine Übergangsvorschrift in § 27 Abs. 22 UStG eingefügt.

zu a) Aufhebung von § 2 Abs. 3 UStG

Mit der Aufhebung wird die Kopplung der umsatzsteuerlichen Unternehmer-eigenschaft einer jPöR an den Körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V.m. § 4 KStG) aufgegeben, sodass die Körperschaftsteuerliche und die umsatzsteuerliche Betrachtung auseinandergehen. Hieraus resultiert zunächst zwingend, dass jedes Handeln einer jPöR auf privatrechtlicher Grundlage dem allgemeinen Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts unterliegt. Dabei kann es sich um Einnahmen handeln, die auf den ersten Blick Teil einer originär hoheitlichen Tätigkeit sind, aber letztlich auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden (z.B. Verkauf von Familienstammbüchern auf dem Standesamt).

zu b) Der neue § 2 b UStG lautet wie folgt:

- (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.*

- (2) *Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere 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.*
- (3) *Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere 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.*
- (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 Ratsschreiber 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;*
 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. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.*

Systematisch betrachtet ergibt sich bei Anwendung der neuen Vorschrift folgendes Bild:

- Sämtliche auf privatrechtlicher Basis erbrachten Leistungen sind umsatzsteuerbar.
- Auf öffentlich-rechtlicher Basis erbrachte, originär hoheitliche Leistungen sind nichtsteuerbar. Es sei denn, es kommt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen.
- Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen wiederum nicht vor, wenn der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz 17.500 Euro p.a. nicht übersteigt oder wenn ein privater Dritter ebenfalls steuerbefreit ist (§ 2 b Abs. 2 UStG).
- Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen auch dann nicht vor, wenn die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen; wie z.B. Feuerwehrkostenersätze oder die Abwasserbeseitigung, § 2 b Abs. 3 Nr. 1 UStG.
- Größere Wettbewerbsverzerrungen sollen auch im Fall interkommunaler Zusammenarbeit nicht vorliegen, § 2 b Abs. 3 UStG.

Diese Vorschrift bedarf jedoch noch exakterer Definitionen, da eine Reihe unbestimmter Rechtsbegriffe eingeführt wurde: Schließt beispielsweise das Kriterium „nur gegen Kostenerstattung“ auch die kalkulatorischen Kosten mit ein? Umfasst der Begriff des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ auch die erstmalige Investition in Infrastruktur, als logische Voraussetzung, um überhaupt Infrastruktur erhalten zu können? Bis zu welcher Grenze dürfen Leistungen gegenüber Endverbrauchern erbracht werden?

Der Gemeindetag Baden-Württemberg und die Kommunalen Landesverbände erwarten zur Klärung dieser und weiterer Fragestellungen noch ein klärendes BMF-Schreiben in der Hoffnung, dass möglichst zahlreiche kommunalfreundliche Klarstellungen erfolgen.

zu c) Übergangsvorschrift § 27 Abs. 22 UStG – oder „Was ist bis zum 31.12.2016 zu tun?“

Die Neuregelung ist grundsätzlich ab dem 01.01.2017 anzuwenden. Interessant ist jedoch die Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG, die wie folgt lautet:

„§ 2 Absatz 3 in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung ist auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Januar 2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden. § 2 b in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Absatz 3 in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig. Die Erklärung ist bis zum 31. Dezember 2016 abzugeben. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.“

Die Gemeinde kann also bis zum 31.12.2016 gegenüber dem Finanzamt erklären, ob sie für die Zeit zwischen dem 01.01.2017 und dem 31.12.2020 zur seitherigen Rechtsanwendung (§ 2 Abs. 3 UStG) optiert.

Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist dabei nicht zulässig, d.h. keine „Rosinenpickerei“.

Die ausgeübte Option kann einmalig zum Beginn eines Kalenderjahres (also z.B. im Laufe des Jahres 2017 zum 01.01.2018) widerrufen werden, wenn die Gemeinde feststellt, dass es wirtschaftlich vorteilhaft wäre, die neue Rechtslage anzuwenden.

Fazit:

Derzeit sind in den einzelnen Unterabschnitten des kommunalen Haushalts keine Bereiche auszumachen, in denen Leistungen von Dritten bezogen werden, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte.

Auch größere investive Maßnahmen, aus denen sich in den nächsten Jahren (2017 – 2020) Vorsteuerabzugsmöglichkeiten eröffnen könnten, sind in der aktuellen Mittelfristigen Finanzplanung derzeit nicht erkennbar.

Beispielhaft soll dies an folgender fiktiver Fallkonstellation dargestellt werden:

„Neubau einer Sporthalle in den Jahren 2018 – 2020 und ab dem 01.01.2021 langfristige Vermietung an einen Dritten“

Bei Ausübung des Optionsrechts nach § 27 Abs. 22 UStG bis 31.12.2016 gelten die rechtlichen Grundlagen des § 2 Abs. 3 UStG ab 01.01.2017 unverändert (bis maximal 31.12.2020) weiter, d.h. keine Begründung eines BgA und damit keine Möglichkeit des Vorsteuerabzugs in der Bauphase.

Aber nach dem Auslaufen der Übergangsregelung (ab dem 01.01.2021) ist die Vermietung als Bestandteil der Vermögensverwaltung umsatzsteuerpflichtig.

Im Falle einer derartigen Konstellation müsste das ausgeübte Optionsrecht im Verlauf des Jahres 2017 zum 01.01.2018 widerrufen werden.

Die Nichtinanspruchnahme der Übergangsregelung würde aber dazu führen, dass z.B. die Einnahmen aus Feuerwehrfesten (aus dem Verkauf von Speisen und Getränken), die Einnahmen aus der Verpachtung der gemeinschaftlichen Jagdbezirke, die Vermietung und Verpachtung von Wohn- und Gewerberaum, landwirtschaftlichen Grundstücken (soweit keine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 lit. a) UStG besteht) bereits ab dem 01.01.2017 umsatzsteuerpflichtig werden würden.

Die im Rahmen der bisherigen hoheitlichen Tätigkeiten erbrachten Leistungen wie bestimmte Feuerwehreinsätze (Baumarbeiten, Beseitigung von Wespennestern, Rettung von Katzen, Einsatz bei Verkehrsunfällen (Abgrenzung Lebensrettung), Straßenreinigung, Tätigkeiten im Erschließungsrecht, Friedhofsverwaltung (bei Vorliegen eines Wettbewerbs) oder die Umsatzsteuerpflicht auf die Konzessionsabgaben sind momentan strittig oder werden zumindest diskutiert.

Es ist zu hoffen, dass das bereits vor Monaten angekündigte BMF-Schreiben, das nun nach dem aktuellem Sachstand erst nach dem 31.12.2016 erscheinen soll, letzte oder zumindest weitere Sicherheit und Klarheit in der Rechtsanwendung bringen wird.

Im Hinblick auf das bisherige Fazit und das ausstehende BMF-Schreiben spricht sich die Verwaltung - nach Rücksprache mit ihrem Steuerberater, der WIBERA AG, Stuttgart - für die Ausübung des Optionsrechts nach § 27 Abs. 22 UStG aus.

Zu beachten ist auch, dass in der Fachwelt kritisch diskutiert wird, inwieweit der neue § 2 b UStG überhaupt europarechtskonform ist. Es ist daher zu begrüßen, dass sich die Bundesregierung dafür einsetzen will, Klarstellungen in Art. 13 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie* zu erreichen, um die Rechtslage in Deutschland auch europarechtlich abzusichern. Ob dies gelingt, wird die Zeit zeigen.

***MwStSystRL Art. 13:**

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Be-

handlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 oder den Artikeln 380 bis 390b von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Die im Sachverhalt dargestellten Auswirkungen und Überlegungen gelten sinngemäß auch für die Gemeindestiftung „Altenwohn- und Pflegeheim Ilvesheim“ als rechtlich selbstständige jPdöR.

Es ergeht folgender

Beschlussvorschlag:

Der Gemeinderat beauftragt die Verwaltung gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erklären, dass sowohl die Gemeinde Ilvesheim als auch die Gemeindestiftung „Altenwohn- und Pflegeheim Ilvesheim“ gem. § 27 Abs. 22 UStG von der Option Gebrauch machen, die seitherigen Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG bis zum 31.12.2020 weiter anzuwenden.

Ergeben sich nach dem 01.01.2017 Tatsachen, die die Anwendung der neuen Rechtslage als wirtschaftlich vorteilhafter erscheinen lassen, ist diese Option zu widerrufen.

Hg

Ilvesheim, 21.09.2016



Andreas Metz

Bürgermeister