www.kommunsense.de

- Neuregelung der Umsatzbesteuerung von jPdöR -

EY Public Services Newsletter – Ausgabe 126 (Dezember 2016), S. 12 – 16:

Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG)

In unseren EY Public Services Newslettern 123 (März 2016) sowie 124 (Juni 2016) haben wir ausführlich über die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) sowie das Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 19. April 2016 zur Anwendung der Übergangsregelung berichtet. Mit Datum vom 28. September 2016 hat das BMF nun den Entwurf eines BMF-Schreibens veröffentlicht, welches inhaltliche Anwendungsfragen zur Neuregelung klären soll. Den Verbänden wurde bis Ende Oktober die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt. Wann das finale BMF-Schreiben ergehen wird, bleibt daher abzuwarten. Mit dem nachfolgenden Beitrag möchten wir Ihnen die wesentlichen Inhalte des Entwurf-Schreibens vorstellen.

► Hintergrund:

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 wurden mit Einführung des § 2b UStG die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. Gleichzeitig wurde § 2 Abs. 3 UStG, der bislang eine Anknüpfung an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art (BgA) vorsah, aufgehoben. Die Änderungen treten am 1. Januar 2017 in Kraft - sofern die jPöR nicht durch Optionserklärung bis zum 31. Dezember 2016 von der Anwendung der Übergangsregelung in § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch macht. Im Fall der wirksamen Option kann das bisherige Recht längstens für Leistungen angewandt werden, die bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden.

Der neue § 2b UStG verfolgt das Ziel, insbesondere im Bereich der (interkommunalen) Zusammenarbeit von jPöR möglichst viele Fälle (nichtwirtschaftlicher) Beistandsleistungen aus umsatzsteuerlicher Sicht zu "retten". Gleichzeitig müssen aber die Vorgaben des Unionsrechts beachtet und die Interessen der Privatwirtschaft gewahrt werden. Dieser "Spagat" hat letztlich dazu geführt, dass die Vorschrift viele unbestimmte Rechtsbegriffe enthält. Mit dem Entwurf des BMF-Schreibens vom 28. September 2016 (nachfolgend "Entwurf') werden (erste) Anwendungsfragen zu § 2b UStG und deren Auslegung durch die Finanzverwaltung erläutert. Aus diversen Gesprächen haben wir vernommen, dass der Entwurf im Allgemeinen von den kommunalen Verbänden positiv aufgenommen wurde. Wie jedoch nicht anders zu erwarten war, bleiben in der praktischen Anwendung auch weiterhin noch viele Fragen offen.

1. Wesentliche Aussagen des BMF-Schreibens

1.1 Anwendung des § 2b Abs. 1 UStG

§ 2b Abs. 1 UStG regelt, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Dies gilt jedoch nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Der Entwurf erläutert nun, wann ein Tätigwerden im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegen soll und wie der Begriff "größere Wettbewerbsverzerrung" auszulegen ist.

1.1.1 Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt

Ein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt kommt immer dann in Betracht, wenn die jPöR auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird. Hierzu enthält der Entwurf einige Beispiele, wie öffentlich-rechtliche Satzung, Staatsverträge, verfassungsrechtliche Verträge, Verwaltungsabkommen und Verwaltungsvereinbarungen sowie öffentlich-rechtliche Verträge, die näher erläutert werden.

Wesentliche Aussagen in diesem Zusammenhang sind aus unserer Sicht:

- Sofern die jPöR - unabhängig davon, ob dies in Umsetzung einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolgt - Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform (privatschriftlicher Vertrag) erbringt, sollen diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst sein.
- Ein Vertrag ist als öffentlich-rechtlich zu beurteilen, wenn Gegenstand und Zweck des Vertrages dem öffentlichen Recht zuzuordnen sind. Beispielhaft wird ein koordinationsrechtlicher Vertrag (Grundlage: § 54 S. 1 VwVfG) zwischen Landkreis und Gemeinde angeführt, der die Durchführung der Anlagenbuchhaltung und das Liquiditätskreditmanagement für die Gemeinde gegen Kostenersatz beinhaltet. Allerdings beinhaltet dieses Beispiel noch keine (abschließende) Aussage zur Anwendbarkeit von § 2b UStG, da hierfür im zweiten Schritt noch eine Wettbewerbsverzerrung auszuschließen ist.
- Die von der jPöR gewählte Handlungsform (öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich) muss gesetzlich zulässig sein und kann nicht mit steuerlicher Wirkung durch eine andere Handlungsform ersetzt werden, wenn dies gesetzlich ausgeschlossen ist (Beispiele: Betrieb einer Cafeteria = privatrechtlich; Leistung mit Annahme- und Benutzungszwang = öffentlich-rechtlich).
- Nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die gewählte Handlungsform auch zu lässig ist.
- Hilfsgeschäfte, die die nichtunternehmerische Tätigkeit mit sich bringt (z. B. Verkauf von nichtunternehmerisch genutztem PKW) sind zwar privatrechtlicher Natur und können daher nicht unter § 2b UStG fallen, sollen aber

aufgrund fehlender Nachhaltigkeit nicht den Tatbestand unternehmerischen Handelns erfüllen. Insoweit wird hier die in A. 2.10. UStAE enthaltene Regelung für Vereine und ähnliche Einrichtungen übernommen.

1.1.2 Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen

Sofern eine jPöR im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt, kann dennoch Umsatzsteuerbarkeit vorliegen, wenn eine Nichtbesteuerung der Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Hierzu führt der Entwurf aus, dass es für die Beurteilung der Wettbewerbsrelevanz entscheidend auf die Vergleichbarkeit der von jPöR bzw. (potentiellen) Privatanbietern angebotenen Leistung ankommt. Würde die angebotene Leistung aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers bei ihm unterschiedliche Bedürfnisse befriedigen - z.B. aufgrund von Leistungsunterschieden inhaltlicher oder rechtlicher Art - kann ggf. keine marktrelevante Wettbewerbsverzerrung vorliegen. Liegt ein Annahme- bzw. Benutzungszwang (ggf. auch nur auf dem regionalen Markt) für die Leistung der jPöR vor, fehlt es ebenfalls an einer Wettbewerbsrelevanz.

1.2 Anwendung des § 2b Abs. 2 UStG

Keine Wettbewerbsverzerrung soll gemäß § 2 Abs. 2 UStG insbesondere dann vorliegen, wenn

- der im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro nicht überschreitet oder
- vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegen.

Der Entwurf führt hierzu aus, dass die Wettbewerbsgrenze von 17.500 Euro unwiderlegbar und ohne Wahlrecht gelten soll. Maßgeblich soll die Höhe der (geschätzten) Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten zu Beginn des Kalenderjahres sein, selbst wenn diese Grenze später tatsächlich überschritten werden sollte. Auch bei unterjähriger Aufnahme der Tätigkeit soll keine Umrechnung des Jahresbetrages auf den kürzeren Zeitraum erfolgen. Hieraus könnten sich u. E. Probleme für den Vorsteuerabzug aus bezogenen Wirtschaftsgütern ergeben, wenn aufgrund der Höhe der bis Jahresende geschätzten Umsätze eine nichtunternehmerische Tätigkeit angenommen wird. Insoweit besteht hier u. E. noch Abstimmungsbedarf zur Auslegung der Vorschrift.

Positiv hervorzuheben ist, dass der Entwurf ausdrücklich darauf hinweist, dass § 2b Abs. 2 UStG eine nicht abschließende Aufzählung von Fällen beinhaltet, bei denen keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen ist. Umgekehrt ausgedrückt bedeutet dies also, dass auch darüber hinaus individuelle Fälle denkbar sind, bei denen keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt und die - vorausgesetzt, sie erfolgen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage - nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen.

1.3 Anwendung des § 2b Abs. 3 UStG

§ 2b Abs. 3 UStG beinhaltet die horizontale sowie die vertikale (z. B. Zweckverband) Zusammenarbeit von jPöR. Diese Regelung soll öffentlich-rechtliche Kooperationen weiterhin von der Umsatzbesteuerung ausnehmen. Betroffen sind somit die Bereiche, die bislang als Beistandsleistungen oder Amtshilfe als nicht umsatzsteuerbar galten. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- ***§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG***

Nr. 1 regelt, dass keine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt, wenn die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen (Gesetz oder Rechtsverordnung nicht Satzung) nur von jPöR erbracht werden dürfen, d.h. ein "öffentlich-rechtliches Monopol" bzw. eine "Vorbehaltsaufgabe" vorliegt. Abzustellen ist auf die Regelungen zum Zeitpunkt der Leistungserbringung. Anders als bislang bei der Beurteilung von Beistandsleistungen ist nicht entscheidend, in welchem Bereich die empfangende jPöR die bezogene Leistung verwendet. Kann die (vergleichbare) Leistung von der jPöR auch auf dem freien Markt bezogen werden, liegt kein Fall der Nr. 1 vor. Gegebenenfalls ist dann jedoch Nr. 2 anwendbar.

- ***§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG***

Nr. 2 regelt Fälle, für die kein "Gesetzesvorbehalt" der jPöR vorliegt, jedoch die folgenden Voraussetzungen (kumulativ!) erfüllt sind:

a. <u>langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarungen</u>

Der Begriff "langfristig" soll nicht quantitativ, sondern qualitativ definiert werden. Gemäß Entwurf sollen Vereinbarungen über 5 Jahre - je nach Leistungsart ggf. auch ein kürzerer Zeitraum - jedoch grundsätzlich den Tatbestand der Langfristigkeit erfüllen.

b. <u>die Leistungen dienen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe</u>

Der Begriff "Erhalt der öffentlichen Infrastruktur" ist weit auszulegen. Hierunter fallen die Förderung, der Ausbau sowie die Errichtung aller Einrichtungen materieller (z. B. technisch/digital), immaterieller bzw. sozialer (z. B. Bildungswesen) sowie institutioneller Art (z. B. Rechts-, Wirtschafts- und Sozialordnung), die für die Ausübung öffentlicher Gewalt notwendig sind. Ausgenommen sind die Bereiche, die zur Ausübung der in § 2b Abs. 4 UStG genannten Tätigkeiten dienen.

Mit "Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe" soll die Zusammenarbeit mehrerer jPöR beschrieben werden, die dem Ziel dient, eine oder mehrere Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit zu erfüllen. Eine gemeinsame Aufgabe soll auch dann vorliegen, wenn die Aufgabe auf die leistende jPöR (z. B. auf einen Zweckverband) übertragen wird (vertikale Kooperation). Der Entwurf führt hierzu folgendes Beispiel aus: Übernimmt eine Gemeinde A auf öffentlich-rechtlicher Grundlage die Aufgaben des Bauhofs der Gemeinde B als Ganzes, dient dies

der Wahrnehmung einer beiden Gemeinden obliegenden öffentlichen Aufgabe zum Erhalt der Infrastruktur. Anders soll dies jedoch zu beurteilen sein, wenn nur punktuelle Hilfsleistungen übernommen werden, die auch von Privaten angeboten werden (z. B. Grünpflege), da diese nicht der Aufgabenerfüllung im Ganzen dienen. Insofern wird zukünftig ein verstärktes Augenmerk auf die folgenden Aspekte zu legen sein:

- Ist eine Tätigkeit noch als Aufgabe im Ganzen anzusehen oder handelt es sich um Teilaufgaben?
- Unterscheidet sich die Tätigkeit inhaltlich von den Tätigkeiten, die von Privaten angeboten werden?

Ob bei Kooperationen zwingend die Aufgabe auf den Leistenden zu übertragen ist, oder auch eine Aufgabenerfüllung ohne Übertragung der Aufgabe möglich wäre, lässt der Entwurf u. E. bislang offen. Wünschenswert wäre hier eine Klarstellung seitens der Finanzverwaltung.

c. ausschließlich Kostenerstattung

Hierzu wird im Entwurf ausgeführt, dass die leistungserbringende jPöR lediglich kostendeckend kalkulieren darf. Pauschalsätze sowie der Ansatz von variablen und fixen Kosten (z. B. Miete, Abschreibung) sind zulässig, sofern diese sachgerecht ermittelt werden. Die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals oder eine Rücklagenbildung dürfen jedoch nicht in die Kalkulation einbezogen werden.

d. der Leistende erbringt gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts

Die Voraussetzung wird als erfüllt angesehen, wenn der Umsatz der jPöR gegenüber privaten Dritten für gleichartige Leistungen - entsprechend den Schwellenwerten für die Inhouse-Vergabe - im Durchschnitt der letzten drei Jahre den Umfang von 20% der Gesamtumsätze aus diesen Tätigkeiten nicht übersteigt. Innenumsätze der jPöR werden dabei nicht einbezogen.

1.4 § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG

§ 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG enthält einen Verweis auf Anhang I der MwStSystRL. Hierin ist eine Auflistung von Tätigkeiten enthalten, die stets zu einer Unternehmereigenschaft führen, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Gemäß Entwurf wird zur Abgrenzung der Unwesentlichkeit ebenfalls auf einen Umsatzbetrag von 17.500 Euro abgestellt. Allerdings lässt der Entwurf offen, ob es sich hierbei ebenfalls um einen Jahresbetrag handeln soll. Wird der Betrag (tatsächlich) überschritten, liegt grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit vor.

► Beurteilung und Handlungsempfehlung:

Der Entwurf ist zu begrüßen, da er u. E. insgesamt erkennen lässt, dass die Finanzverwaltung grundsätzlich das Ziel verfolgt, öffentlich-rechtliche Kooperationen von der Besteuerung auszunehmen und dabei an das Vorliegen der formalen Kriterien keine allzu großen Anforderungen stellt. In der praktischen Anwendung wird sich jedoch zeigen, dass viele Fragen weiterhin noch ungeklärt sind. Insofern wird aus unserer Sicht entscheidend sein, ob und wie die Finanzverwaltung z. B. durch interne organisatorischen Maßnahmen zukünftig gewährleistet, dass eine einheitliche Rechtsanwendung möglich ist. Daneben wäre es zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung in Zweifelsfällen zur (verbindlichen) Abstimmung bereit wäre, auch wenn die formalen Voraussetzungen einer verbindlichen Auskunft nicht vorliegen sollten, da allein durch die Gesetzesänderung kein neuer Sachverhalt verwirklicht wird.

Aussagen zur Möglichkeit der "Sicherung" des Vorsteuerabzugs enthält der Entwurf nicht. Insofern gehen wir davon aus, dass hierzu noch ein separates BFM-Schreiben ergehen dürfte.

Für die jPöR ergeben sich hieraus nun folgende Handlungsempfehlungen:

Sofern noch keine Entscheidung hinsichtlich der Anwendung der Übergangsregelung getroffen wurde, sollte dies umgehend in Angriff genommen werden, da insoweit die Ausschlussfrist bis zum 31. Dezember 2016 gilt.

Ansonsten sollte die Zeit der Übergangsregelung genutzt werden, sich einen Überblick über die relevanten Leistungsbeziehungen zu verschaffen. Dazu empfiehlt es sich, ein Screening der Einnahmen der jPöR sowie der vertraglichen Grundlagen durchzuführen. Hierbei kann auch eine standardisierte Abfrage (z. B. mittels Fragebogen) bei den einzelnen Ämtern oder Dienststellen hilfreich sein, um Einnahmen und Leistungsbeziehungen "aufzudecken". Diese sollten dann im Hinblick auf eine Steuerbarkeit nach § 2b UStG analysiert werden. Da davon auszugehen ist, dass sich das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 2b UStG nicht wesentlich vom vorliegenden Entwurf unterscheiden wird, kann und sollte diese Analyse nun angegangen werden.

Autorinnen:

StBin Gabriele Kirchhof - StBin Heike Sökeland - StBin Daniela Maus