

Nr. 135

Neuregelung der Umsatzsteuerpflicht der jPöR erfordert von den Kommunen bereits 2016 Handlungsbedarf

Seit dem 01.01.2016 gilt das neue UStG und damit auch der § 2b UStG, der die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der Kommunen als juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) neu regelt. Zwar gibt es für dessen Anwendung eine fünfjährige Übergangsfrist, diese muss jedoch bis zum 31.12.2016 angemeldet werden. Die Kommunen müssen somit bereits jetzt umdenken und durch eine Bestandsanalyse sämtliche, in der jeweiligen Kommune anfallenden entgeltlichen Tätigkeiten, die von der umsatzsteuerlichen Neuordnung grundsätzlich betroffen sein könnten, erfassen. Die Kommunen müssen sich zudem personell, organisatorisch und technisch auf die Neuregelung im Umsatzsteuergesetz vorbereiten. Dies ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt sicher noch nicht in Gänze zu realisieren, da die neue Gesetzeslage viele bedeutsame Auslegungsfragen offen gelassen und deren Klärung auf den nachgelagerten Verwaltungsweg verschoben hat. Ein diesbezüglich bereits angekündigtes BMF-Schreiben wird voraussichtlich erst in der 2. Jahreshälfte 2016 zur Verfügung stehen.

Wir kommen zurück auf unseren KNSA-Beitrag Nr. 463/2015 vom 16.11.2015, in dem wir über das Steueränderungsgesetz 2015 (BGBl. v. 05.11.2015, Teil I, Seite 1834) informiert hatten, mit dem die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der jPöR grundlegend geändert worden ist. Die Änderung der Umsatzbesteuerung der jPöR ging u.a. auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 10.11.2011 (Az: V R 41/10) zurück. Wir haben in den zurückliegenden Jahren fortlaufend in unseren Kommunalnachrichten darüber berichtet (siehe u.a. die KNSA-Beiträge Nr. 110/2012 und 182/2012 zum sogenannten Turnhallenurteil im Bereich der öffentlichen Beistandsleistungen).

Seit dem 01.01.2016 gilt das neue UStG und damit auch der § 2b UStG, der die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der jPöR regelt. Der bisherige § 2 Abs. 3 UStG, welcher die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand an das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) i.S.d. Ertragssteuerrechts knüpft, entfällt. Ob ein BgA vorliegt oder nicht, ist damit für die umsatzsteuerliche Beurteilung zukünftig irrelevant. Den BgA-Merkmalen „Einrichtung“ und „wirtschaftliches Herausgehobensein“, der BgA-Umsatzgrenze (30.678 €) sowie den Negativabgrenzungen zur Vermögensverwaltung und zu den Beistandsleistungen kommt umsatzsteuerlich keine Bedeutung mehr zu.

Nachfolgend sind die **Eckpunkte der Neuregelung** im Überblick dargestellt:

- Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft des § 2b UStG übernimmt weitgehend wortgetreu den Wortlaut des Art. 13 EU Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) in das UStG. Demnach gelten die Kommunen zukünftig nur dann nicht als Unternehmer, wenn die ausgeübten Tätigkeiten den Kommunen im Rahmen der **Ausübung öffentlicher Gewalt** obliegen und deren Nichtbesteuerung nicht zu einer **größeren Wettbewerbsverzerrung** führen. Originär hoheitliche Aufgaben dürften damit auch zukünftig umsatzsteuerbefreit bleiben.

Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass sämtliche Tätigkeiten der Kommunen auf Basis privatrechtlicher Vereinbarungen zukünftig grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegen. Basieren die Tätigkeiten hingegen auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage, sind sie von der Besteuerung ausgenommen, es sei denn, die Kommune tritt mit privaten Unternehmen in einen nicht unbeachtlichen Wettbewerb und die Behandlung als Nichtunternehmer bzw. die damit verbundene grundsätzliche Nichtbesteuerung führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen.

- § 2b Abs. 2 UStG enthält dann eine Klarstellung zum Begriff **größere Wettbewerbsverzerrung**. Diese liegen bei öffentlich-rechtlich ausgestalteten Leistungen grundsätzlich nicht vor, soweit eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist.
 - Die Leistungen dürfen nur von einer jPöR erbracht werden.
 - Es besteht ein Annahme-/Benutzungszwang.
 - Die in § 2b Abs. 2 Ziff. 1 UStG enthaltene tätigkeitsbezogene Nichtaufgriffsgrenze („Kleinunternehmer-Grenze“) von 17.500 € p.a. bezogen auf gleichartige Tätigkeiten, wird eingehalten.
 - Gemäß der Regelung in § 2b Abs. 2 Ziff. 2 UStG sind die Umsätze – ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) – zwingend steuerbefreit.
- Ein Kernelement der Neuregelung ist die Ausnahmeregelung für öffentlich-rechtlich ausgestaltete interkommunale Kooperationen (bzw. allgemein öffentlich-rechtlich ausgestaltete Kooperationsvereinbarungen zwischen jPöR) in § 2b Abs. 3 UStG. Auch hier erfolgt die Ausnahme von der Besteuerung über die Definition der nicht vorliegenden größeren Wettbewerbsverzerrung. Größerer Wettbewerbsverzerrungen sind auszuschließen, wenn
 1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von der jPöR erbracht werden dürfen und
 2. die **Zusammenarbeit** durch **gemeinsame spezifische öffentliche Interessen** bestimmt wird. Folgende Grundvoraussetzungen müssen zukünftig im Sinne gemeinsamer spezifischer Interessen für die Nichtsteuerbarkeit von interkommunalen Kooperationen erfüllt sein:
 - a. Die Kooperation erfolgt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage.
 - b. Die Zusammenarbeit dient dem **Erhalt der öffentlichen Infrastruktur** und der **Wahrnehmung einer aller Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe**.
 - c. Die Leistungen werden ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht.
 - d. Der Leistende gleichartiger Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.
- Es ist davon auszugehen, dass die Nichtsteuerbarkeit auch in Fällen gelten wird, in denen sich diese nachteilig für die öffentliche Hand auswirkt. Dies dürfte dann der Fall sein, wenn die Zusammenarbeit den vorgenannten Voraussetzungen genügt und die im Rahmen der Zusammenarbeit erbrachten Leistungen bei der leistungsempfangenden jPöR in deren wirtschaftlichem Betätigungsbereich eingesetzt werden.
- Nach § 27 Abs. 22 Satz 1 UStG ist § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 01.01.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden. Dies bedeutet, dass der neue § 2b UStG frühestens auf Umsätze ab dem 01.01.2017 anzuwenden ist.
- Zudem ist für die Anwendung der Neuregelung des § 2b UStG eine **fünfjährige Übergangsfrist** enthalten. Der Gesetzgeber hat mit § 27 Abs. 22 UStG die Möglichkeit geschaffen, dass die Kommunen durch eine bis zum 31.12.2016 gegenüber dem Finanzamt abzugebende einmalige Erklärung entscheiden können, dass die Anwendung der alten, bis zum 31.12.2015 geltenden

Fassung des § 2 Abs. 3 UStG, für sämtliche vor dem 01.01.2021 ausgeführten Leistungen weiterhin gelten.

Diese Erklärung ist dabei zwingend für die gesamte jPöR und damit einheitlich für alle entgeltlichen Leistungen abzugeben. Es wird nicht möglich sein, dass eine jPöR für einzelne Tätigkeiten die alte Regelung und für andere Tätigkeiten wiederum die Neureglung in Anspruch nehmen möchte.

Die jPöR kann die Erklärung im Rahmen der Übergangsfrist widerrufen, womit dann mit Wirkung des Folgejahres der § 2b UStG Anwendung findet. Eine Rückkehr zur alten Regelung des § 2 Absatz 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung ist dann jedoch ausgeschlossen.

Derzeit wird zur Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG ein BMF-Schreiben erarbeitet.

- Ab 2021 ist die Neuregelung des § 2b UStG dann für alle Kommunen verbindlich anzuwenden.

Weiteres Verfahren

Die Kommunen müssen sich personell, organisatorisch und technisch auf die Neuregelung im Umsatzsteuergesetz vorbereiten. Derzeit geht es dabei vorrangig um eine Bestandsanalyse der in den Kommunen jeweils anfallenden entgeltlichen Tätigkeiten der jPöR, die von der umsatzsteuerlichen Neuordnung grundsätzlich betroffen sein könnten. Dabei muss jedoch festgehalten werden, dass die Klärung sämtlicher Fragen zur Anwendung des neuen § 2b UStG bisher noch nicht abschließend möglich sein dürfte. Für deutlich mehr Klarheit dürfte hier das für dieses Jahr vom Bundesfinanzministerium in Aussicht gestellte Anwendungsschreiben (BMF-Schreiben) sorgen, welches nach unserem Kenntnisstand nicht vor September 2016 zur Verfügung stehen dürfte.

Es kommt darauf an, die jPöR rechtzeitig vor dem 31.12.2016 abschätzen zu können, ob ein Verbleib in der alten Rechtslage oder ein Wechsel zum neuen Recht automatisch zum 01.01.2017 vorteilhafter ist. Zur Klärung dieser Frage hat der Sächsische Städte- und Gemeindetag in der Februarausgabe 2016 des Sachsenlandkuriers einen Beitrag unter dem Titel *„Neuregelung der Umsatzsteuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Handlungsbedarf 2016“* veröffentlicht. In dem Artikel werden neben der Frage der eventuellen Vorteilhaftigkeit zur Nutzung des Übergangszeitraums zudem notwendige Anpassungen in organisatorischer Hinsicht angesprochen, so z.B. die Frage der Beantragung als Ist-Zahler gemäß § 20 UStG und Anpassungen der Kontenpläne bzw. der Finanzsoftware im Kontext der Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG. Dieser Beitrag ist in unserem Internetangebot unter www.komsanet.de unter der Rubrik **Mitgliederservice / Themengebiete / Finanzen / Steuer / Allgemeine Informationen** abrufbar.

KNSA 135/2016 vom 13.04.2016 jl-ri