



RUNDSCHREIBEN Nr. 150/2016

an alle
Mitgliedstädte und -gemeinden
des Bayerischen Städtetags

Referent
Telefon
Telefax
E-Mail

Johann Kronauer
089 290087-14
089 290087-64
johann.kronauer@bay-staedtetag.de

Az.
Nr.

A 921/02-001-000
84/2009 Kr/Mü

Datum

16. September 2016

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gemäß der Neuregelung in § 2 b UStG Abgabe der Optionserklärung bis zum 31.12.2016

Kurzüberblick:

Die gesetzliche Neuregelung in § 2 b UStG führt zu einer grundlegenden Änderung bei der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Dies bringt auch für Kommunen eine Ausdehnung der Umsatzsteuerpflicht und einen erheblichen administrativen Mehraufwand mit sich. Wir empfehlen den Kommunen wegen des umfangreichen Prüf- und Umstellungsaufwands bis spätestens 31.12.2016 durch Optionserklärung gegenüber dem Finanzamt von der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 2 Satz 2 UStG Gebrauch zu machen und vorerst im alten Recht zu bleiben. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung wird für die Optionsausübung eine Behandlung im Stadtrat/Gemeinderat empfohlen. Die Abgabe einer Sammeloptionserklärung durch den Bayerischen Städtetag ist nicht geplant. Die Verbändeanhörung für den vom Bundesfinanzministerium angekündigten Anwendungserlass zu § 2 b UStG erfolgt im Herbst 2016, so dass mit einer Veröffentlichung frühestens gegen Ende des Jahres zu rechnen ist.

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 wurde bei der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) eine grundlegende Änderung vorgenommen. Zuletzt haben wir mit unseren Rundschreiben vom 30.06.2016 (Nr. 107/2016) und 01.10.2015 (Nr. 146/2015) über die gesetzliche Neuregelung (§ 2b UStG) informiert. Ergänzend zu unserer im Juni 2016 durchgeführten Informationsveranstaltung in Germering wird die Neuregelung wie in den vergangenen Jahren auch bei den diesjährigen Kämmerertagungen des Bayerischen Städtetags einen Themenschwerpunkt einnehmen.

Neuregelung bringt für Kommunen eine Ausdehnung der Umsatzsteuerpflicht mit sich und erhöht den administrativen Aufwand in der Verwaltung:

Nach der bisherigen Rechtslage (die bis Ende 2016 fortbesteht) waren jPöR grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG) sowie der von ihnen unterhaltenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe umsatzsteuerpflichtig. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat eine Anpassung der bisherigen nationalen Umsatzsteuerregelung für die öffentliche Hand an das Unionsrecht (EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie) erforderlich gemacht. Die Anpassung auf nationaler Ebene erfolgte nun durch das Steueränderungsgesetz 2015 mit Streichung des § 2 Abs. 3 UStG unter Einfügung eines neuen § 2b UStG. Wir fügen die Einzelnorm des § 2 b UStG diesem Rundschreiben bei (**Anlage**). Nach der Neuregelung unterliegt ab dem 01.01.2017 jede nachhaltige Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts der Umsatzsteuer, wenn sie

- auf privat-rechtlicher Grundlage erbracht wird oder
- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird und eine Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten privater Wirtschaftsteilnehmer führen würde.

Die gesetzliche Neuregelung wird zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand führen, insbesondere im Bereich der Vermögensverwaltung und Beistandsleistungen (Unterstützungsleistungen zwischen jPöR). Für die Kommunen ergeben sich dadurch zum Teil erhebliche steuerliche Konsequenzen.

Die Kommunen sind nun gefordert, ihr gesamtes Leistungsspektrum und sämtliche Vertragsbeziehungen mit Dritten oder anderen Kommunen dahingehend zu überprüfen, ob diese Tätigkeiten eine Umsatzsteuerpflicht gemäß § 2b UStG auslösen. Dies erfordert insbesondere

- die Überprüfung sämtlicher Einnahmehaushaltsstellen und eine Differenzierung nach privatrechtlichen (nach neuem Recht immer eine unternehmerische Tätigkeit !) und öffentlich-rechtlichen Ansprüchen,
- die Feststellung, ob öffentlich-rechtliche Einnahmen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (z.B. Umsatz > 17.500 EUR oder begünstigte interkommunale Zusammenarbeit gemäß § 2b Abs. 3 UStG),
- die Feststellung optional steuerpflichtiger Einnahmen im Hinblick auf einen möglichen Vorsteuerabzug (z.B. kann bei Umsätzen aus Vermietung nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG zu einer Umsatzsteuerpflicht optiert werden, was wiederum zu einer Vorsteuerabzugsmöglichkeit führt),
- softwarespezifische Anpassungen bzw. die Einführung einer verwaltungsunterstützenden Software,
- die Vornahme von Änderungen im organisatorischen Ablauf innerhalb der Verwaltung und
- mögliche Anpassungen von bestehenden Verträgen (z.B. Aufnahme einer Steuerklausel, dass sich der vereinbarte Preis im Falle einer Umsatzsteuerpflicht um die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer erhöht).

Ergänzend dazu verweisen wir auf die unserem Rundschreiben vom 30.06.2016 (Nr. 107/2016) beigelegten Praxisvorträge von Herrn Zitzelsberger (LH München) und Herrn Käsbohrer (Stadt Augsburg).

Nach unserer Einschätzung wird der vorstehend skizzierte Prüfaufwand für die Kommunen sehr zeitaufwendig sein und kann vor allem in größeren Städten mehrere Jahre in Anspruch nehmen. Eine abschließende Beurteilung, ob bestimmte Tätigkeiten nach dem neuen Recht eine Umsatzsteuerpflicht auslösen, wird sich erst nach Veröffentlichung des vom Bundesfinanzministeriums (BMF) angekündigten Anwendungserlasses zu § 2 b UStG treffen lassen, weil der Gesetzestext einige unbestimmte Rechtsbegriffe enthält und diese einer Konkretisierung bedürfen.

Durch die gesetzliche Neuregelung wird sich der administrative Aufwand in den Steuerabteilungen nicht nur temporär durch den oben beschriebenen Prüfungsaufwand erhöhen. Eine Ausdehnung der umsatzsteuerpflichtigen Vorgänge erhöht dauerhaft den laufenden Verwaltungsaufwand. Deshalb gehen Städte und Gemeinden verstärkt dazu über, Stellenbesetzungen in den Steuersachgebieten mehr auf die Erfordernisse des Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrechts auszurichten. Im Einzelfall kann eine punktuelle Hinzuziehung von externen Beratern hilfreich sein.

Gesetzliche Übergangsregelung / Anwendung der bisherigen Rechtslage durch Abgabe einer Optionserklärung durch die Stadt/Gemeinde:

Im Hinblick auf den – wie oben dargestellt – umfangreichen Prüf- und Umstellungsaufwand bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat der Gesetzgeber in § 27 Absatz 22 UStG folgende Übergangsregelung eingeführt:

„¹§ 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§ 2b in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden. ³Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Absatz 3 in der am 31. Dezember 2016 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. ⁴Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig. ⁵Die Erklärung ist bis zum 31. Dezember 2016 abzugeben. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.“

Demnach gilt die Neuregelung grundsätzlich für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden. Darüber hinaus kann jede juristische Person des öffentlichen Rechts gegenüber dem Finanzamt einmalig erklären, dass sie die Neuregelung erst ab dem Kalenderjahr 2021 anwenden möchte und bis zum 31. Dezember 2020 die bisherige Regelung nach § 2 Abs. 3 UStG gelten soll (= Optionserklärung). Bei der Ausübung dieser Optionserklärung ist folgendes zu beachten:

- **Die Option muss bis zum 31. Dezember gegenüber dem zuständigen Finanzamt 2016 erklärt werden.** Da es sich um eine gesetzliche Ausschlussfrist handelt, ist eine Fristverlängerung nicht möglich. Eine Nachholung wäre nur unter den engen Voraussetzungen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO möglich.
- Diese Optionserklärung kann nur **einheitlich für alle Tätigkeiten der Kommune** ausgeübt werden. Die Herausnahme von einzelnen unternehmerischen Tätigkeiten – die

möglicherweise einen substanziellen Vorsteuerabzug mit sich bringen – ist nicht zulässig.

- Eine erklärte Option kann widerrufen werden. Dieser Widerruf ist im Rahmen des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO grundsätzlich fünf Jahre rückwirkend möglich. Das bedeutet, dass im Jahr 2020 noch für den gesamten Übergangszeitraum (beginnend ab dem 01.01.2017) die Anwendung von § 2 b UStG gewählt werden kann. Ein solcher Widerruf wird aber nur dann sinnvoll sein, wenn die Prüfung vollständig abgeschlossen ist und im Ergebnis die Forderungen gegenüber dem Finanzamt (Vorsteuerbeträge) die Umsatzsteuerpflicht übersteigen würden.

Jede Kommune hat ein eigenes Optionsrecht und muss deshalb für sich und für die mit ihr verbundenen Körperschaften des öffentlichen Rechts (z.B. Zweckverbände) entscheiden, ob sie von der Möglichkeit der Option Gebrauch machen möchte oder nicht. **Im Hinblick auf den umfangreichen Prüf- und Umstellungsaufwand sowie unter dem Gesichtspunkt, dass durch eine Optionserklärung – aufgrund des möglichen Widerrufs – alle Möglichkeiten offen gehalten werden, kann eine solche nur empfohlen werden.**

Da die Neuregelung zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht führt und sich die Kommunen bis Ende des Jahres aller Voraussicht nach keinen genauen Überblick über die finanziellen Auswirkungen verschaffen können, ist davon auszugehen, dass die bayerischen Kommunen in aller Regel von dieser Option Gebrauch machen werden.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich mit Schreiben vom 19. April 2016, III C 2 – S 7106/07/10012-06 (2016/0366656), zur Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG geäußert. Hierüber haben wir die Kämmerereien bereits per E-Mail am 22.04.2016 informiert. Das BMF-Schreiben ist im Internet unter folgendem Link abrufbar:

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2016-04-19-aenderung-im-Bereich-der-unternehmereigenschaft-von-juristischen-personen-des-oeffentlichen-rechts-durch-steueraenderungsgesetz-2015-uebergangsregelung.html

Für die Optionserklärung kann folgender Textvorschlag verwendet werden:

Anwendung des Umsatzsteuergesetzes für Leistungen der Gemeinde.....

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit macht die Gemeinde _____ von ihrem Wahlrecht nach § 27 Abs. 22 Satz 2 UStG Gebrauch und erklärt, dass für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen der Gemeinde _____ die umsatzsteuerrechtliche Sachbehandlung weiterhin nach den Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung erfolgen soll.

Der Gemeinde _____ ist bewusst, dass eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen nicht zulässig ist.

Erster Bürgermeister

Da die gesetzliche Neuregelung für die einzelne Stadt/Gemeinde in aller Regel zu einer Ausdehnung ihrer Umsatzsteuerpflicht führt und zusätzlich einen nicht unerheblichen administrativen Mehraufwand mit sich bringt (zusätzlicher Personalbedarf und/oder externer Beratungsbedarf), empfehlen wir eine Behandlung der Thematik im Stadtrat/Gemeinderat. In der Beschlussvorlage sollte die gesetzliche Neuregelung in § 2 b UStG kurz beschrieben und die absehbaren Auswirkungen auf die Stadt/Gemeinde dargestellt werden. Dem Stadtrat/Gemeinderat sollte eine Optionsausübung vorgeschlagen werden. Eine Muster-Beschlussvorlage kann von der Geschäftsstelle in Kürze auf Anfrage bereitgestellt werden.

Der Bayerische Städtetag gibt keine Sammeloptionserklärung für seine Mitglieder ab:

Um den Kommunen den administrativen Aufwand in Bezug auf die Optionserklärung zu ersparen und zur Sicherstellung, dass möglichst jede kommunale juristische Person des öffentlichen Rechts zunächst eine Optionserklärung abgibt, hat die bayerische Steuerverwaltung den kommunalen Spitzenverbänden angeboten, für ihre Mitgliedskommunen Sammeloptionserklärungen abzugeben.

Der Bayerische Städtetag sieht Verfahrensoptimierungen bzw. -erleichterungen grundsätzlich positiv, insbesondere wenn sich damit in den Städten und Gemeinden der Verwaltungsaufwand reduzieren lässt. Allerdings ist – wie oben bereits ausgeführt – der Verwaltungsaufwand allein für die Abgabe einer Optionserklärung äußerst gering und würde die Kommunen nur marginal entlasten. Die Belastung der Kommunen resultiert allein aus den oben skizzierten Prüfungsmaßnahmen. Das Thema sollte daher aus unserer Sicht im Stadtrat/Gemeinderat behandelt werden. Deshalb wird der Bayerische Städtetag keine Sammeloptionserklärung für seine Mitglieder abgeben.

Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums (BMF) zu § 2 b UStG:

Aufgrund der Komplexität der Neuregelung und einer Vielfalt von Anwendungsfällen in der kommunalen Praxis, die sich anhand der Gesetzesnorm nicht eindeutig bewerten lassen, wird dem angekündigten BMF-Anwendungserlass eine sehr hohe Bedeutung beigemessen. Mit einer Veröffentlichung ist aber frühestens Ende dieses Jahres zu rechnen. Wir gehen davon aus, dass in den Anwendungserlass zunächst die wichtigsten Eckpunkte zur Neuregelung aufgenommen werden und dieser im Laufe der Zeit vom BMF konkretisiert und um Praxisbeispiele ergänzt wird. Auf Hinwirken des Bayerischen Städtetags erhalten die kommunalen Spitzenverbände in Bayern neben den Spitzenverbänden auf Bundesebene die Möglichkeit, zu dem Entwurf Stellung zu nehmen. Im Vorgriff zu der Verbändeanhörung hat sich die Geschäftsstelle gegenüber dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat zur inhaltlichen Ausgestaltung des Anwendungserlasses wie folgt geäußert:

- Die aus der Hoheitsverwaltung resultierenden Hilfsgeschäfte (z.B. Beurkundungen, Kopien, Verkauf von Familienbüchern, Dienstfahrzeugen oder EDV-Hardware, Energie als Nebenprodukt) sollten von der Besteuerung ausgenommen werden.
- Es bedarf einer Klarstellung, dass den Konzessionsabgaben steuerfreie Grundstücksüberlassungen zu Grunde liegen.

- Außerdem wäre eine Klarstellung hilfreich, dass es sich bei der Abfall- und Abwasserbeseitigung um hoheitliche Tätigkeiten handelt.
- Mitaufnahme von Hinweisen, wie mit öffentlichen Parkbuchten am Straßenrand zu verfahren ist (Stichwort: Wettbewerb mit privaten Parkplatzbetreibern).
- Vorgaben, nach welchem Zeitraum von einer Langfristigkeit i.S.v. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a UStG auszugehen ist.
- Der Kostenbegriff in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe c UStG darf nicht zu eng gefasst werden. Hier sollte auf die gängigen Kalkulationsverfahren nach den Kommunalabgabengesetzen abgestellt werden. Auch Pauschalierungen ohne Spitzabrechnung sollten möglich sein.
- Eine Großzügige Auslegung der Wesentlichkeit nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe d UStG.

Hierzu wurde auf ein in der kommunalen Praxis bedeutsames Beispiel hingewiesen: Im Bereich der Müllverbrennung werden einzelne Städte und Landkreise im Rahmen ihrer hoheitlichen Aufgabe tätig. Darüber hinaus werden aber in den Müllverbrennungsanlagen auch der Abfall von anderen Landkreisen (interkommunale Zusammenarbeit) sowie gewerbliche Abfälle angenommen. Der Anteil des gewerblichen Abfalls liegt bayernweit zwischen 20 und 30 Prozent. Die Wesentlichkeitsgrenze sollte deshalb nicht zu hoch angesetzt werden. Darüber hinaus sollte bei der Wesentlichkeitsbeurteilung die eigene hoheitliche Tätigkeit der ausführenden Kommune mit Berücksichtigung finden.

- Die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs i.S.v. § 15 a UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen (insbesondere für Investitionen), die bislang keinem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet werden konnten aber nach neuem Recht einer unternehmerischen Tätigkeiten zuordenbar sind.
- Die Leistungen einer Anstalt des öffentlichen Rechts an den nichtunternehmerischen Bereich der Trägerkommune sollten mit den (nicht steuerbaren) Leistungen eines Eigenbetriebs gleichgesetzt werden.

Die Geschäftsstelle wird über den weiteren Fortgang zum Anwendungserlass berichten.

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Bernd Buckenhofer

Anlage