

## **Bericht zu TOP Einführung des §2b Umsatzsteuergesetz: Änderungen und Maßnahmen**

**Antrag der Rathausgruppe FREIE WÄHLER im Nürnberger Rat vom 10.02.2017**

### **Neuregelung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch die Einfügung von §2b UStG**

#### **1) Rechtslage bis 31.12.2016: § 2 Abs.3 Umsatzsteuergesetz (UStG) i.V.m. §4 Körperschaftsteuergesetz (KStG)**

Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) können Unternehmer i.S.d Umsatzsteuerrechts (§2 UStG) mit allen damit verbundenen steuerlichen Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten, aber auch dem Recht auf Vorsteuerabzug bei bezogenen Eingangsleistungen sein. Unternehmer ist danach jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§2 Abs.1 UStG).

Bei jPöR bestand aber nach § 2 Abs.3 UStG bisher die Besonderheit, dass diese nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (*BgA*), § 1 Abs.1 Nr.6, §4 KStG und für bestimmte unternehmerische Tätigkeiten nach § 2 Abs.3 S.2 UStG der Umsatzsteuer unterfallen.

Andere Leistungen der jPöR unterfielen dieser grundsätzlich nicht, auch wenn sie nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt erbracht wurden.

Insbesondere wurden nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung Leistungen der jPöR (z.B. Kommune) im Rahmen der Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung) und Beistandsleistungen (Leistungen aus den Hoheitsbereich einer jPöR in den Hoheitsbereich einer anderen jPöR) von der Umsatzsteuerbarkeit ausgenommen.

Bei der Stadt Nürnberg werden aktuell 51 Betriebe gewerblicher Art steuerlich bei KaSt geführt und damit (auch) umsatzsteuerlich betreut.

Hierbei wurden zum Jahr 2015 steuerbare (steuerpflichtig und steuerfrei) Umsätze von insgesamt 94,5 Mio EUR getätigt. Deklariert wurden im Rahmen der jährlichen Umsatzsteuererklärung dabei Umsatzsteuern in Höhe von 6,3 Mio EUR und Vorsteuern in Höhe von 12,4 Mio EUR.

#### **2) Unionsrecht und Rechtsänderung ab 01.01.2017 (§ 2b UStG)**

Art 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) enthält eine Sonderregelung für jPöR. Diese sieht u.a. insbesondere vor, dass jPöR als Nichtsteuerpflichtige gelten, wenn und soweit sie Tätigkeiten ausüben, die

- durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts und
- im Rahmen der öffentlichen Gewalt

erbracht werden. Allerdings gilt diese Einrichtung doch als steuerpflichtig nach Art 13 Abs.1 Unterabs.2 MwStSystRL, wenn dies zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde.

Unter Berufung auf die MwStSystRL sind seit 2010 seitens des EuGH und des BFH laufend verschiedene höchstrichterliche Entscheidungen ergangen, welche wegen Unionsrechtswidrigkeit die Begrenzung der Umsatzsteuerpflicht (bzw. der Vorsteuerabzugsberechtigung) durch § 2 Abs.3 UStG auf Fälle des Vorliegens eines *BgA* nach § 4 KStG aufhoben.

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834) wurde seitens des Gesetzgebers hierauf reagiert und die bisherige Anlehnung an das Körperschaftsteuerrecht aufgegeben. Der neu eingeführte §2b UStG ersetzt dabei grundsätzlich den nunmehr aufgehobenen § 2 Abs.3 UStG ab dem 01.01.2017.

Die Neuregelung der Umsatzsteuerpflichten führt bei den jPöR – und so auch bei der Stadt Nürnberg – zu völlig neuen Feldern, die auf die umsatzsteuerlichen Auswirkungen hin zu untersuchen sind. Da dies in der kurzen Zeit vom Erlass des StÄndG 2015 bis zum Inkrafttreten des §2b UStG (neu) seitens der betroffenen Körperschaften kaum leistbar war, sieht eine Übergangsregelung eine Möglichkeit vor, die alte Rechtslage noch bis Ende 2020 zu praktizieren (siehe unten 3.).

### **3) Übergangsregelung vom 01.01.2017 bis 31.12.2020 (§ 27 Abs.22 UStG) : Wahlrecht auf befristete Fortgeltung des §2 Abs.3 UStG**

Die Übergangsregelung lautet:

„(22) § 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. § 2b 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 Anwendung der Übergangsregelung wird ergänzend in einem BMF-Schreiben vom 19.4.2016 (BStBl. I 2016, 481) erläutert.

Die Stadt Nürnberg hat in der Finanzausschuss- und Ältestenratsitzung vom 11.05.2016 die Ausübung des Wahlrechts auf Beibehaltung der alten Rechtsanwendung bis zum 31.12.2020 beschlossen.

Die entsprechenden Erklärungen der Stadt gegenüber dem Finanzamt wurden seitens des Kassen- und Steueramtes und den anderen betroffenen Bereichen im Oktober 2016 einheitlich abgegeben und sind von der Finanzverwaltung zwischenzeitlich rückbestätigt.

Durch die Inanspruchnahme der Übergangsregelung gewinnt die Stadt Zeit, sich organisatorisch und personell auf die neue Rechtslage einstellen zu können.

#### 4) Die Neuregelung im Allgemeinen

Wie oben unter 2) ausgeführt, unterliegen zwar Entgelte, die juristische Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringen, grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer, es sei denn, dass es dadurch zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ kommt.

Generell der Umsatzsteuer unterliegen dagegen Entgelte, die aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung vereinnahmt werden.

Die Kommunen müssen also ihr komplettes Leistungsspektrum danach prüfen, auf welcher Grundlage sie Entgelte erheben und ob gegebenenfalls eine „größere Wettbewerbsverzerrung“ möglich ist. Der Finanzreferent des Bayerischen Städtetages weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass diese Aufgabe erhebliche Personalressourcen der Verwaltung binden wird (sh. Bayerische Staatszeitung vom 16. Dezember 2016, Seite 17).

Auch interkommunale Kooperationen zwischen jPdöR werden von der Neuregelung erfasst.

Das hierzu verfassten BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl. 2016, I S.1451) erläutert nun die nach der neuen Rechtslage nun vorzunehmende Abgrenzung nichtsteuerbarer zu steuerbaren Tätigkeiten.

Kernpunkt der Abgrenzung ist zunächst die Frage, ob die Kommune aufgrund öffentlich-rechtlichen Sonderrechts handelt oder aufgrund Privatrechts.

- Bei Handeln aufgrund Privatrechts ist immer von einer unternehmerischen Betätigung und damit von einer Umsatzsteuerpflicht auszugehen, unabhängig von der Höhe der vereinnahmten Entgelte (!). Bisher war das nur im Rahmen eines BgA (mind. Umsatz seit 2015: 35.000 EUR p.a.) der Fall. Auch in Fällen reiner Vermögensverwaltung wurde bisher keine Umsatzsteuerbarkeit festgestellt, auch wenn diese auf rein privatrechtlicher Basis erfolgte.
- Bei Handlungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Grundlage gilt §2b Abs.1 UStG:  
 „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.“

Diese Formulierung entspricht im Wesentlichen Art 13 Abs.1 MwStSystRL. Dies bedeutet, dass zukünftig die Rechtsgrundlage nur dann maßgeblich ist (aufgrund öffentlich-rechtlicher Ausgestaltung), wenn keine Wettbewerbssituation gegeben ist, um keine Unternehmereigenschaft annehmen zu können.

- „Größere Wettbewerbsverzerrungen“ werden nach § 2b Abs.2 UStG dann ausgeschlossen, wenn der Umsatz aus gleichartigen Tätigkeiten unter 17.500 EUR p.a. liegt oder vergleichbare Leistungen steuerbefreit ohne Optionsmöglichkeit sind.

- Nach §2b Abs.3 UStG werden hier auch Leistungen von der Umsatzsteuerbarkeit ausgenommen, die ausschließlich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen (z.B. Hausmüllentsorgung; klassische Amtshilfetätigkeiten) oder eine Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt werden. Gemeint sind damit z.B. interkommunale Kooperationen, Zweckverbände o.ä. .

Diese müssen aber (kumulativ)

- langfristig öffentlich-rechtlich vereinbart sein,
  - dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur dienen und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
  - nur gegen Kostenerstattung erfolgen und
  - die Leistungen, bzw. gleichartige Leistungen im Wesentlichen nur an andere jPöR erbracht werden.
- §2b Abs.4 UStG schließlich zählt – für die Kommunen im Wesentlichen eher selten einschlägige – Katalogtätigkeiten auf, welche immer als unternehmerisch und damit umsatzsteuerbar gelten.

Die einzelnen Fallbeispiele und Abgrenzungshilfen, welche im BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl. 2016, I S.1451) aufgeführt sind, würden den Rahmen der Darstellung sprengen.

Deshalb wird bei vertieftem Interesse an Einzelfrage auf dieses verwiesen, abrufbar unter:

*[http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2016-12-16-Umsatzbesteuerung-Leistungen-oeffentliche-Hand-Anwendungsfragen-2b-UStG.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2016-12-16-Umsatzbesteuerung-Leistungen-oeffentliche-Hand-Anwendungsfragen-2b-UStG.pdf)*

##### **5) Welche interkommunalen Kooperationen und welche kommunalen Leistungen sind von einer neu durch §2b UStG begründeten Umsatzsteuerpflicht betroffen ?**

- a) Zunächst ist auszuführen, dass die bisherigen - bei den bereits bei KaSt geführten 51 Betrieben gewerblicher Art erfassten - Tätigkeiten weiterhin der Umsatzsteuerbarkeit unterliegen, da diese jedenfalls auch nach der Neuregelung als unternehmerische Tätigkeiten gelten.

Damit sind aber schon viele der heute gegenüber den Bürgern und Unternehmen erbrachte Leistungen der Stadt umsatzsteuerlich erfasst. Sowohl die Eigenbetriebe der Stadt (SUN, ASN, NüSt, NüBad und SÖR) wie auch eine Vielzahl der kulturellen wie auch teilweise von sozialen Einrichtungen erbrachten gebührenpflichtige Leistungen (z.B. Museen, Tiergarten, Blaue Nacht, Bildungszentrum, Stadtbibliothek) sind bereits grundsätzlich umsatzsteuerlich erfasst, soweit diese einen BgA ausüben. Diesbezüglich dürften sich auch zukünftig grundsätzlich keine Neuerungen im Hinblick auf die Entgeltgestaltung ergeben, da in diesen Bereichen

bereits jetzt nach geltender Rechtslage die Entgelte umsatzsteuerbar zu behandeln sind.

Damit ist ein Großteil der kommunalen Leistungen, die gegen Entgelt Bürgern und Unternehmen gegenüber erbracht werden, bereits umsatzsteuerlich erfasst.

- b) Hinsichtlich der neu hinzutretenden Tatbestände ist voraus zu schicken, dass diese erst identifiziert, geprüft und ggf. einer Umgestaltung unterzogen werden müssen, bevor hier umfassender Bericht erstattet werden kann. Im Rahmen der oben dargestellten Übergangsfrist bis zum 31.12.2020 hat der Gesetzgeber eben wegen der Komplexität der Fragestellungen den Kommunen Zeit gegeben, um sich entsprechend über die Bereiche und Folgen einen Überblick zu verschaffen.
- c) Unabhängig davon können in einer ersten Bewertung folgende Prüffelder genannt werden:
- Tätigkeiten (privat- oder öffentlich-rechtlich), die zwischen der BgA-Grenze von 35.000 EUR und der „Wesentlichkeitsgrenze“ von 17.500 EUR (§2b Abs.2 UStG) liegen.
  - Tätigkeiten der Vermögensverwaltung, also z.B. Vermietung/Verpachtung von kommunalem Vermögen, soweit kein Verpachtungs-BgA gegeben ist. Hierunter können z.B. Parkflächen fallen, welche bisher auf öffentlich-rechtlicher Grundlage gegen Entgelt überlassen werden. Auch sind Rechteüberlassungen, z.B. Konzessionsabgaben zu verifizieren.
  - Kooperationen, welche über eine klassische „Amtshilfe“ hinaus gehen und ggf. nicht unter §2b Abs.3 UStG fallen. Denkbar sind hier die Überlassung von Schulräumen, Sportanlagen, Veranstaltungsräumen an andere jPöR.
  - Dienstleistungen an andere jPöR (z.B. Abfall – und Abwasserentsorgung für andere Gemeinden, Dienstleistungen an Kirchengemeinden, Fortbildungen, Statistik).

Die hier aufgelisteten Tätigkeiten sind nur beispielhaft und keinesfalls abschließend. Der Abteilungsleiter des Kompetenzzentrums Steuern der Stadt Nürnberg ist Mitglied im Beirat „Kommunale Wirtschafts- und Steuerberatung“ des Deutschen Städtetages, in dem die Auswirkungen der Neuregelung ein bedeutsames Thema ist. Insbesondere wird die erst noch durchzuführende Erhebung weitere Prüffelder ergeben. Zuletzt werden auch durch die Beiziehung externer Beratung Erkenntnisgewinne hinsichtlich abzuklärender Tätigkeitsfelder erwartet.

Eine umfassende und auch hinsichtlich der monetären Folgen auch aussagekräftige Aufstellung ist nach derzeitiger Abschätzung frühestens im Laufe des Jahres 2019 erwartbar.

**6) Notwendige (organisatorische) Maßnahmen des Kassen- und Steueramts, Abteilung Kompetenzzentrum Steuern, bis zum endgültigen Inkrafttreten des §2b UStG zum 01.01.2021**

**2017:**

- **Teilprojekt I** :Grobkonzept der ersten Maßnahmen durch KaSt und Ausschreibung und Auswahl eines externen Beraters zur Begleitung für :
  - Erarbeitung eines Fragenkataloges zur stadtweiten Erfassung von der Neuregelung betroffener Bereiche/Sachverhalte.
  - Erlass einer AdO zur Beteiligung der Fachdienststellen
  - Infoveranstaltungen für Fachdienststellen/Referate;
  - Strukturierung möglicher typisierender Vorgänge; Versendung der Fragenkataloge an die Fachbereiche;
  - Stellenschaffung bei KaSt 5 – 1 VZK (Wissenschaftliche/r Mitarbeiter/in) in QE 4 sowie 0,5 VZK QE 3 – zum Haushalt 2018 für die Tätigkeitsschwerpunkte: Interne Koordination und stadtweite Prüfungen zu §2b UStG sowie zur Implementierung einer „Tax Compliance“ bei der Stadtverwaltung (Federführung bzw. Unterstützung).

**2018:**

- Teilprojekt II:** Auswertung und steuerliche Begutachtung der Rückläufe, zusammen mit externer Beraterfirma (ggf. nach gesonderter weiterer Ausschreibung);
- Stellenbesetzung Mitarbeiter/in QE 4 bzw. 3 nach Haushaltsgenehmigung;
  - Stadtweite Auswertung der umsatzsteuerlich ab 2021 ggf. relevanten Sachverhalte.

**2019:**

- Teilprojekt III:** Prüfung der gemeldeten Sachverhalte und Vereinbarungen/Verträge durch KaSt 5 – Betreuer sowie - noch im Umfang zu prüfender - externer Unterstützung zur steuerlichen Optimierung;
- Erarbeitung eines Konzeptes zur Anpassung der betroffenen Leistungen und Produkte der Fachbereiche in der Haushaltsplanstruktur mit Stk;
  - Überprüfung von Vorsteuerabzugsmöglichkeiten bei künftigen Investitionsvorhaben, welche sich durch die Rechtslage ab 2021 ggf. eröffnen.

**2020:**

- Teilprojekt IV:** Anpassung der städtischen Vereinbarungen, welche zukünftig umsatzsteuerlich neu relevant werden, entsprechend der Ergebnisse der Überprüfung (ab 2020 möglichst autark durch KaSt 5-Betreuer in Zusammenarbeit mit RA);
- Haushaltsplanung 2021 (durch Stk mit Fachdienststelle) entsprechend der neuen Steuerkennzeichen; Überarbeitung der

Steuerrechtsgeschäftsanweisung (KaSt) an die neue Rechtslage ab 2021;

- Schulungen der Fachdienststellen durch KaSt 5-Betreuer.
- Beratung von MIP-Projekten außerhalb von BgA in Hinsicht auf steuerliche Optimierungsmöglichkeiten.

#### **Ab 2021:**

**Abrundungsphase** und weitere Bedarfe:

- Umsatzsteuerlich korrekte Buchung (Fachdienststellen) und Einbeziehung der neuen Umsätze in die Umsatzsteuererklärungen (KaSt);
- laufende Betreuung der städtischen Dienststellen im Hinblick auf §2b UStG, auch bei MIP-Projekten (Vorsteuer-/Optionsmöglichkeiten ?);
- Erarbeitung und Pflege von Arbeitsanweisungen/Richtlinien;
- Schulungen und laufende Kontrollen der Einhaltung steuerlicher Pflichten durch KaSt 5 im Rahmen der „Tax Compliance“, ggf. in Zusammenarbeit mit Rpr.

#### **7. Fazit**

- Überlegungen und Vorarbeiten zur Problematik §2b UStG sind derzeit bereits im Gange.
- Die Umsatzsteuerrelevanz bisher noch nicht erfasster Tätigkeiten muss anhand eines mehrjährigen Prozesses aufgearbeitet werden. In einer ersten Bewertung sind aber im Hinblick auf die Gebührenerhebung der Stadt bereits etliche Bereiche umsatzsteuerlich im Rahmen von BgA's erfasst (teils mit, teils ohne Steuerpflicht).
- Durch die Neuregelung des §2b UStG setzt sich die bisherige Entwicklung fort, dass städtisches Handeln zunehmend auch von steuerlichen Fragestellungen (umsatz-, aber auch ertragsteuerlicher Art) berührt wird. Hier werden zukünftig neue Aufgaben auf die Stadt zukommen wie auch zusätzliche Ressourcen sowohl in den Fachdienststellen, aber vor allem bei der kommunalen Steuerberatung, gebunden und benötigt.
- Durch die größere Reichweite der Umsatzsteuerbarkeit ergeben sich bei städtischen Projekten vermehrt steuerliche Risiken, aber ggf. auch Chancen (Stichwort: Vorsteuerabzugsberechtigung), die es zu beachten und zu prüfen gilt.
- Die Stadt hat durch die erfolgte Inanspruchnahme der Übergangsregelung bis 31.12.2020 die Aufgabe, bis dahin sowohl bestehende Strukturen steuerlich zu erfassen und ggf. zu optimieren, wie auch Veränderungen (steuerlich und haushaltsplanerisch) umzusetzen. Hierzu ist eine gute Zusammenarbeit der Fach- wie auch Querschnittsdienststellen erforderlich, damit dies zeitgerecht gelingt.
- Zum Thema „Tax Compliance“ wird in einer gesonderten Vorlage informiert.

Nürnberg, den 14.06.2017  
Kassen- und Steueramt  
gez. Schneider