

Steuer- und Rechtspraxis Kommunalen Unternehmen 2016

Teil 5: § 2b UStG und Optionsregelung – „last call“ für den Ratsbeschluss



Eike Christian Westermann

Partner Tax & Legal

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com



Matthias Beier

Partner Tax Energy & Public Services

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachdem nunmehr mit dem 31. Dezember 2016 ein erstes, ganz entscheidendes Eckdatum auf dem Weg zur Einführung der neuen Regeln für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bereits „bedrohlich“ näher rückt, wird es – sofern noch nicht geschehen – jetzt allerhöchste Zeit, die notwendigen Voraussetzungen für die Abgabe der sog. „Optionserklärung“ zu schaffen und auf diese Weise die notwendige Zeit zu gewinnen, um ab dem kommenden Jahr (bis längstens Ende 2020) den schwierigen Übergang in den neuen § 2b UStG in einem möglichst geordneten Verfahren umsetzen zu können.

Der mit der „Optionserklärung“ gegenüber der Finanzverwaltung zum Ausdruck kommende Wille der juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR), bis auf weiteres an der bisherigen umsatzsteuerlichen Rechtslage festhalten zu wollen, wird in der Tat vielfach erst einmal die vorteilhaftere Handlungsoption darstellen. Unsere Beratungspraxis zeigt auch, dass der wohl überwiegende Teil der jPdÖR eine entsprechende Erklärung abzugeben beabsichtigt oder sogar schon abgegeben hat.

Vielfach wird mit guten Argumenten vertreten, dass es sich bei dieser Richtungsentscheidung nicht um ein bloßes Geschäft der „laufenden Verwaltung“ handelt, welches seitens der Verwaltungsspitze in eigener Verantwortung umgesetzt werden kann. Vor diesem Hintergrund sollten für die Abgabe der „Optionserklärung“ zuständige gesetzliche Vertreter einer jPdÖR (z. B. Bürgermeister) in Betracht ziehen, die entsprechenden Gremien (Rat) über das eigene geplante Vorgehen in dieser Frage zumindest zu informieren, sofern man die eigene Entscheidung nicht ohnehin durch einen entsprechenden Zustimmungsbeschluss formell „absegnen“ lassen möchte. Um aber die dafür notwendigen zeitlichen Vorläufe einhalten und trotzdem die „Optionserklärung“ noch fristgerecht abgeben zu können (nach dem 31. Dezember 2016 wäre alles zu spät!), erscheint Eile geboten – daher auch der Titel unserer heutigen Ausgabe...

Eine aufschlussreiche Lektüre wünschen Ihnen

Ihre

Eike Christian Westermann

Matthias Beier

Wegfall des § 2 Abs. 3 UStG und ...

Wie inzwischen hinlänglich bekannt sein dürfte, hat sich der Gesetzgeber, nachdem durch zahlreiche Urteile des Europäischen Gerichtshofs sowie des Bundesfinanzhofs zur sog. „richtlinienkonformen Auslegung“ des § 2 Abs. 3 UStG bereits Fakten geschaffen worden waren, Ende 2015 dazu durchgerungen, die bisherige Verknüpfung der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Handelns von jPdÖR mit dem (körperschaftsteuerlichen) Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ (BgA) vollständig aufzugeben und den bisherigen § 2 Abs. 3 UStG kurzerhand zu streichen. Stattdessen wird künftig entscheidend darauf abgestellt, ob

- (1.) die jPdÖR auf privatrechtlicher oder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird und,
- (2.) – falls ein Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage vorliegen sollte – die Besteuerung mit Umsatzsteuer gleichwohl geboten erscheint, weil andernfalls größere Wettbewerbsverzerrungen drohen.

... Einführung eines neuen § 2b UStG ...

Soweit die jPdÖR demnach auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird, richtet sich ihre Behandlung als umsatzsteuerlicher Unternehmer ausschließlich nach § 2 Abs. 1 UStG (wie bei allen anderen Unternehmern auch), handelt sie hingegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, ist die Qualifikation der Tätigkeit als „unternehmerisch“ anhand des neuen § 2b UStG zu beurteilen. Die beschriebene völlige „Abkopplung“ vom ertragsteuerlichen BgA-Begriff hat u. a. zur Folge, dass für Zwecke der Umsatzsteuer künftig auch

- vermögensverwaltende Tätigkeiten,
- wirtschaftliche Tätigkeiten mit einem Umsatzvolumen unterhalb der (bislang auch für die Umsatzsteuer relevanten) „Nichtaufgriffsgrenze“ von 35.000 € p.a. (gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015) sowie
- sog. „Beistandsleistungen“ (auch „Amtshilfe“/„interkommunale Zusammenarbeit“) zwischen jPdÖR, soweit nicht im Einzelfall die Ausnahmeregelungen gemäß § 2b Abs. 2 oder Abs. 3 UStG einschlägig sind,

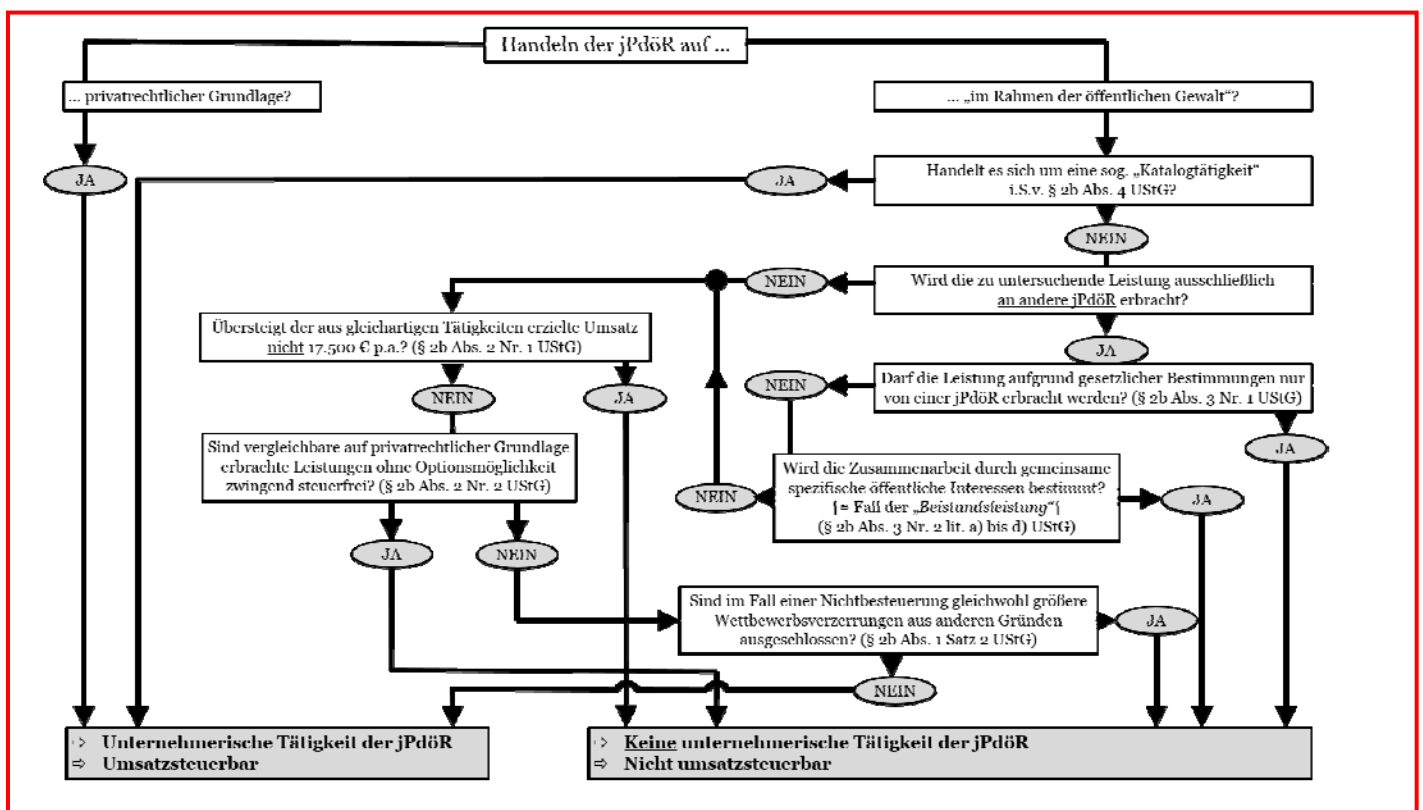
umsatzsteuerbar (wenn auch vielleicht im Einzelfall nicht umsatzsteuerpflichtig) sein können.

... sind prinzipiell ab dem 01. Januar 2017 anzuwenden

Die neuen Regeln entfalten prinzipiell – d. h., sofern die betroffenen jPdÖR (neben den Gebietskörperschaften Bund, Länder und Gemeinden betrifft die Neuregelung beispielsweise kirchliche Einrichtungen, Universitäten, Anstalten öffentlichen Rechts etc.) nicht selbst aktiv werden (s.u.) – mit Wirkung für alle Umsätze **ab dem 01. Januar 2017**. Als problematisch erweist sich die Tatsache, dass in der gesetzlichen Neuregelung eine ganze Reihe von unbestimmten Begrifflichkeiten verwendet

wird, die leider weder im Gesetz selbst noch in der Gesetzesbegründung hinreichend klar erläutert werden (vgl. zu den Einzelheiten z. B. auch bereits Ausgabe 12 unserer „Herbstserie“ 2015). Diese Unsicherheiten erschweren zum jetzigen Zeitpunkt eine abschließende Bestandsaufnahme, in welchen Bereichen die jPdÖR nach dem neuen Recht künftig unternehmerisch tätig sein wird. Ein erläuterndes Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung ist zwar angekündigt, unklar ist allerdings, wann dieses genau veröffentlicht werden wird.

Einen ersten Eindruck von der Komplexität der sich hieraus für die jPdÖR ergebenden Fragestellungen kann vielleicht das nachstehende „**Prüfschema**“ vermitteln:



(Abb.)

„Optionsregelung“ in § 27 Abs. 22 UStG zu begrüßen, ...

§ 27 Abs. 22 Satz 3 ff. UStG gibt jeder jPdÖR einmalig die Möglichkeit, dem für sie zuständigen Finanzamt gegenüber zu erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG „in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung“ für Leistungen, die nach dem 31. Dezember 2016, aber vor dem 01. Januar 2021 erbracht werden, weiterhin anwenden will. Weitere Einzelheiten zu dieser sog. „Optionserklärung“ erläutert das BMF-Schreiben vom 19. April 2016 (BStBl. 2016 I, S. 481); danach ist diese Erklärung

- grundsätzlich bei dem nach § 21 AO örtlich zuständigen Finanzamt

- von dem gesetzlichen Vertreter der jPdÖR oder einem Bevollmächtigten
- für sämtliche von der jPdÖR ausgeübten Tätigkeiten einheitlich (kein sog. „Rosinenpicken“)
- bis spätestens 31. Dezember 2016 (= nicht verlängerbare Abschlussfrist!)

abzugeben. Eine besondere Form ist hierfür nicht vorgeschrieben; schon zu Dokumentations- und Beweis Zwecken dürfte allerdings eine schriftliche Abgabe der Erklärung geboten sein.

An die „Optionserklärung“ ist die jPdÖR aber nicht zwingend bis Ende 2020 gebunden: Mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe der Erklärung folgenden Veranlagungszeitraums (Kalenderjahres) kann die Erklärung in der Übergangszeit widerrufen werden. Dies wird (nur) dann Sinn machen, wenn die nach neuem Recht aus Eingangsumsätzen erwarteten Vorsteuerabzugsbeträge das gleichzeitige Plus bei den Umsatzsteuern übersteigen (dass eine solche „Günstigerprüfung“ in den Folgejahren ebenfalls eine fundierte Bestandsaufnahme der umsatzsteuerlichen Situation der jPdÖR voraussetzt, liegt auf der Hand). Der Widerruf der Optionserklärung bezieht sich dabei ebenfalls immer auf das gesamte umsatzsteuerliche Unternehmen der jPdÖR. Ist er einmal erklärt, ist eine spätere Rückkehr zum „alten Recht“ ausgeschlossen.

Bei der Entscheidung, ob von der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG Gebrauch gemacht werden soll oder nicht, handelt es sich um einen Vorgang, bei dem man zumindest darüber diskutieren kann, inwieweit es sich dabei noch um ein „Geschäft der laufenden Verwaltung“ handelt, welches seitens der Verwaltungsspitze in eigener Verantwortung umgesetzt werden kann. Vor diesem Hintergrund dürfte es beispielsweise im kommunalen Bereich durchaus Sinn machen, den Rat oder den Hauptausschuss über das geplante Vorgehen zu informieren, sofern nicht sogar eine diesbezügliche Entscheidung herbeigeführt wird. Nach unseren Erfahrungen aus der Praxis haben sich zahlreiche Kommunen bereits für diesen Weg entschieden.

... ersetzt aber nicht das zeitnahe Aufsetzen eines individuellen „Projekts“ zur Umsetzung des § 2b UStG

Vor dem Hintergrund, dass das Optionsrecht bis zum 31.12.2016 ausgeübt werden muss und eine Gremienentscheidung vernünftig vorbereitet werden sollte, besteht akuter Handlungsbedarf. Aus Sicht der betroffenen jPdÖR sollten – sofern noch nicht geschehen – spätestens jetzt folgende **Maßnahmen** angegangen werden:

- (1.) Möglichst kurzfristig: **Aufsetzen einer Projektstruktur**, mit der alle an der Informationsgewinnung zu beteiligten Fachbereiche der jPdÖR ermittelt und die betroffenen Mitarbeiter in die Lage versetzt werden, sämtliche für eine Bestandsaufnahme notwendigen Informationen möglichst zutreffend und

vollständig zu liefern (auf kommunaler Ebene dürften sinnvollerweise neben der Kämmerei und den Fachbereichen z. B. auch Vertreter des Rechtsamts, des Rechnungsprüfungsamts und der IT einzubinden sein).

- (2.) Unbedingt noch in 2016: **Beginnen mit der umsatzsteuerlichen Bestandsaufnahme** (durch umfassende „Einnahmen- und Vertragsinventur“), die dann im Übergangszeitraum bis Ende 2020 stetig „verfeinert“ und mit allen notwendigen Folgemaßnahmen (z. B. Vertragsanpassungen, Aufgabenübertragungen o. ä.) ergänzt werden kann.
- (3.) Unbedingt noch in 2016: Vorbereitung aller notwendigen Gremienentscheidungen hinsichtlich der **„Optionserklärung“** und – sofern eine solche für sinnvoll erachtet wird – Sicherstellung der rechtzeitigen und formal richtigen Abgabe dieser Erklärung beim Finanzamt.

Bei Fragen zu diesem Thema stehen wir – und Ihre bekannten PwC-/ WIBERA-Ansprechpartner – Ihnen gerne zur Verfügung.

Im nächsten Teil unserer Herbstserie befassen wir uns mit Versicherungsthemen, insb. Cyber-Risiken im Krankenhaus.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen **Büros** zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.