
Steuerliche Stellungnahme

Datum: 19. Oktober 2016

Mandant: 31401, Gemeinde Nottuln

Betreff: Ergebnisse der Bestandsaufnahme der steuerlichen Verhältnisse vom 06. Oktober 2016

I. Allgemeines

Durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I 2015, 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) neu gefasst.

Nach dem derzeit noch geltenden § 2 Abs. 3 UStG sind die jPdöR nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA gemäß § 4 KStG) Unternehmer im Sinne des UStG. Nur die durch den BgA erzielten Umsätze sind grundsätzlich steuerbar und gegebenenfalls steuerpflichtig. Die durch § 2 Abs. 3 UStG begründete Unternehmereigenschaft steht jedoch nicht im Einklang mit Art. 13 der MwStSyst-RL, an dem sich schon der BFH in seinen Urteilen in der Vergangenheit orientiert hat. Der Gesetzgeber hat daher zur Anpassung der nationalen Rechtslage an die europarechtlichen Vorgaben die Unternehmereigenschaft der jPdöR neugefasst. Durch das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) wurde § 2 Abs. 3 UStG ersatzlos gestrichen und ein neuer § 2b UStG in das Umsatzsteuerrecht eingeführt.

Durch die Streichung des § 2 Abs. 3 UStG sind jPdöR künftig nicht mehr nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art Unternehmer im Sinne des UStG. Vielmehr finden die allgemeinen Grundsätze des § 2 Abs. 1 und 2 UStG Anwendung. Demnach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt. Die Unternehmereigenschaft einer jPdöR begründet sich demnach also über ihre ausführenden Tätigkeiten, nicht mehr über das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art. Der Bezug zum KStG über den Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) entfällt damit. Die im Körperschaftsteuerrecht von der Finanzverwaltung entwickelte Umsatzgrenze i.H.v. 35.000 € findet auf die Umsatzsteuer daher keine Anwendung mehr. Auch Tätigkeiten, mit denen geringe Umsätze erzielt werden, sind in Zukunft dem Unternehmen der jPdöR zuzurechnen.

Lediglich der neue § 2b UStG enthält Ausnahmen zur Unternehmereigenschaft der jPdöR. Eine jPdöR ist vorbehaltlich des Absatzes 4 nicht als Unternehmer tätig, soweit sie Tätigkeiten ausübt, die der öffentlichen Gewalt obliegen (hoheitliche Tätigkeiten). Das Vereinnahmen von Beiträgen, Gebühren, Zöllen oder sonstigen Abgaben in Zusammenhang mit den hoheitlichen Aufgaben ist unschädlich. Eine unternehmerische Tätigkeit ist gemäß Satz 2 aber auch im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt gegeben, wenn es im Falle einer Nichtbesteuerung zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ kommen würde. Inwieweit eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt oder wann es zu einer „größeren“ Wettbewerbsverzerrung kommt, ist nicht konkret geregelt. In den Absätzen 2 und 3 wurden allerdings Negativmerkmale zu Abgrenzungszwecken aufgenommen, auf die im Einzelfall abgestellt werden muss.

Nach § 27 Abs. 22 S. 1 UStG ist § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung auf Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Januar 2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden. § 2b UStG in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist folglich erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden. Somit gilt im Kalenderjahr 2016 die bisherige Regelung weiter, die Neuregelung ist entsprechend ab dem 1. Januar 2017 anzuwenden. Aber auch nach dem 31. Dezember 2016 wird es auf Grund eines eingeräumten Wahlrechts möglich sein, die bisherige Regelung weiterhin anzuwenden. Nach § 27 Abs. 22 S. 3 UStG ist es den juristischen Personen gestattet, dem Finanzamt gegenüber zu erklären, dass sämtliche Leistungen nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 nach dem bisher geltenden Recht besteuert werden. Diese "Optionserklärung" ist nur einmalig möglich und nur einheitlich für sämtliche Tätigkeiten abzugeben. Somit scheidet eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche aus. Auch die Abgabe einer Optionserklärung für einzelne Organisationseinheit ist unzulässig.

Die Entscheidung darüber, ob die Optionserklärung für eine kommunale Gebietskörperschaft abgegeben werden soll, obliegt dem Rat. Der Rat ist das höchste kommunale Organ und grundsätzlich für alle Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zuständig (sog. "Allzuständigkeit des Rates"). Die Delegationsfiktion nach § 41 Abs. 3 GO findet nur auf die "Geschäfte der laufenden Verwaltung" Anwendung. Geschäfte in diesem Sinne sind Tätigkeiten, die nach Regelmäßigkeit und Häufigkeit zu den üblichen Geschäften gehören, deren Erledigung nach festgefahrenen Grundsätzen auf eingefahrenen Gleisen passiert und die keine besondere Bedeutung für die Gemeinde haben. Dies ist bei der Ausübung des Wahlrechts jedenfalls nicht der Fall. Auch die möglichen finanziellen Auswirkung sowie rechtliche und tatsächliche Schwierigkeiten sprechen für die Zuständigkeit des Rates.

Die Concunia GmbH wurde mit einer Bestandsaufnahme der steuerlichen Verhältnisse beauftragt. Ziel dieser Analyse war es die Grundlagen für die Entscheidung über die Ausübung der Optionserklärung zu schaffen.

II. Ergebnis der Bestandsaufnahme

Im Rahmen unserer Bestandsaufnahme vom 06. Oktober 2016 haben wir die Tätigkeiten der Gemeinde Nottuln in Zusammenarbeit mit den Vertretern der Verwaltung auf steuerliche Risiken nach derzeitiger und künftiger Rechtslage untersucht. Die Einschätzungen beruhen auf Erfahrungen und Erkenntnissen, welche wir im Rahmen unserer beruflichen Tätigkeit gewonnen haben. Darüber liegt der Untersuchung eine Reihe von Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zugrunde, die regelmäßig in der Praxis aufgegriffen werden und bereits Gegenstand diverser Gerichtsverfahren waren. Die Bestandsaufnahme erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Ergebnisse beruhen neben unseren Erfahrungen und Kenntnissen insbesondere auf den uns zur Verfügung gestellten Informationen. Eine Gewähr für die vollständige Erfassung sämtlicher steuerlich relevanter Sachverhalte kann und wird daher von uns nicht übernommen.

Die Gemeinde Nottuln veranlagt zur Zeit die folgenden Betriebe gewerblicher Art:

- BgA Wasser- und Energieversorgung
- BgA Bäder
- BgA PV-Anlage

Unerkannte Betriebe gewerblicher Art konnten im Rahmen der Bestandsaufnahme nicht festgestellt werden. Verpachtungsbetriebe oder Betriebsaufspaltungen liegen nach derzeitigem Erkenntnisstand nicht vor.

Eine Vielzahl von Tätigkeiten wird voraussichtlich mit der erstmaligen Anwendung der neuen Rechtslage umsatzsteuerbar und ggf. auch steuerpflichtig. Hierzu zählen insbesondere folgende Tätigkeiten:

- Kopien für private Zwecke außerhalb der Verwaltung stehender Personen
- Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen
- Personalgestellungen an die GIG und die Projektentwicklungsgesellschaft
- Verkauf von Familienstammbüchern
- Verpachtung Tennisplätze
- Versteigerung nicht abgeholter Fundsachen
- Veranstaltungen im Bürgerzentrum Schulze-Frenkings Hof in Nottuln-Appelhuelsen und im Kultur- und Veranstaltungszentrum Alte Amtmannei in Nottuln
- Vermietung gemeindeeigener Sportanlagen
- Leistungen des Baubetriebshofes auf privatrechtlicher Grundlage (Bsp.: Ausschilde-
rung, Brennholzverkauf)
- Nebenentgelte von Betreibern des Dualen Systems Deutschland
- Jagdverpachtung
- Veranstaltung des Wein-/ Winzerfestes
- Straßen- u. Wanderkartenverkauf

Die Gemeinde Nottuln plant den Neubau einer Sporthalle. Die Baukosten für diese 3-fach-Halle incl. Architektenhonorar sowie Abriss der alten Halle belaufen sich nach aktuellen Schätzungen auf 3,9 Mio. €. Für einen Vorsteuerabzug beim Neubau der Sporthalle kommen drei Gestaltungsalternativen in Betracht:

- Gestaltung eines BgA Sportstätten nach geltender Rechtslage
- Anwendung der Rechtslage des StÄndG 2015 ab dem 01.01.2017
- Vorläufige Abgabe der Optionserklärung und Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige unternehmerische Betätigung.

III. Handlungsempfehlung

Eine abschließende Handlungsempfehlung lässt sich aufgrund der noch offenen Rechtsfragen aktuell nicht geben. Es müssen zunächst die noch offenen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der interkommunalen Zusammenarbeit sowie der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges geklärt werden. Eine Klärung ist derzeit jedoch nur auf Grundlage des Entwurfes des BMF-Schreibens möglich. Das endgültige Anwendungsschreiben des BMF bleibt abzuwarten.

Für die Abgabe der Optionserklärung spricht nach derzeitigem Erkenntnisstand, dass selbst nach dem Entwurf des Anwendungsschreibens noch Rechtsunsicherheiten bei der Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts und bei der Anwendung der Ausnahmenvorschriften des § 2b UStG bestehen. Insbesondere im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit sind die Anwendungsvorschriften noch unpräzise. Darüber hinaus ergibt sich für die Gemeinde Nottuln ein erhöhter Verwaltungsaufwand bei der Erfassung umsatzsteuerrelevanter Sachverhalte. Durch die Ausweitung der Umsatzsteuer-

pflicht auf Leistungen außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art fällt die Nichtaufgriffsgrenze nach R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 weg. Hierdurch können auch geringfügige Leistungen steuerpflichtig werden. Die Anzahl an steuerrelevanten Sachverhalten wird zwangsläufig steigen. Die Ausweitung der Unternehmereigenschaft führt zudem zu einem erhöhten steuerlichen Risiko. Sämtliche Tätigkeiten, die durch die Anwendung des StÄndG 2015 umsatzsteuerrechtlich relevant werden, müssen ab dem 01.01.2017 auch richtig erfasst und an das Finanzamt gemeldet werden. Die Anzahl der möglichen Fehlerquellen steigt somit an. Schließlich wird die Gemeinde (oder die Einwohner) auch finanziell belastet. Sind die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge geringer als die Steuer auf die Leistungserbringung, verbleibt eine Steuerlast. Diese Steuerlast trägt die Gemeinde, wenn sie diese nicht auf die Einwohner abwälzen möchte.

Für eine vorzeitige Anwendung des StÄndG 2015 kann jedoch der etwaige Vorsteuerabzug bei dem Bau der Sporthalle sprechen. Hierbei ist zunächst gründlich zu prüfen, ob der Vorsteuerabzug nicht auch nach der geltenden Rechtslage möglich wäre und ob der Vorsteuerabzug nach dem StÄndG 2015 sicher in Anspruch genommen werden kann. Im Anschluss sind die Vorteile des Vorsteuerabzuges gegen etwaige Nachteile der neuen Rechtslage abzuwägen.

Wir empfehlen zunächst eine Klärung der noch offenen Rechtsfragen: Ist ein Vorsteuerabzug beim Neubau der Sporthalle möglich und wie wirkt sich die neue Rechtslage auf die bestehenden interkommunalen Zusammenarbeiten aus?

gez.

StB Christian Trost