
Steuerrechtliche Stellungnahme

Datum: 17.10.2018

Mandant: 31401; Gemeinde Nottuln

Auftrag: Prüfung der Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs aufgrund unternehmerischer Tätigkeit nach dem StÄndG 2015 durch die Überlassung von Sportstätten an ortsansässige Sportvereine

I. Sachverhalt

Die Gemeinde Nottuln überlässt an mehrere ortsansässige Sportvereine Sportanlagen (Sporthallen, Sportplätze) im Rahmen von gesonderten Verträgen zur Nutzung. Die Sportvereine bezahlen für die Nutzung der Sportstätten ein pauschales Entgelt pro Kalenderjahr. Die Überlassung der Sportstätten an die Sportvereine hat die Gemeinde Nottuln bislang ihrer vermögensverwaltenden, steuerneutralen Sphäre zugeordnet.

Als juristische Person des öffentlichen Rechts ist die Gemeinde Nottuln aktuell nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (nachfolgend: BgA) Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (vgl. § 2 Abs. 3 UStG). Folglich hat sie den Sportvereinen die Überlassung der Sportanlagen bislang ohne Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Aus den Bau- und Sanierungsmaßnahmen für die Sportstätten hat die Gemeinde Nottuln keine Vorsteuer geltend gemacht. Die Auswirkungen des StÄndG 2015 durch die Einführung des § 2b UStG sind für die Gemeinde Nottuln bislang nicht einschlägig, da sie gemäß § 27 Abs. 22 UStG gegen eine Anwendung des § 2b UStG bereits zum 1. Januar 2017 optiert hat.

Im Rahmen des von uns durchgeführten steuerlichen Quick-Checks wurde uns mitgeteilt, dass die Gemeinde Nottuln in naher Zukunft umfangreiche Sanierungsmaßnahmen an ihren Sportstätten und darüber hinaus für das Kalenderjahr 2018 die Errichtung einer neuen 3-fach-Halle plant. Wir haben in diesem Zusammenhang erörtert, ob die Gemeinde Nottuln mit der entgeltlichen Überlassung der Sportstätten an die ortsansässigen Sportvereine nicht bereits einen oder mehrere BgA im Sinne des § 4 KStG begründet. Dies hätte zur Folge, dass die Gemeinde Nottuln den Sportvereinen die Nutzung der Sportstätten mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung stellen und somit aus den Bau- und Instandhaltungsmaßnahmen anteilig die Vorsteuer geltend machen könnte. Im Auftrag der Gemeinde Nottuln haben wir daraufhin bei dem zuständigen Finanzamt Coesfeld mit Datum vom 6. Oktober 2017 durch einen Antrag auf die Erteilung einer verbindlichen Auskunft angefragt, ob die Gemeinde Nottuln mit der Überlassung der noch zu errichtenden 3-fach-Halle an Sportvereine einen BgA im Sinne des § 4 KStG begründen wird und somit den Vorsteuerabzug aus Leistungen, die von einem Unternehmer für diesen BgA ausgeführt werden (betrifft insbesondere die Baukosten der 3-fach-Halle in Höhe von ca. 4,325 Mio. €), nach § 15 UStG (anteilig) den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Mit Schreiben vom 8. November 2017 hat das

Finanzamt Coesfeld mitgeteilt, dass nach seiner Auffassung die Gemeinde Nottuln mit der entgeltlichen Überlassung der 3-fach-Halle keinen BgA, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit begründen wird, da nach seiner Auffassung zu der Überlassungstätigkeit keine Umstände hinzutreten, die dieser einen gewerblichen Charakter verleihen.

In der Sitzung des Haupt- und Finanzfachausschusses der Gemeinde Nottuln vom 28. November 2017 wurde nun diskutiert, ob die Gemeinde Nottuln nicht organisatorische Maßnahmen treffen kann, um die Überlassung der Sportstätten an die Sportvereine gewerbliche zu prägen (z. B. Erhöhung des Nutzungsentgelts, Sicherstellung eines regelmäßigen Ansprechpartners, kurzfristige Überlassung der Sportstätten auch an fremde Dritte) und somit einen BgA begründen könnte. Alternativ wurde die Möglichkeit diskutiert, ob sich eine Unternehmereigenschaft auch aus dem StÄndG 2015 ergeben kann und die Gemeinde Nottuln ggf. die Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG noch vor Ablauf der Frist zum 31. Dezember 2020 zurücknehmen soll.

Die gewerbliche Prägung der Überlassungstätigkeit wäre für die Gemeinde Nottuln und die betroffenen Sportvereine nur durch wesentliche Veränderungen der bestehenden Struktur und damit einhergehendem administrativem Aufwand umzusetzen. Vor dem Hintergrund der nur noch bis spätestens Ende 2020 maßgeblichen alten Rechtslage hat sich der Haupt- und Finanzfachausschuss daher im Nachgang zu der Sitzung vom 28. November 2017 gegen die Prüfung der Begründung eines BgA entschieden. Es soll nun geprüft werden, ob sich für die Gemeinde Nottuln in Bezug auf die Überlassung der Sportstätten eine Unternehmereigenschaft aus dem StÄndG 2015 ergeben kann und inwieweit in diesem Fall eine vorzeitige Rücknahme der Optionserklärung sinnvoll wäre.

II. Abziehbare Vorsteuer

1. Unternehmer

A) Aufhebung des § 2b Abs. 3 UStG

Zum Vorsteuerabzug sind ausschließlich Unternehmen im Sinne der §§ 2 und 2a UStG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt (vgl. Abschnitt 15.1 UStAE). Bislang knüpfte die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gemäß § 2 Abs. 3 UStG an das Vorliegen eines BgA im Sinne des § 4 KStG an. Diese Anknüpfung an das KStG wurde im Rahmen des StÄndG 2015 aufgegeben. Nach den Regelungen des StÄndG 2015 ist nun vielmehr entscheidend, ob die juristischen Personen des öffentlichen Rechts Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage erbringt oder eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt (vgl. § 2b Abs. 1 UStG).

Die Regelungen nach dem StÄndG 2015 sind grds. auf alle Umsätze anzuwenden, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts ab dem 1. Januar 2017 ausführt. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann aber dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG a.F. weiterhin für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen anwendet. Diese Erklärung war seitens der juristischen Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31. Dezember 2016 beim zuständigen Finanzamt abzugeben.

B) Neuregelungen durch das StÄndG 2015

Für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind die allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgeblich. Danach sind sie grundsätzlich als Unternehmer anzusehen, wenn sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben. Sind juristische Personen des öffentlichen Rechts wirtschaftlich im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig, gelten sie jedoch gleichwohl nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG).

Nach herrschender Meinung erbringen Kommunen mit der entgeltlichen Vermietung von Sportstätten an Sportvereine grundsätzlich eine Leistung auf privatrechtlicher Grundlage (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 2016, Az. V R 44/15) und fallen somit grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 UStG. Ein Ausnahmetatbestand nach § 2b UStG findet hingegen keine Anwendung.

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dazu kann auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit gehören. Für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft sind jedoch auch die unionsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Danach gilt als Unternehmer, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von Ort, Zweck und Ergebnis ausübt (vgl. Art 9 Abs. 1 MwStSyStRL). Zum Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts haben der EuGH und der BFH zuletzt in mehreren Urteilen Stellung genommen.

EuGH-Urteil vom 12. Mai 2016

In dem Urteil „Gemeente Borsele“ vom 12. Mai 2016 (Az. C-520/14) hat der EuGH entschieden, dass eine Gemeinde mit dem Schülertransport keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wenn die Eltern der Schüler für die Beförderung eine pauschale Gebühr entrichten und diese nur zu ca. 3 % der anfallenden Kosten deckt. Das Vorliegen eines Entgelts alleine reiche hier für die wirtschaftliche Tätigkeit nicht aus. Vielmehr müsse auch ein Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und Entgelt bestehen.

Die in dem Urteilsfall vorliegende Asymmetrie zwischen Entgelt und entstandenen Kosten lasse darauf schließen, dass es an einem tatsächlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistung fehlt. Damit weise die Leistung nicht die erforderliche Unmittelbarkeit auf, um diesen Gegenwert als ein Entgelt für diese Dienstleistung und damit diese als Beförderungsleistungen als eine wirtschaftliche Tätigkeit ansehen zu können. Weiterhin ist nach Ansicht des EuGH festzustellen, dass die Bedingungen, unter denen die Dienstleistungen von der Gemeinde erbracht werden, sich von denen unterscheiden, unter denen die Tätigkeit der Personenbeförderung üblicherweise vorgenommen wird und die Gemeinde somit keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt erbracht habe. Vielmehr sei die Gemeinde im Rahmen ihrer Daseinsvorsorge selbst zum Endverbraucher der Beförderungsleistungen geworden.

BFH-Urteil vom 15. Dezember 2016

In dem Urteil des 5. Senats vom 15. Dezember 2016 (Az. V R 44/15) hat der BFH die o. a. Auffassung des EuGH aufgegriffen. In dem Urteilsfall hatte eine Kommune an ihre Tochtergesellschaft ein Freizeitbad gegen ein geringes Entgelt verpachtet und gleichzeitig die Verluste der Tochtergesellschaft durch einen Zuschuss ausgeglichen. Der BFH hat die Unternehmereigenschaft der Kommune abgelehnt und den Fall zur weiteren Klärung des Sachverhalts an das zuständige Finanzgericht zurückverwiesen. Nach Ansicht des BFH fehle es an einem kostendeckenden Entgelt und somit einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Weiterhin hat der BFH darauf hingewiesen, dass die Kommune mangels der Unternehmereigenschaft nicht Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft zu der Betreibergesellschaft sein kann.

BFH-Urteil vom 28. Juni 2017

In dem Urteil des 11. Senats des BFH vom 28. Juni 2017 (Az. XI R 12/15) zu Grunde liegenden Streitfall hatte eine Gemeinde eine Sporthalle an Sportvereine vermietet und begehrte den Vorsteuerabzug aus der Herstellung der Sporthalle. Das zuständige Finanzamt versagte der Gemeinde den anteiligen Vorsteuerabzug zunächst, da es die Auffassung vertrat, dass die Gemeinde auf Grund des geringen Kostendeckungsgrads (2,07 %) des Entgelts von 1,50 € je Stunde und Halleneinheit keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten würde und somit auch nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG geworden sei. Das Finanzamt begründete diese Auffassung u. a. mit Verweis auf die o.g. Urteile des EuGH und des BFH, die bereits bei einem geringen Kostendeckungsgrad die wirtschaftliche Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verneint hätten. Darüber hinaus bestritt das Finanzamt, dass das von der Gemeinde erhobene Entgelt für die Überlassung der Sporthalle allgemein üblich und angemessen sei. Weiterhin habe die Gemeinde mit der Überlassung der Sporthallen keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt erbracht.

In dem Urteil hat der BFH dem Finanzamt widersprochen und die unternehmerische Tätigkeit der Gemeinde bestätigt. Nach Auffassung des BFH sei die wirtschaftliche Tätigkeit nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass das erhobene Entgelt nur einen geringen Teil der Kosten decke. Der Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem zu entrichtenden Gegenwert weist aus Sicht des BFH die erforderliche Unmittelbarkeit auf, weil die Gemeinde eine Leistung am Markt anbiete, das Entgelt marktüblich sei und von der tatsächlichen Nutzungsanspruchnahme abhängige. Für den BFH ist es dabei unerheblich, ob der Kostendeckungsgrad wie von der Gemeinde vorgetragen bei 12,03 % liege oder niedriger sei.

Anders als in den Urteilen des EuGH und des 5. Senats stelle die Überlassung der Sporthalle dabei aufgrund der vorliegenden Entgeltverordnung eine Leistung am Markt dar, wo die Gemeinde nicht als Endverbraucher von am Markt erworbenen Leistungen sondern als Unternehmer in Erscheinung getreten sei. Das von der Gemeinde erhobene Entgelt in Höhe von 1,50 € je Stunde und Halleneinheit sei zudem angemessen und für gemeindeeigene Mehrzweckhallen allgemein üblich. Dies ergebe sich auch aus einem Vergleich zu Nachbargemeinden, die ihre Sporthallen für vergleichbare Entgelte an Sportvereine überlassen. Darüber hinaus sei die von dem jeweiligen Verein zu entrichtende Gegenleistung abhängig von der Anzahl der belegten Stunden und genutzten Hallenteile, so dass es nicht an der erforderlichen Unmittelbarkeit zwischen Leistung und Gegenleistung fehle. In dem EuGH-Urteil „Gemeente Borsele“ hingegen sei seitens der Gemeinde eine Gebühr von den Eltern unabhängig davon erhoben worden, in welchem Umfang die Gemeinde die Kinder der Eltern befördert. Hier liegt, auch nach Auffassung des BFH, keine wirtschaftliche Tätigkeit vor.

Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass eine Kommune mit der entgeltlichen Überlassung von Sportstätten nur dann Unternehmer ist, wenn sie auch eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet. Das Vorliegen eines Entgelts ist allein nicht ausreichend.

2) Gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ist nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehbar (Abschnitt 15.2 Abs. 1 UStAE). Die Gemeinde Nottuln kann somit grundsätzlich die Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, die sie für die von ihr bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen gesetzlich schuldet.

3) Leistungen eines anderen Unternehmers

Weiterhin ist nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehbar. Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit, dass der Gemeinde Nottuln die Vorsteuer von einem anderen Unternehmer in Rechnung gestellt wird.

4) Zuordnung zum Unternehmen

Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist. Leistungsempfänger ist regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung. Ein Unternehmer, der für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist, ist nach § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung von entgeltlichen Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Ob eine Leistung für unternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Danach muss die Verwendung der bezogenen Leistung für unternehmerische Tätigkeiten objektiv möglich sein. Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (Abschnitt 15. 2b Abs. 3 UStAE).

Wird eine Leistung ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen. Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen. Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10 %, greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 S. 2 UStG.

III. Abzugsfähige Vorsteuer

Unternehmer im Sinne des § 2 UStG können die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer aus ihren Eingangsrechnungen geltend machen (vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG). Verwenden Unternehmer die Eingangsleistungen zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen, ist der Vorsteuerabzug hingegen ausgeschlossen (vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Verwendet der Unternehmer Eingangsumsätze nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist die Vorsteuer im Wege einer sachgerechten Schätzung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen (vgl. § 15 Abs. 4 S. 1 u. 2 UStG). Die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG sind entsprechend anzuwenden, wenn Eingangsleistungen für den wirtschaftlichen und den nicht wirtschaftlichen Bereich eines Unternehmers bestimmt sind (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 S. 4 UStAE).

Soweit eine juristische Person des öffentlichen Rechts Leistungen für ihren nichtunternehmerischen Bereich bezieht, scheidet ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG aus. Dies gilt auch dann, wenn sie von der Option nach § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch macht und soweit sie im Optionszeitraum nicht nach § 2 Abs. 3 UStG unternehmerisch tätig ist.

Bezieht die juristische Person des öffentlichen Rechts im Optionszeitraum Leistungen, ist für den Vorsteuerabzug danach zu unterscheiden, ob die erstmalige Verwendung noch im Optionszeitraum erfolgt. Erfolgt die erstmalige Verwendung der Leistung während des Optionszeitraums nichtunternehmerisch und wird sie bei einer erstmaligen Verwendung nach dessen Ablauf unternehmerisch verwendet, ist ein Vorsteuerabzug im Leistungsbezug aus-

geschlossen. Jedoch kann die juristische Person des öffentlichen Rechts aus dieser Leistung unter den weiteren Voraussetzungen Vorsteuer aus einer Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 15a UStG geltend machen (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016).

Beispiel: Die Kommune macht bis zum 31. Dezember 2020 von der Option nach § 27 Abs. 22 S. 3 UStG Gebrauch. In den Jahren 2018 und 2019 lässt sie ein Gebäude errichten. Die Fertigstellung erfolgt am 31. Juli 2019. Ab dem 1. August 2019 erfolgt die Vermietung im Rahmen einer nichtunternehmerischen Vermögensverwaltung. Die Kommune verzichtet ab dem 1. Januar 2021 nach § 9 UStG auf die Steuerfreiheit.

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren (vgl. § 15a Abs. 1 UStG). Die Vorgaben des § 15a Abs. 1 UStG geltend entsprechend für sonstige Leistungen (z. B. Instandhaltungsleistungen), die an einem Wirtschaftsgut durchgeführt worden sind (vgl. § 15a Abs. 3 S. 1 UStG).

Die Grundsätze für Leistungsbezüge im Optionszeitraum nach § 27 Abs. 22 UStG gelten für Leistungsbezüge vor dem 1. Januar 2017 entsprechend. Erfolgt die erstmalige Verwendung einer solchen Leistung bereits vor dem 1. Januar 2017, kommt auch bei diesen Leistungen eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in Betracht (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016).

Eine mögliche Befreiung von der Umsatzsteuer ergibt sich dabei weder aus § 4 Nr. 12 lit. a UStG (Vermietung von Grundstücken und Grundstücksteilen) noch aus § 4 Nr. 22 lit. b UStG (sportliche Veranstaltungen). Die Vermietung von Sportanlagen ist nach Ansicht des BFH in dem Urteil vom 31. Mai 2001 (Az. V R 97/98) eine einheitliche Leistung, die nicht in eine umsatzsteuerbefreite Gebäudeüberlassung und eine umsatzsteuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen aufgeteilt werden darf. Insofern würde auch die Überlassung von Außenanlagen nicht in den Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift fallen.

IV. Widerruf der Optionserklärung

Die Regelungen nach dem StÄndG 2015 sind grds. auf alle Umsätze anzuwenden, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts ab dem 1. Januar 2017 ausführt. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann aber dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG a.F. weiterhin für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen anwendet. Diese Erklärung war seitens

der juristischen Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31. Dezember 2016 beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Sie kann jedoch mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres widerrufen werden (vgl. § 27 Abs. 22 UStG). Auch ein rückwirkender Widerruf zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahres ist nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich möglich. Dies gilt allerdings nur für solche Veranlagungszeiträume, deren Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung noch änderbar ist, d.h. für die noch keine materielle Bestandskraft eingetreten ist (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, Az. III C 2 – S7107/16/10001).

Nach den uns gegebenen Informationen hat die Gemeinde Nottuln die Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG abgegeben und somit gegen die Anwendung des § 2b UStG optiert. Sie könnte jedoch die Optionserklärung mit Wirkung frühestens zum 1. Januar 2017 widerrufen. In der Folge würde die Gemeinde dann mit allen ihren Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und ggf. weiteren Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (z. B. Beistandsleistungen an andere Kommunen) der Umsatzsteuer unterliegen, sofern keine Befreiungsvorschrift des § 4 UStG Anwendung findet.

V. Handlungsempfehlungen

Die Sportstätten der Gemeinde Nottuln werden bislang vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich der Gemeinde Nottuln zugeordnet. Die Leistungen gegenüber den Sportvereinen unterliegen insofern nicht der Umsatzsteuer. Aus den Bau- und Instandhaltungsmaßnahmen als auch den laufenden Betriebskosten kann die Gemeinde Nottuln daher aktuell keinerlei Vorsteuern geltend machen. Nach Geltung des StÄndG 2015 (spätestens ab dem 01. Januar 2021) und Umsetzung der Maßnahmen nach Ziffer 3 könnte die Gemeinde Nottuln die Überlassung der Sportstätten an die Sportvereine als unternehmerische Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig ausführen. Sodann könnte sie aus den Bau- und Sanierungskosten und den laufenden Betriebskosten insoweit die Vorsteuer geltend machen, als dass die Sportstätten an die Sportvereine überlassen und nicht für den Schulsport genutzt werden.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH kann die Gemeinde Nottuln mit der Überlassung von Sportstätten an die ortsansässigen Sportvereine auch gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und somit eine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG begründen. Dabei sollte die Gemeinde Nottuln allerdings beachten, dass die Sportvereine ein Entgelt entrichten, das in Abhängigkeit zu den in Anspruch genommenen Halleneinheiten und Stunden steht und marktüblich ist. Zu diesem Zweck könnte sie Auskünfte von Nachbargemeinden einholen, für welches Entgelt diese ihre Sportstätten an ortsansässige Sportvereine überlassen. Inwieweit das Entgelt geeignet ist, die entstandenen Kosten der Gemeinde Nottuln zu decken, ist aus Sicht des 11. Senats unerheblich. Nach der Auffassung des 5. Senats des BFH müsste die Gemeinde Nottuln darüber hinaus jedoch von den Sportvereinen ein Entgelt erhalten, das zumindest den Betrag von 5 % der Kosten deckt.

Nach den uns vorliegenden Informationen bezahlen die Sportvereine aktuell der Gemeinde Nottuln für die Nutzung von Sportstätten eine Nutzungsgebühr von pauschal 1.200 € jährlich pro Halleneinheit. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des BFH besteht die Gefahr, dass sowohl Finanzverwaltung als auch Rechtsprechung aufgrund eines pauschalen Entgelts zu dem Schluss kommt, dass die Gemeinde Nottuln, unabhängig von der tatsächlichen Nutzung, mit der Überlassung der Sporthallen an die Sportvereine keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, da kein Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und entrichtetem Gegenwert besteht.

Wir empfehlen daher, dass die Gemeinde Nottuln eine Entgeltordnung mit den Sportvereinen über die Nutzung der Sportstätten vereinbart. Darin sollte ein festes Entgelt für die Nutzung pro Stunde und Halleneinheit festgesetzt werden. Das Entgelt sollte dabei nicht unter 1,50 € pro Stunde und Halleneinheit liegen und zumindest nach den Planungen 5 % der anfallenden Kosten decken. Aufgrund der nicht eindeutigen Rechtsprechung zu der Höhe des notwendigen Entgelts, empfehlen wir, dass die Gemeinde Nottuln die Entgeltverordnung über die Nutzung der Sportstätten im Vorfeld verbindlich mit dem Finanzamt Coesfeld abstimmt.

Anhand der uns freundlicherweise überlassenen Ergebnisrechnungen und Belegungspläne für die Sportstätten der Gemeinde Nottuln haben wir eine Beispielrechnung für die Ermittlung eines möglichen Entgelts durchgeführt. Bei einem kostendeckenden Entgelt von 5 % würden sich dabei folgende Nutzungsentgelte pro Stunde und Halleneinheit ergeben:

Kostendeckendes Soll-Entgelt von 5 %

Sportanlage	laufende Betriebskosten 2015	laufende Betriebskosten 2016	Betriebskosten Durchschnitt	Betriebskosten pro Stunde	davon 5%
Mehrzweckhalle am Gymnasium Nottuln (3-fach)	134.423,37 €	104.187,61 €	119.305,49 €	14,20 €	0,71 €
Turnhalle Niederstockumer Weg	42.154,12 €	42.998,38 €	42.576,25 €	15,21 €	0,76 €
Turnhalle Appelhülsen	101.781,86 €	50.449,36 €	76.115,61 €	19,42 €	0,97 €
Turnhalle Darup	7.592,16 €	6.168,47 €	6.880,32 €	2,05 €	0,10 €
Turnhalle Schapdetten	45.416,08 €	44.939,53 €	45.177,81 €	11,52 €	0,58 €
4 Sportplätze	333.799,63 €	347.484,58 €	340.642,11 €	30,41 €	1,52 €

Nach dem aktuellen Belegungsplan für die Sportstätten würden sich bei diesen Nutzungsentgelten für die einzelnen Sportvereine folgende Mehr-/bzw. Minderkosten ergeben:

Vergleich Ist-/Soll-Entgelt (5% Kostendeckung)

Sporthalle	Sportverein	Nutzungsstunden pro Woche	Entgelt pro Stunde	Entgelt pro Jahr	Entgelt bislang	Abweichung
Mehrzweckhalle am Gymnasium	DJK	62,0	0,71 €	1.761,18 €	3.600,00 €	-1.838,82 €
Turnhalle Niederstockumer Weg	DJK	25,5	0,76 €	775,50 €	1.200,00 €	-424,50 €
Turnhalle Appelhülsen	Arminia	56,0	0,97 €	2.174,73 €	1.200,00 €	974,73 €
Turnhalle Darup	Borussia	34,0	0,10 €	139,24 €	1.200,00 €	-1.060,76 €
Turnhalle Schapdeten	Fortuna	59,0	1,52 €	3.588,91 €	1.200,00 €	2.388,91 €

Bei einem Mindestnutzungsentgelt von 1,50 € pro Stunde und Halleneinheit würden sich für die Sportsvereine in der Gemeinde Nottuln folgende Mehr-/bzw. Minderkosten ergeben:

Vergleich Ist-/Soll-Entgelt (Mindestnutzungsentgelt 1,50 €)

Sporthalle	Sportverein	Nutzungsstunden pro Woche	Entgelt pro Stunde	Entgelt pro Jahr	Entgelt bislang	Abweichung
Mehrzweckhalle am Gymnasium	DJK	62,0	1,50 €	3.720,00 €	3.600,00 €	120,00 €
Turnhalle Niederstockumer Weg	DJK	25,5	1,50 €	1.530,00 €	1.200,00 €	330,00 €
Turnhalle Appelhülsen	Arminia	56,0	1,50 €	3.360,00 €	1.200,00 €	2.160,00 €
Turnhalle Darup	Borussia	34,0	1,50 €	2.040,00 €	1.200,00 €	840,00 €
Turnhalle Schapdeten	Fortuna	59,0	1,52 €	3.587,20 €	1.200,00 €	2.387,20 €

In diesem Zusammenhang ist für die Gemeinde Nottuln insbesondere der Bau und die Nutzung der neuen 3-fach-Halle von Bedeutung.

Bei einer angenommenen Nutzung der neuen 3-fach-Halle die der bisherigen Nutzung der Sporthalle am Wellenbad (2-fach-Halle) - auch bezogen auf die Halleneinheiten - entspricht stellt sich die Situation für die Vereine bei einem Nutzungsentgelt von 1,50 € pro Stunde und Halleneinheit wie folgt dar.

Sporthalle	Sportverein	Nutzungsstunden pro Woche	Entgelt pro Stunde	Entgelt pro Jahr	Entgelt bislang (2-fachHalle)	Abweichung
3-fach-Halle	DJK	65	1,50 €	3.900,00 €	2.400,00 €	1.500,00 €

Für die 3-fach-Halle erwartet die Gemeinde Nottuln nach den uns vorliegenden Informationen Baukosten in Höhe von 4,325 Mio. €, in denen Vorsteuerbeträge in Höhe von ca. 690.000 € enthalten sein werden. Wie schon in der verbindlichen Auskunft vom 6. Oktober 2017 dargestellt, geht die Gemeinde Nottuln von einem Anteil von 24 % für die schulische Nutzung und einem Anteil von 76 % für die Überlassung an die Sportsvereine aus. Nach den uns gegebenen Informationen ist eine Inbetriebnahme der 3-fach-Halle für das Jahr 2018 geplant.

Maßgeblich für den sofortigen Abzug der Vorsteuer bei Leistungsbezug und Rechnungsstellung ist die beabsichtigte Nutzung im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung. Wird die Halle bei der erstmaligen Nutzung zwar nichtwirtschaftlich im Rahmen der Vermögensverwaltung, ab dem 01. Januar 2021 mit Geltung des StÄndG 2015 jedoch unternehmerisch verwandt, so kann die Gemeinde die Vorsteuer nicht sofort geltend machen. Es kommt jedoch, wie dargelegt, eine Korrektur nach § 15a UStG in Betracht. Der 10-jährige Berichtigungszeitraum gemäß § 15a UStG beginnt dabei mit erstmaliger Nutzung im Jahr 2018 und endet entsprechend im Jahr 2028. Ab Geltung des StÄndG 2015 zum 01. Januar 2021 kann die Gemeinde jährlich 1/10 der Vorsteuer welche sie aufgrund der unternehmerischen Nutzung ziehen könnte geltend machen.

Sollte die Gemeinde Nottuln die Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG mit Wirkung zum 1. Januar 2018 oder einem früheren Zeitpunkt zurücknehmen, würde für sie bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung in 2018 die Regelung des StÄndG 2015 gelten. Die Gemeinde könnte aus den ihr im Kalenderjahr 2018 in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträgen die Vorsteuer dann sogar sofort geltend machen. In diesem Fall unterläge sie allerdings auch sofort den Regelungen des StÄndG 2015.

Bei einer späteren Rücknahme der Optionserklärung (bspw. zum 1. Januar 2019 oder zum 1. Januar 2020) käme immerhin noch nach § 15a UStG eine zusätzliche Vorsteuerberichtigung (neben den Jahren 2021 – 2028 (s.o.)) aus den Baukosten für die entsprechenden Kalenderjahre (2019 und/oder 2020) in Betracht. Darüber hinaus könnte die Gemeinde Nottuln in den Kalenderjahren 2019 und/oder 2020 die Vorsteuer aus den laufenden Betriebskosten der 3-fach-Halle und der weiteren Sportanlagen geltend machen.

Die möglichen Vorsteuerberichtigungen für die Kalenderjahre 2019 und/oder 2020 aus dem Bau der 3-fach-Halle haben wir nachfolgend überschlägig berechnet:

Vorsteuer- Beträge		Nutzung- Sportvereine		Korrektur- schlüssel		Vorsteuer- berichtigung
690.000 €	x	76 %	x	10 %	=	52.500 €

Durch die Rücknahme der Optionserklärung könnte die Gemeinde Nottuln aus dem Bau der 3-fach-Halle pro Kalenderjahr eine Vorsteuerberichtigung von ca. 52.500 € erwirken. Darüber hinaus wäre zu prüfen, ob in der Vergangenheit noch weitere Bau- oder Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt worden sind, für die eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG infrage kommt bzw. für die Kalenderjahre 2019 und 2020 solche Maßnahmen geplant sind.

In Ihrer E-Mail vom 12. Dezember 2017 hat Frau Block die Mitglieder des Haupt- und Finanzfachausschusses darauf aufmerksam gemacht, dass eine Umstellung auf die Anforderungen des § 2b UStG aus Sicht der Verwaltung frühestens zum 1. Januar 2020 möglich sei. Eine zusätzliche Korrektur nach § 15a UStG käme somit lediglich für das Kalenderjahr 2020 infrage.

Die Gemeinde Nottuln muss somit entscheiden, ob sie die Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG zurücknehmen und die Vermietung der Sportstätten bereits vor Anwendung des StÄndG 2015 mit Wirkung zum 1. Januar 2021 als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ausgestalten soll. Dadurch könnte die Gemeinde Nottuln insbesondere aus dem Bau der 3-fach-Halle hohe Vorsteuerbeträge geltend machen (ca. 52.500 € für die Kalenderjahre 2019 und/oder 2020).

Auf der anderen Seite ist jedoch zu berücksichtigen, dass durch die frühzeitige Rücknahme der Optionserklärung bereits die Neuregelungen des § 2b UStG für die gesamte Gemeinde Nottuln in vollem Umfang Anwendung finden werden. Es wären somit nicht nur die Überlassung der Sportstätten an die Sportvereine umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig, sondern ggf. auch alle weiteren Leistungen der Gemeinde Nottuln auf privatrechtlicher Grundlage sowie die Beistandsleistungen an andere Kommunen, die nicht durch § 2b Abs. 3 UStG geschützt sind (vgl. hierzu unsere Ausführungen in dem steuerlichen Quick-Check vom 7. Dezember 2016). Darüber hinaus kann die frühere Anwendung der Regelungen des StÄndG 2015 auf die Gemeinde Nottuln auch zu Kosten im Verwaltungsbereich führen. Dies betrifft nicht nur die einmaligen Umstellungskosten, die auch zu einem späteren Zeitpunkt anfallen würden, sondern auch die laufende Bearbeitung der steuerlichen Sachverhalte im Rahmen der Buchhaltung sowie der Erstellung von Steuervoranmeldungen und –jahreserklärungen. Nach unseren Erfahrungen aus anderen Kommunen in der Größenordnung der Gemeinde Nottuln ist für diese Tätigkeiten die Schaffung einer halben Vollzeitstelle in der Verwaltung notwendig.

IV. Fazit

Die Gemeinde Nottuln sollte die entgeltliche Überlassung der Sportstätten an die Sportvereine so ausgestalten, dass diese als wirtschaftliche Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig wird. Voraussetzung ist, dass sie den Sportvereinen die Nutzung zu einem angemessenen Entgelt in Rechnung stellt und Leistung und Entgelt in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Zu diesem Zweck sollte die Gemeinde Nottuln mit den Sportvereinen eine Entgeltverordnung vereinbaren, aus der die genauen Konditionen für die Überlassung der Sportstätten hervorgehen. Im Gegenzug könnte die Gemeinde Nottuln aus Bau- und Instandhaltungsmaßnahmen sowie den laufenden Betriebskosten (anteilig) die Vorsteuer geltend machen bzw. für bereits abgeschlossene oder begonnene Bau- und Instandhaltungsmaßnahmen eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG durchführen.

Da die Gemeinde Nottuln nach der Auffassung des Finanzamts Coesfeld mit der Überlassung von Sportstätten an die ortsansässigen Sportvereine keinen BgA im Sinne des § 4 KStG begründet und gemäß § 27 Abs. 22 UStG gegen die sofortige Anwendung des § 2b UStG optiert hat, stellt die Überlassung der Sportanlagen unter den übrigen Voraussetzungen für die Gemeinde Nottuln jedoch erst mit Anwendung des StÄndG 2015 zum 1. Januar 2021 eine umsatzsteuerbare Leistung dar.

Fraglich ist, ob die Gemeinde Nottuln durch die Rücknahme der Optionserklärung bereits vorher den § 2b UStG anwenden soll. Auf der einen Seite könnte sie bereits in den Kalenderjahren ab 2017 Vorsteuerbeträge aus Bau- und Instandhaltungsmaßnahmen sowie den laufenden Aufwendungen für den Betrieb der Sportstätten geltend machen und für bereits beendete Bau- und Instandhaltungsprojekte Vorsteuerkorrekturen durchführen. So könnte die Gemeinde Nottuln in 2019 und 2020 für den Bau der 3-fach-Halle in 2019 und 2020 jeweils eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von jeweils ca. 52.500 € durchführen.

Auf der anderen Seite würden jedoch durch die frühere Einführung des § 2b UStG diverse Leistungen der Gemeinde Nottuln, insbesondere solche auf privatrechtlicher Grundlage, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Darüber hinaus könnte die verfrühte Anwendung des § 2b UStG auch mit umfangreichem Verwaltungsaufwand verbunden sein.

Wir bitten Sie daher, die von uns gegebenen Hinweise intern zu diskutieren und das weitere Vorgehen mit uns abzustimmen.

Im Falle von Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Concunia GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

ppa. Henning Overkamp
Rechtsanwalt
Steuerberater

Da die Gemeinde Nottuln nach der Auffassung des Finanzamts Coesfeld mit der Überlassung von Sportstätten an die ortsansässigen Sportvereine keinen BgA im Sinne des § 4 KStG begründet und gemäß § 27 Abs. 22 UStG gegen die sofortige Anwendung des § 2b UStG optiert hat, stellt die Überlassung der Sportanlagen unter den übrigen Voraussetzungen für die Gemeinde Nottuln jedoch erst mit Anwendung des StÄndG 2015 zum 1. Januar 2021 eine umsatzsteuerbare Leistung dar.

Fraglich ist, ob die Gemeinde Nottuln durch die Rücknahme der Optionserklärung bereits vorher den § 2b UStG anwenden soll. Auf der einen Seite könnte sie bereits in den Kalenderjahren ab 2017 Vorsteuerbeträge aus Bau- und Instandhaltungsmaßnahmen sowie den laufenden Aufwendungen für den Betrieb der Sportstätten geltend machen und für bereits beendete Bau- und Instandhaltungsprojekte Vorsteuerkorrekturen durchführen. So könnte die Gemeinde Nottuln in 2019 und 2020 für den Bau der 3-fach-Halle in 2019 und 2020 jeweils eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von jeweils ca. 52.500 € durchführen.

Auf der anderen Seite würden jedoch durch die frühere Einführung des § 2b UStG diverse Leistungen der Gemeinde Nottuln, insbesondere solche auf privatrechtlicher Grundlage, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Darüber hinaus könnte die verfrühte Anwendung des § 2b UStG auch mit umfangreichem Verwaltungsaufwand verbunden sein.

Wir bitten Sie daher, die von uns gegebenen Hinweise intern zu diskutieren und das weitere Vorgehen mit uns abzustimmen.

Im Falle von Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Concunia GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

ppa. Henning Overkamp
Rechtsanwalt
Steuerberater