

Wie Verwaltungen das „2b-Monster“ bezähmen

Mit der Einführung des § 2b Umsatzsteuergesetz sind kommunale Verwaltungen gefordert, die Auswirkungen gesetzlicher Änderungen zu analysieren. Durch eine systematische und strukturierte Vorgehensweise können Aufgaben, Leistungen und Vertragsbeziehungen zeitsparend und sachgerecht bewertet werden.

Autoren



Michael Kubach

ist Geschäftsführer von Beratungsraum, Kommunal- und Unternehmensberatung GmbH.



Thomas Leipnitz

ist Fachanwalt für Steuerrecht bei Petersen Hardraht Pruggmayer Rechtsanwälte PmbB.



Birgit Porompka

ist Steuerberaterin und Geschäftsführerin bei Petersen Hardraht Pruggmayer Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG.



Mit der Einführung des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) verließ der Gesetzgeber den zuvor eingeschlagenen Weg, um eine wettbewerbsneutrale Besteuerung zu erreichen. Faktisch aufgegeben wurde die seit dem Umsatzsteuergesetz von 1967 bestehende komplizierte Verzahnung von Umsatzsteuerrecht mit dem körperschaftsteuerrechtlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art in Bezug auf die Unternehmereigenschaft von juristischen

Personen des öffentlichen Rechts. Notwendig wurde dies, da der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Rechtsprechung die Altregelung (§ 2 Abs. 3 UStG) konsequent europarechtskonform auslegte und so teilweise die bestehende Finanzverwaltungspraxis unter anderem bei den Bestandsleistungen aushebelte. Der Gesetzgeber hat mit dem § 2b UStG nun den Versuch unternommen, die bisherige Rechtsprechung des BFH und die Regelungen der Mehrwertsteuersystemricht-

linie (MwStSystRL) in das deutsche Umsatzsteuerrecht zu integrieren. So wird die juristische Person des öffentlichen Rechts nach § 2b Abs. 1 UStG unternehmerisch tätig, sobald sie Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage erbringt. Dies ist nunmehr auch für Kooperationen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu beachten. Die sogenannten Beistandsleistungen waren bisher zumeist auch dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie auf einer privatrechtlichen Grundlage basierten.

Schutz vor Wettbewerbsverzerrungen

In § 2b Abs. 2 UStG werden die Sachverhalte aufgezählt, in denen von vornherein keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Der Gesetzgeber normiert dabei eine quantitative Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 Euro, bei der Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von Praktikabilitätsgründen ausgeschlossen sein sollen. Es ist zumindest aus unionsrechtlicher Sicht sehr mutig, dass ein nationales Gesetz Kriterien für das Nichtvorliegen von Wettbewerbsverzerrungen aufstellt. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinen Urteilen hinsichtlich des Bestehens von Wettbewerbsverzerrungen auf die Entscheidung im Einzelfall hingewiesen. Die in § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG getroffene Regelung überzeugt. Soweit ein privater Unternehmer einen nach § 9 UStG unverzichtbar steuerfreien Umsatz bewirkt, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 UStG). Damit kommt es in diesen Fällen nicht zu einer Ungleichbehandlung zwischen privaten Unternehmern und juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die hoheitlich tätig werden und daher keinen Vorsteuerabzug besitzen.

Wesentlich im Rahmen der Neuregelung sind auch die Abgrenzungskriterien für den Fall der Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben (§ 2b Abs. 3 UStG) im Hinblick auf das Vorliegen beziehungs-

weise Nichtvorliegen von größeren Wettbewerbsverzerrungen. Hier soll auf das bisher veröffentlichte Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16. Dezember vergangenen Jahres verwiesen werden (siehe BStbl.I 2016, 1451). Den Abschluss der Neuregelung bildet § 2b Abs. 4 UStG, der die Altregelungen aus § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG übernimmt und durch einen Verweis auf die im Anhang des im MwStSystRL aufgeführten Tätigkeiten ergänzt. Nun waren die juristischen Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31. Dezember 2016 aufgefordert zu entscheiden, ob sie die Neuregelung sofort (ab dem 1. Januar 2017) oder erst ab dem 1. Januar 2021 anwenden (Optionserklärung, § 27 Abs. 22 UStG). Ob die Neuregelung in allen Einzelheiten von den Gerichten als europarechtskonform angesehen wird, werden wir wahrscheinlich auch nicht vor Ablauf dieses Zeitraums erfahren.

Handlungsbedarf der Kommunen

Was bedeutet diese Gesetzänderung aber konkret für die Kommunen? Welchen Handlungsbedarf ergeben sich sowohl für den Fall der Nutzung der Optionserklärung als auch für den Fall der Nichtanwendung? Die Kommunen stehen vor der Herausforderung, die positiven und negativen Auswirkungen der gesetzlichen Änderungen zu identifizieren und zu bewerten. Die wesentlichste Herausforderung ist dabei, alle Aufgaben, Leistungen und Vertragsbeziehungen so zu erheben, dass eine Analyse und Bewertung im Sinne des § 2b UStG überhaupt möglich wird. Auf Basis des Haushalts sind sämtliche Einnahmen daraufhin zu überprüfen, ob sie der Umsatzbesteuerung nach den neuen Grundsätzen des § 2b UStG unterliegen. Daneben sind auch Eingangsleistungen zu bewerten, ob diese aufgrund der Änderungen durch § 2b UStG in Zukunft zum Vorsteuerabzug berechtigten. In Abhängigkeit vom Prüfungsergebnis und mit dem Ziel, negative steuerliche Folgen für die Kom-

mune abzuwenden, müssen Verträge neu verhandelt werden. Erschwerend kommt hinzu, dass die Finanzverwaltung bislang wenige begleitende Erklärungen und Konkretisierungen veröffentlicht hat. Für die Kommunen besteht damit einerseits das Risiko, Bewertungen nicht eindeutig vornehmen zu können, und andererseits in den Bewertungen möglichst viele Varianten mit zu betrachten.

Somit ist den Kommunen zu empfehlen, die Analyse und Bewertung der umsatzsteuerlichen Sachverhalte möglichst vollumfänglich durchzuführen und ausreichend zu dokumentieren, sodass eine spätere Auskunftsfähigkeit gegenüber den Finanzbehörden sichergestellt werden kann. Neben der Kernaufgabe, die umsatzsteuerlichen Sachverhalte neu zu bewerten und zu überprüfen, besteht oftmals zunächst das Problem, dass eine Übersicht über die derzeit bestehenden Verträge und Leistungen fehlt und der Prozess nicht transparent ist. Doch vor dem Hintergrund der Veränderung der Dokumentations- und Nachweispflichten schafft nur eine vollständige Transparenz Sicherheit für den damit einhergehenden Prozess zur Umsetzung nach Ablauf des Optionszeitraumes. So unterliegen die Tätigkeiten in der Ausübung der öffentlichen Gewalt – das heißt, auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (zum Beispiel Gesetz, Satzung oder Verwaltungsabkommen) – grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Es sei denn, die Nichtbesteuerung führt zu einer Wettbewerbsverzerrung. Hier gilt es, eine entsprechende Analyse, Bewertung und Dokumentation vorzunehmen.

Erheben, analysieren und bewerten

Damit die Kommunen eine sachgerechte Analyse und Bewertung der Sachverhalte vornehmen können, sollten im ersten Schritt die Aufgaben, Leistungen und Vertragsbeziehungen erhoben und kategorisiert werden. Einige Kommunen können hierbei auf bereits bestehende

Vertragsdatenbanken zurückgreifen und somit sehr schnell Aufgaben beziehungsweise Leistungen zuordnen. Darauf aufbauend kann eine Kategorisierung vorgenommen werden, die die Analyse und Bewertung deutlich vereinfacht. Eine mögliche Kategorisierung könnte zum Beispiel in folgenden drei Kategorien aufgebaut werden:

- Leistungen zwischen den Organisationseinheiten beziehungsweise Sondervermögen der Kommune, ohne dass hierbei Zahlungsflüsse generiert werden,
- Leistungen der Kommune gegenüber Sondervermögen, städtischen Beteiligungen, anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder privaten Dritten aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen,
- Leistungen, die die Kommune zur Erbringung von Aufgaben und Leistungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten Dritten einkauft.

Anschließend ist eine umsatzsteuerliche Analyse und Bewertung einfacher möglich, das heißt, gleichartige Tätigkeiten und Leistungen, mit denen ein Vorsteuerabzug möglicherweise einhergeht, können identifiziert werden. Zudem lassen sich dadurch auch notwendige Anpassungen an Verträge oder Änderungen der Vertragsbeziehungen erkennen und sammeln. Es empfiehlt sich, die daraus entstehenden notwendigen Maßnahmen (zum Beispiel Änderung der Zuschussmodalitäten) aufgrund der Analyseergebnisse in ein Umsetzungskonzept zu überführen, sodass der Kommune eine geordnete und nachvollziehbare Umsetzung dieser Maßnahmen gelingt. Dabei haben Sachverhalte und Maßnahmen (wie beispielsweise eine Baumaßnahme mit dem Ziel der späteren umsatzsteuerpflichtigen Vermietung und Nutzung von Vorstervervolumina) während des Optionszeitraumes und über diesen hinaus eine besondere Bedeutung. Dabei ist zu klären, welche Variante der umsatzsteuerlichen Behandlungsoptionen die wirtschaftlich sinnvolle Lösung für die Kommune dar-

stellt. Auch wenn bereits eine Optionserklärung abgegeben wurde, kann gemäß § 27 Abs. 22 UStG ein Widerruf (ohne erneute Rückkehrmöglichkeit zur Altregelung) der Erklärung erfolgen. Darüber hinaus bietet diese systematische und strukturierte Vorgehensweise die Möglichkeit einer einfachen Nachweisleitung über die ordnungsgemäße und sachgerechte Analyse sowie Bewertung der umsatzsteuerlichen Sachverhalte gegenüber den Finanzbehörden. Ein weiterer Punkt der Betrachtung ist die Umsetzung der Ergebnisse in dem Datenverarbeitungssystem. Nach Abschluss der inhaltlichen Analyse muss eine Lösung für die EDV-technische Integration der mit den Ergebnissen einhergehenden Anpassungsnotwendigkeiten gefunden werden. Hierfür sind die Struktur und die vollständige Übersicht wesentliche Erfolgsfaktoren.

Vorteile einer Vertragsdatenbank

Ein wesentliches Element der beschriebenen Vorgehensweise ist die Vertragsübersicht beziehungsweise eine Vertragsdatenbank. Daher empfiehlt es sich für Kommunen, die derzeit noch nicht über ein solches Instrumentarium verfügen, eine solche Übersicht oder Datenbank aufzubauen. Viele Kommunen scheuen sich dabei vor dem internen Aufwand und den Kosten für die Softwarelösung. Hierbei ist zu erwähnen, dass ein solches Instrument nicht singular für die Bewertung der Sachverhalte im Zuge der Änderungen des § 2b UStG verwendbar ist, sondern dass darüber hinaus ein erheblicher Zusatznutzen durch dieses Instrument erzielt werden kann. Mit einer Vertragsdatenbank würde die Kommune ein Instrument etablieren,


- das zentral Transparenz über alle Vertragsbeziehungen der Kommune bietet,
- womit auslaufende Verträge und damit einhergehende Ausschreibungspflichten zeitnah gemeldet werden,
- womit mögliche Vertragsdopplungen in verschiedenen Organisationseinheiten

erkannt und eliminiert werden könnten und

- womit sämtliche Vertragsbestandteile (zum Beispiel Kündigungsfristen) zentral schnell und einfach abrufbar wären. Vor diesem Hintergrund ist der Aufwand der Erhebung durchaus vertretbar. Weiterhin kommen auch die örtlichen und überörtlichen Prüfungsinstanzen in den Ländern regelmäßig zu dem Ergebnis, dass ohne eine systematische Vertragsübersicht, welche in vielen Kommunen nicht vorliegt, eine sachgerechte Aussage zu den Chancen und Risiken sowie den Forderungen und Verbindlichkeiten einer Kommune, beispielsweise im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses, gar nicht möglich ist. Des Weiteren gibt es inzwischen zahlreiche Anbieter von kostengünstigen Datenbanklösungen, sodass auch der Kostenfaktor gegenüber dem Nutzen akzeptabel ist.

Fazit

Damit Kommunen die Auswirkungen der Änderungen des § 2b UStG für sich beherrschbar machen, sollten diese zeitnah ihre Aufgaben, Leistungen und Vertragsbeziehungen erheben, analysieren, bewerten und dokumentieren. Sodann können die Fragestellungen zu Umsatzsteuerpflicht, Vorsteuerabzugsfähigkeit und Nachweispflicht gegenüber den Finanzbehörden erfolgreich beantwortet werden. ■

 Empfehlungen der Redaktion aus www.springerprofessional.de zu:

 **Umsatzsteuer**

Lemm, A., Grunow, D.: Das Politikfeld Steuerpolitik, in: Grunow, D. (Hrsg.): Implementation in Politikfeldern www.springerprofessional.de/link/12251386