

## BESCHLUSSAUSFERTIGUNG

<b>Gremium:</b>	Ortsgemeinderat	<b>Datum:</b>	29.09.2016
<b>Behandlung:</b>	Entscheidung	<b>Aktenzeichen:</b>	1/961-10/01
<b>Öffentlichkeitsstatus</b>	öffentlich	<b>Vorlage Nr.</b>	FB1-1519/2016/06-102
<b>Sitzungsdatum:</b>	26.09.2016	<b>Niederschrift:</b>	06/OGR/015

### Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ab 2017 (§ 2 b UStG) - Ausübung des Wahlrechts nach § 27 Abs. 22 UStG (Optionserklärung)

#### Sachverhalt:

Mit Einführung eines neuen § 2b UStG mit Wirkung ab 01.01.2017 wurde die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand grundlegend neu geregelt und an europäisches Recht angepasst (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 - Mehrwertsteuersystem-richtlinie). Es wird auf die Anlage verwiesen (Aufsatz Dr. Rätz aus Gemeinde und Stadt, Heft 02/2016).

Der Gesetzgeber hat in § 27 Abs. 22 UStG eine Übergangsregelung in der Form vorgesehen, dass die von der Neuregelung betroffenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (im kommunalen Bereich sind das die einzelnen kommunalen Gebietskörperschaften, ferner insbesondere Zweckverbände, Jagdgenossenschaften, AöR oder Stiftungen) das Wahlrecht haben, ob sie das neue Recht bereits ab 2017 anwenden wollen oder noch bis einschließlich des Jahres 2020 nach bisherigem Recht (§ 2 Abs. 3 UStG a.F.) behandelt werden wollen.

Zu entscheiden ist, ob die Gemeinde von diesem Wahlrecht Gebrauch macht. Dabei handelt es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung; vielmehr sind entsprechende Ratsbeschlüsse erforderlich.

Soweit vom Wahlrecht Gebrauch gemacht werden soll, ist die entsprechende Erklärung bis zum 31.12.2016 gegenüber dem jeweils zuständigen Finanzamt abzugeben (absolute Ausschlussfrist). Danach kann diese Erklärung jederzeit mit Wirkung ab dem jeweiligen Folgejahr widerrufen werden und - inzwischen entsprechend bestätigt - sogar rückwirkend für vorherige Jahre.

Das Wahlrecht kann nur einheitlich für alle Umsätze der juristischen Person (d.h. der Gemeinde, des Zweckverbands, der Jagdgenossenschaft, der AöR usw.) ausgeübt werden (kein „Rosinenpicken“). Die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen im Übrigen bleiben unberührt (z.B. Pauschal-/Regelbesteuerung der Forstbetriebe, gesetzliche Steuerbefreiungen, Kleinunternehmerregelung).

Für die Ausübung des Wahlrechts sprechen insbesondere eine Vielzahl von Rechtsunsicherheiten: Die neue Regelung enthält eine Vielzahl neuer unbestimmter Rechtsbegriffe, deren konkrete Auslegung bisher nicht einmal ansatzweise vorgenommen wurde bzw. erkennbar ist. An dieser Rechtsunsicherheit wird sich aller Voraussicht nach auch bis Ende 2016 nichts ändern. Zwar ist diesbezüglich ein BMF-Schreiben für die zweite Jahreshälfte angekündigt, unklar ist jedoch, ob dieses tatsächlich bereits alle notwendigen Klarstellungen enthalten wird.

Des Weiteren möchten wir die Zeit auch nutzen, eine überschlägige Prüfung in den jeweiligen Gemeinden durchzuführen, ob sich durch die Anwendung der gesetzlichen Regelungen tatsächlich ein Vorteil für die Gemeinden ergibt. Durch die nun eingeräumte Möglichkeit, die Optionserklärung auch rückwirkend zurückzurufen, ergeben sich somit keinerlei Nachteile.

## Ortsgemeinde Hallschlag

Auch der Gemeinde- und Städtebund empfiehlt vor diesem Hintergrund seinen Mitgliedern, vom Wahlrecht Gebrauch zu machen und eine entsprechende Optionserklärung abzugeben. Dieser Vorlage ist eine Formulierungshilfe nebst entsprechender Hinweise zu dieser Optionserklärung als Anlage beigefügt.

Würde das Wahlrecht nicht ausgeübt, wäre keine Erklärung erforderlich; das neue Recht wird dann kraft Gesetzes ab 2017 wirksam.

### **Beschluss:**

Der Ortsgemeinderat übt das Wahlrecht nach § 27 Abs. 22 UStG 2016 aus. Die Verwaltung wird beauftragt, die entsprechende Erklärung gemäß den Vorgaben der Finanzverwaltung bzw. den ergänzenden Hinweisen des GStB frist- und formgerecht abzugeben.

### **Abstimmungsergebnis: einstimmig beschlossen**

Ja: 8 Nein: 0 Enthaltung: 0 Sonderinteresse: 0



# DER ORTSBÜRGERMEISTER DER ORTSGEMEINDE HALLSCHLAG

TOP Ö 5

Ortsbürgermeister Dirk Weicker, Trierer Straße 18, 54611 Hallschlag

An das  
Finanzamt Wittlich  
Unterer Sehlmet 15  
54516 Wittlich

Hallschlag, 19.09.2016

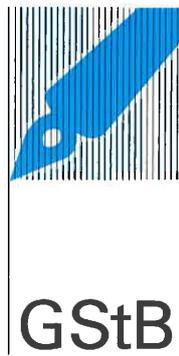
## **Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Umsatzsteuergesetz (UStG)**

Hiermit erklärt die Ortsgemeinde Hallschlag, dass sie – vorbehaltlich eines etwaigen Widerrufs – für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 01. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung anwendet.

Hallschlag, den \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Dirk Weicker, Ortsbürgermeister

Dienstsiegel



## Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

**Kein Stein bleibt auf dem anderen: Die Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts und damit auch der Kommunen wurde mit Wirkung zum 1.1.2017 völlig neu konzipiert und an europäisches Recht angepasst. An die Stelle des Bezugs zum ertragssteuerlichen Betrieb gewerblicher Art (BgA) tritt eine wettbewerbsrechtliche Betrachtung. Eine Übergangregelung gewährt das Wahlrecht, bis Ende 2020 noch das alte Recht anzuwenden. Die Neuregelung soll Rechtssicherheit schaffen, insbesondere für die interkommunale Zusammenarbeit. Allerdings gibt es noch einige offene Fragen. Nun gilt es, sich im Laufe dieses Jahres mit der Neuregelung vertraut zu machen und die Nutzung des Wahlrechts zu prüfen.**

### 1. Zur Vorgeschichte

In den Jahren 2008 bis 2011 hatten der Bundesfinanzhof und der EuGH in einer Reihe von Urteilen entschieden, dass das deutsche Umsatzsteuerrecht im Hinblick auf den Leistungsaustausch zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts – insbesondere im Rahmen der kommunalen Zusammenarbeit (sog. kommunale Beistandsleistungen) – nicht mit der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG) vereinbar ist bzw. gemäß den europäischen Vorgaben auszuliegen ist. Während das bisherige deutsche Umsatzsteuerrecht auf den ertragssteuerrechtlichen Begriff des

den Wettbewerb ab. Unzulässig sei es danach, solche Tätigkeiten der öffentlichen Hand von der Umsatzsteuer zu befreien, wenn dies zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führe – oder anders gesagt: zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen privater Unternehmen, die die gleichen Leistungen erbringen.

Die Folge waren erhebliche Rechtsunsicherheiten. Die Finanzverwaltung hatte die Anwendung der BFH-Urteile zunächst zurückgestellt, um Zeit zu gewinnen und die interkommunale Zusammenarbeit nicht zu belasten. Übergangsweise wurde allerdings die Möglichkeit eingeräumt, sich einheitlich – d.h. bezogen auf alle Tätigkeiten der Kommune (kein „Rosinenpicken“) – gemäß dieser Rechtsprechung besteuern zu lassen, um beispielsweise die Vorteile des Vorsteuerabzugs zu nutzen. Auch das war keine Dauerlösung. Die kommunalen Spitzenverbände hatten frühzeitig eine rechtliche Absicherung der weitgehenden Umsatzsteuerfreiheit für die unterschiedlichen Formen der interkommunalen Zusammenarbeit gefordert. Der im Juni 2014 von den Finanzstaatssekretären des Bundes und der Länder vorgelegte Arbeitsentwurf wurde daher von kommunaler Seite dem Grunde nach begrüßt. Nach einer durchaus sehr kontro-

versen Debatte in den Regierungsfractionen übernahm der Bundestag diesen Vorschlag letztlich nahezu unverändert als Art. 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 von Anfang Nov. 2015 (BGBl. I, S. 1834).

### 2. Eckpunkte der Neuregelung

Der bisher maßgebliche § 2 Abs. 3 UStG wurde ersatzlos gestrichen, an seine Stelle tritt der neue § 2b UStG. Er greift für alle Umsätze, die ab dem 1.1.2017 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 22 UStG). Für alle bis Ende 2016 ausgeführten Leistungen gilt noch das bisherige Recht. Zum Wahlrecht siehe weiter unten. Für die ertragssteuerliche Beurteilung dagegen bleibt unverändert der BgA maßgeblich, dort bleibt alles beim Alten.

Die Steuerbefreiungen nach § 4 UStG bleiben dabei unberührt und sind auch weiterhin für sämtliche von der öffentlichen Hand erbrachten Leistungen anwendbar. Im kommunalen Bereich betrifft dies beispielsweise die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12a) UStG mit den dort genannten Ausnahmen) oder die Leistungen der Kindertagespflege einschließlich der Beköstigung (§ 4 Nr. 25) UStG).

### Unternehmereigenschaft (Abs. 1)

§ 2b Abs. 1 UStG wurde nahezu wörtlich aus der europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen. Nach der Negativabgrenzung im Satz 1 unterliegen die Leistungen der öffentlichen Hand im Grundsatz nur dann nicht der Umsatzsteuer, wenn es sich um hoheitliche Leistungen handelt. In allen anderen Tätigkeitsfeldern ist dagegen – im Grundsatz – die Unternehmereigenschaft und damit die allgemeine Umsatzsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 UStG gegeben – wie bei jedem anderen (privaten) Unternehmer auch.

### § 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*

#### kurz gefasst

- Umsatzsteuer wird an europäisches Recht angepasst.
- Bezug zum BgA fällt weg.
- Geltung ab 2017, wahlweise erst ab 2021.

„Betriebs gewerblicher Art“ (BgA) abstellt, ist das europäische Mehrwertsteuerrecht maßgeblich durch das Wettbewerbsrecht geprägt und stellt auf die wirtschaftliche Tätigkeit und deren Auswirkungen auf

*Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.*

Infolge der Rückausnahme nach Satz 2 können auch Tätigkeiten im Hoheitsbereich umsatzsteuerpflichtig werden. Das ist immer dann der Fall, wenn die Behandlung als Nichtunternehmer bzw. die Umsatzsteuerfreiheit zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde. In diesem Fall wird die öffentliche Hand unternehmerisch tätig im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Was konkret unter „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ zu verstehen ist, wird weder im europäischen Recht noch im UStG definiert. Vielmehr nimmt § 2b UStG mit den nachfolgenden Absätzen 2 und 3 eine Negativabgrenzung vor. Unter den dort jeweils genannten Voraussetzungen besteht die unwiderlegbare Vermutung, dass die Leistungen der öffentlichen Hand keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ verursachen. Im Ergebnis definieren sie Tatbestände für die Umsatzsteuerfreiheit. Wichtig ist dabei das Wort „insbesondere“. Es ist also ausdrücklich nicht ausgeschlossen, dass im Einzelfall auch weitere Tätigkeiten, ohne dass sie diese Voraussetzungen erfüllen, keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ verursachen. Dies wäre dann allerdings in jedem Einzelfall gegenüber der Finanzverwaltung substantiell zu begründen.

Der Wegfall des Bezugs zum BgA wirkt sich insbesondere auf die Umsatzbesteuerung der sogenannten Vermögensverwaltung aus. In Abgrenzung zum BgA unterlagen bisher sämtliche Tätigkeiten in diesem Bereich generell nicht der Umsatzsteuer. Diese Differenzierung ist für die umsatzsteuerliche Betrachtung nicht mehr relevant, d.h. die Vermögensverwaltung unterliegt künftig generell der Umsatzsteuer.

### **Allgemeine Freistellung (Abs. 2)**

Dem strengen Wortlaut folgend gilt § 2b Abs. 2 UStG nur für Tätigkeiten im Hoheitsbereich im Sinne des Absatzes 1. Ob dies angesichts der Gesetzesbegründung („... auch [die] an sich wirtschaftliche Betätigung einer jPöR...“) so gewollt ist, wird noch zu klären sein. Nicht maßgeblich ist, ob der Leistungsaustausch

mit privaten oder anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts erfolgt.

### **§ 2b Abs. 2 UStG**

*Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn*

- 1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder*
- 2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.*

Nr. 1 definiert eine Bagatellgrenze, die sich (nur) vom Betrag her an der umsatzsteuerrechtlichen Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG orientiert. Allerdings unterscheidet sie sich von dieser maßgeblich. Sie bezieht sich nämlich – anders als die Kleinunternehmerregelung – nicht auf den Gesamtumsatz, sondern auf „gleichartige Tätigkeiten“ und kann daher von einer Kommune auch mehrfach in Anspruch genommen werden. Welche Tätigkeiten als „gleichartig“ zu betrachten sind, sie also im Hinblick auf die Umsatzgrenze zusammengefasst werden müssen, ist nicht näher konkretisiert. Ob dies über die Umsatzsteuerrichtlinien bzw. auf dem Erlassweg (BMF-Schreiben) erfolgen wird bzw. in abstrakter Form in der notwendigen Klarheit überhaupt möglich ist, ist derzeit noch offen. Aus kommunaler Sicht ist jedenfalls eine tendenziell „enge“ Auslegung wünschenswert, um diese Regelung für die Vielzahl und im Volumen oft nur geringfügigen kommunalen Einzelleistungen im Hoheitsbereich jeweils einzeln in Anspruch nehmen zu können.

Für alle Tätigkeiten, die nicht unter Abs. 2 fallen, kann die Kommune daneben die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Dort wird allerdings nicht nach gleichartigen Tätigkeiten differenziert, d.h. maßgeblich ist dort der gesamte unternehmerische Umsatz der Kommune (ohne Hoheitsbereich).

Mit dem Wegfall des Bezugs zum ertragssteuerrechtlichen BgA entfällt auch die bisherige dort maßgebliche „Erheblichkeitsgrenze“ für den nachhaltig erzielten Jahresumsatz in Höhe von 35.000 Euro (bis 2014: 30.678 Euro, § 4 KStG i.V.m.

§ 64 Abs. 3 AO); diese ist nach neuem Recht für die Umsatzsteuer nicht mehr relevant. War beispielsweise die Vermietung des Bürgerhauses einer Ortsgemeinde an Vereine und Privatpersonen (= BgA) mit einem nachhaltigen Jahresumsatz von 25.000 Euro bisher weder ertrags- noch umsatzsteuerpflichtig, werden die Umsätze aus dieser Tätigkeit künftig umsatzsteuerpflichtig. Für die Körperschaftsteuer ändert sich dagegen nichts (abgesehen davon, dass ohnehin regelmäßig keine körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne anfallen dürften).

Nr. 2 stellt klar, dass solche Leistungen, für die auch bei Erbringung durch private Unternehmer keine Umsatzsteuerpflicht besteht (insbesondere wegen einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG), generell umsatzsteuerfrei sind. Ansonsten käme es ja umgekehrt zu einem Wettbewerbsnachteil für die öffentliche Hand. Einschränkend gilt diese Ausnahme jedoch nur bei solchen Leistungen, bei denen nicht nach § 9 UStG auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann; dazu gehören z.B. Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12 UStG.

### **Interkommunale Kooperation (Abs. 3)**

§ 2b Abs. 3 UStG regelt die Sachverhalte, die letztlich Auslöser der gesamten Neuregelung waren, nämlich den Leistungsaustausch juristischer Personen des öffentlichen Rechts untereinander. Er ist quasi das „Herzstück“ der Neuregelung und betrifft sämtliche Formen interkommunaler Zusammenarbeit. Wie bei Abs. 2 werden im Ergebnis die „insbesondere“-Voraussetzungen für Umsatzsteuerfreiheit definiert:

### **§ 2b Abs. 3 UStG:**

*Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn*

- 1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder*
- 2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn*
  - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,*

- b) *die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,*
- c) *die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und*
- d) *der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.*

Die Umsatzsteuerbefreiung für Fälle nach Nr. 1 – die „klassische“ Amtshilfe – ist offensichtlich. Darf die betreffende Leistung nur von der öffentlichen Hand erbracht werden, kann es nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen, nicht einmal zu „kleineren“. Wichtig ist das Wort „einer“. Es ist also nicht zwingend notwendig, dass die Leistung nur von „dieser“ juristischen Person erbracht werden darf, sondern nur, dass die Leistungserbringung durch jegliche private Anbieter ausgeschlossen ist. Weiterer Voraussetzungen, insbesondere solche nach Nr. 2 (z.B. „langfristige Vereinbarung“, siehe unten) bedarf es dabei nicht. Daher bleibt beispielsweise die fallweise Gestellung einer Standesbeamtin gegen Entgelt an die Nachbar-Verbandsgemeinde weiterhin umsatzsteuerfrei.

Die Freistellung nach Nr. 2 neben der Freistellung nach Nr. 1 („... oder ...“).

Die dort aufgeführten Voraussetzungen sind geprägt von einer Reihe neuer und zudem meist unbestimmter Rechtsbegriffe. Bei ihrer Auslegung wird es besonders darauf ankommen, den Sinn und Zweck der Neuregelung zu beachten, wie sie aus der Gesetzesbegründung zu Abs. 3 zum Ausdruck kommt:

*„Aufgrund des demografischen Wandels und der bestehenden Notwendigkeit von Einsparungen sind jPdöR in immer größerem Umfang zur Zusammenarbeit gezwungen. Diese [...] erfolgt [...] allein im öffentlichen Interesse [...]. Diese werden zum Beispiel durch die Erzielung von Synergieeffekten und die Auslastung der im öffentlichen Bereich bereits vorhandenen sachlichen und personellen Ressourcen gefördert.“*

Absicht des Gesetzgebers war es also, die Zusammenarbeit innerhalb des öffentlichen Sektors nicht nur zu erhalten, sondern sie durch eine Entlastung von der Umsatz-

steuer noch weiter zu fördern. Dies alles deutet darauf hin, die Auslegung im diesem Sinne „großzügig“ vorzunehmen. Die Grenzen werden dabei letztlich nur durch die europäische Rechtsprechung zum Wettbewerbsrecht im Bereich des Vergaberechts gezogen, denn aus diesen sind die vier Kriterien abgeleitet.

Vor diesem Hintergrund ist es kaum nachvollziehbar, dass Abs. 3 Nr. 2 nur für Tätigkeiten im hoheitlichen Bereich gelten soll. Die interkommunale Kooperation bei den Bauhöfen beispielsweise wäre dann nicht erfasst, d.h. generell umsatzsteuerpflichtig. Auch die Gesetzesbegründung ist insoweit etwas widersprüchlich. Bereits zu Abs. 2 heißt es „... auch bei einer an sich wirtschaftlichen Tätigkeit ...“; zu Abs. 3 werden die „Leistungen der Daseinsvorsorge“ genannt, die nicht immer hoheitlicher Art sind. Hier besteht noch Klärungsbedarf.

Eine Konkretisierung, was genau unter „gemeinsamen spezifischen öffentlichen Interessen“ zu verstehen ist, ergibt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung. Vielmehr gilt: Unter der Voraussetzung, dass alle vier Kriterien a) bis d) (kumulativ) erfüllt sind, ist regelmäßig von Umsatzsteuerfreiheit auszugehen.

Ab welchem Mindestzeitraum öffentlich-rechtliche Vereinbarungen als „langfristig“ gelten, ist nicht festgelegt. Man wird zumindest von einer mehrjährig angelegten Zusammenarbeit ausgehen müssen. Fallweise Einzelverträge erfüllen dieses Kriterium jedenfalls nicht.

In der Gesetzesbegründung ist klargestellt, dass eine „allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe“ auch dann vorliegt, wenn die Aufgabe auf eine von allen Beteiligten getragene neue öffentliche Rechtspersönlichkeit übertragen wurde (vertikale Zusammenarbeit). Im kommunalen Bereich sind das insbesondere der Zweckverband und die AöR.

Für die Umsetzung in der Praxis dürfte die Auslegung des Begriffs „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ die größte Relevanz haben. Der Begriff Infrastruktur darf dabei nicht zu eng ausgelegt und insbesondere nicht nur auf technische oder bauliche Aspekte reduziert werden. Öffentliche Infrastruktur kann auch „immateriell“ sein. Einzubeziehen sind daher auch In-

frastrukturen in der Form von Institutionen, Dienstleistungen und sozialer Art. Im kommunalen Bereich insbesondere im Bereich Schulen, Jugendhilfe/Kindertagespflege, Tourismusförderung, kulturelle Einrichtungen oder etwa öffentliche Sicherheit.

Das Wort „regelmäßig“ macht auch an dieser Stelle deutlich, dass eine Zusammenarbeit im begründeten Einzelfall auch unabhängig von den Kriterien a) bis d) „gemeinsamen spezifischen öffentlichen Interessen“ dienen und somit umsatzsteuerfrei sein kann.

Dieser Absatz sei hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt. Er führt im kommunalen Bereich zu keinen rechtlichen Änderungen. Aus Nr. 5 ergibt sich beispielsweise, dass die Lieferung von Wasser und Energie stets der Umsatzsteuer unterliegt, auch wenn diese Leistungen von öffentlichen Einrichtungen erbracht werden. Das war auch schon bisher so.

### **3. Wahlrecht (§ 27 Abs. 22)**

Wegen der zweifellos einschneidenden Änderungen gelten die Neuregelungen erst für die ab dem 1. Januar 2017 ausgeführten Umsätze.

Darüber hinaus bietet das Gesetz eine erweiterte Übergangsregelung an. Danach besteht das Wahlrecht, die bisherige Rechtslage für sämtliche bis Ende 2020 ausgeführten Leistungen weiter anwenden zu können. Voraussetzung dafür ist eine entsprechende verbindliche Erklärung, die einmalig und verbindlich bis Ende 2016 gegenüber dem Finanzamt abgegeben sein muss. Diese Erklärung wirkt bis Ende 2020, kann aber mit Wirkung vom Beginn eines jeden Kalenderjahres widerrufen werden. Nach Widerruf ist eine (erneute) Rückkehr zum alten Recht nicht mehr möglich.

Die Erklärung kann nur einheitlich für alle umsatzsteuerrelevanten Leistungen abgegeben werden, ein „Rosinenpicken“ bleibt also ausgeschlossen.

### **4. Fazit und Handlungsbedarf**

Das Jahr 2016 führt zu einer einschneidenden Zäsur in der Umsatzbesteuerung kommunaler Leistungen. Die Anknüpfung an den BgA-Begriff fällt weg, stattdessen greift europäisches Wettbewerbsrecht. Ertragssteuerliche und umsatzsteuerliche Pflichten werden künftig noch

häufiger auseinander fallen und bei der steuerlichen Betrachtung kommunaler Tätigkeiten wird noch stärker zu differenzieren sein. Leistungen im hoheitlichen Bereich bleiben auch künftig umsatzsteuerfrei. Allerdings gelangen Leistungen im Bereich der Vermögensverwaltung erstmals in den Geltungsbereich des Umsatzsteuerrechts. Für die interkommunale Zusammenarbeit gibt es nun eine eigenständige umsatzsteuerliche Regelung. Diese führt wegen der vielen unbestimmten Rechtsbegriffe derzeit allerdings noch zu mehr Fragen als Antworten. Nun gilt es, sie mit Leben zu füllen, die kommunalen Spitzenverbände jedenfalls werden sich da aktiv einbringen. Derzeit geschieht dies auf Bundesebene gegenüber dem Bundesfinanzministerium, wo ein BMF-Schreiben zur Neuregelung in Vorbereitung ist. Wie bei jeder grundlegenden Änderung, auch in anderen Rechtsgebieten, werden sich viele Unklarheiten erst nach und nach bzw. erst im Zuge der Rechtsprechung endgültig beseitigen lassen. Bis dahin gilt es für alle Beteiligten, die Sache pragmatisch, mit dem nötigen Augenmaß und im Sinne des Regelungszwecks anzugehen, nämlich Stärkung – und nicht Schwächung – der interkommunalen Zusammenarbeit. Daher darf Abs. 3 Nr. 2 nicht ausschließlich auf die hoheitlichen Tätigkeiten beschränkt sein und muss alle Formen vertikaler Kooperation einschließlich jeglicher Leistungserbringung der Verbandsgemeinden für ihre Ortsgemeinden mit einschließen (z.B. bei den Bauhöfen).

Für die Kommunen ergibt sich für 2016 vordringlicher Handlungsbedarf:

- Der erste Schritt besteht darin, die eigenen Leistungen im Hinblick auf die Neuregelung systematisch zu sichten. Dies betrifft insbesondere die nicht hoheitlichen Leistungen im Bereich der Vermögensverwaltung, die Leistungen mit Umsätzen unterhalb der bisherigen BgA-Grenzen sowie die interkommunale Zusammenarbeit.
- Soweit vor Ort bezüglich einzelner Leistungen oder Fallkonstellationen erhebliche Zweifel zu umsatzsteuerlicher Behandlung verbleiben, sollten diese an die

Geschäftsstelle weitergeleitet werden, um die bisherigen Fallsammlungen weiter zu vervollständigen. Diese Fallsammlungen sind Grundlage für die weiteren Gespräche und ggf. Abstimmungen mit dem Finanzministerium bzw. dem DStGB.

- Für alle bestehenden Kooperationen wird zu prüfen sein, ob sie die Voraussetzungen nach § 2b Abs. 3 UStG erfüllen oder ggf. gestalterische Maßnahmen zu ergreifen sind. Zu erwägen ist insbesondere, ob die fallweise Zusammenarbeit „auf Zuruf“ nicht in langfristige Vereinbarungen überführt werden kann.

Dies gilt in gleicher Weise natürlich für alle künftig beabsichtigten bzw. in Planung befindlichen Kooperationen.

- Im Hinblick auf die Ausübung des Wahlrechts zur verlängerten Anwendung des alten Rechts werden vergleichende Berechnungen unverzichtbar sein. Maßgeblicher Faktor wird der Umfang der anstehenden Investitionen mit den damit jeweils verbundenen Potenzialen für einen Vorsteuerabzug sein. Die abschließende Entscheidung muss erst gegen Ende des Jahres getroffen werden.

Wie man sieht, sind das alles durchaus zeitaufwendige Maßnahmen. Daher ist zu empfehlen, rechtzeitig damit zu beginnen, insbesondere im Hinblick auf das o.g. Wahlrecht. Keineswegs ist es ratsam abzuwarten, bis die vielen unbestimmten Begriffe im § 2b Abs. 3 UStG im Zuge eines möglichen Anwendungsschreibens der Finanzverwaltung „geklärt“ werden. Erstens ist eine abschließende Klärung kaum zu erwarten und zweitens ist aller Erfahrung nach nicht gewiss, dass ein solches Anwendungsschreiben rechtzeitig genug erlassen wird.



Dr. Thomas Rätz,  
Referent im Gemeinde-  
und Städtebund  
Rheinland-Pfalz

## Beispiele Umsatzsteuer- freiheit

- die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (Nr. 9 a).
- Versicherungsleistungen (Nr. 10).
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken; Vermietung ist dabei die Einräumung des Rechts auf bestimmte Zeit, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.  
**Ausnahmen:** kurzfristige Beherbergung von Fremden, Abstellplätze für Fahrzeuge, Campingplätze, Vermietung und Verpachtung von Teilen einer Betriebsanlage (Nr. 12 a).
- Gewährung dinglicher Nutzungsrechte analog zu Vermietung und Verpachtung (Nr. 12 c); bloße Gestattungsentgelte sind dabei nur erfasst, wenn sie Nebenleistung zu einer steuerfreien Hauptleistung Vermietung sind.
- Sozialleistungen (Nr. 15).
- die Umsätze öffentlicher Theater, Orchester, Museen, Büchereien u.a.m. (Nr. 20 a).
- Leistungen der Jugendhilfe von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter. Steuerfrei sind auch die Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen für die in der Einrichtung betreuten Personen, nicht dagegen die Beköstigung Dritter. Steuerfrei sind auch die Durchführung kultureller oder sportlicher Veranstaltungen, soweit die Darbietungen von den Kinder/Jugendlichen selbst erbracht werden oder die Einnahmen nur zur Kostendeckung dienen (Nr. 25).
- die ehrenamtliche Tätigkeit – für juristische Personen des öffentlichen Rechts generell, für übrige nur, wenn das Entgelt nur in Auslagenlagenersatz bzw. angemessener Aufwandsentschädigung besteht (Nr. 26).



**Formulierungshilfe für die Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Umsatzsteuergesetz**

Name der juristischen Person  
des öffentlichen Rechts  
Anschrift  
Adresse (ggf. des gesetzlichen Vertreters)  
Steuernummer (falls vorhanden)

Ort, Datum

An das  
Finanzamt Musteramt  
Musterstraße 1  
56123 Musterstadt

**Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Umsatzsteuergesetz (UStG)**

Hiermit erklärt *die juristische Person des öffentlichen Rechts* (Name, z. B. Gemeinde Musterstadt), dass sie – vorbehaltlich eines etwaigen Widerrufs – für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 01. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung anwendet.

\_\_\_\_\_  
Ort, Datum  
Unterschrift des Bevollmächtigten

\_\_\_\_\_  
Dienstsiegel



### **Hinweise zur Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Umsatzsteuergesetz**

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015 (BGBl. I S. 1834) ist die Vorschrift des § 2b neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt worden. Sie regelt künftig die Unternehmereigenschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Diese Vorschrift ist grundsätzlich ab dem 01.01.2017 anzuwenden. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann jedoch die zeitliche Anwendung des § 2b UStG durch Abgabe einer Optionserklärung im Rahmen einer Übergangsregelung (§ 27 Absatz 22 Satz 3 UStG) längstens bis einschließlich 2020 hinausschieben und in diesem Zeitraum weiterhin die Besteuerung nach § 2 Abs. 3 UStG wählen.

Die Erklärung nach § 27 Absatz 22 Satz 3 UStG ist durch **die juristische Person des öffentlichen Rechts für ihr gesamtes Unternehmen und somit für sämtliche von ihr ausgeübten Tätigkeiten einheitlich** abzugeben. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist ausgeschlossen. Die Abgabe einer Optionserklärung durch eine einzelne Organisationseinheit oder Einrichtung der juristischen Person des öffentlichen Rechts (z. B. Behörde, Dienststelle, Betrieb gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) nur für ihren Bereich ist ebenfalls nicht zulässig.

Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann dabei durch den gesetzlichen Vertreter handeln oder sich rechtsgeschäftlich durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen. Die Optionserklärung ist bei dem örtlich zuständigen Finanzamt (§ 21 der Abgabenordnung) abzugeben.

Eine Formulierungshilfe kann abgerufen werden unter:

<https://www.lfst-rlp.de/home/vordrucke/umsatzsteuer/sonstige/index.html>

#### **Frist:**

Die Erklärung ist bis zum **31. Dezember 2016** abzugeben. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist, für die ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO gewährt werden kann.

**Widerruf:**

Eine abgegebene Optionserklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe der Optionserklärung folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Die Abgabe einer erneuten Optionserklärung ist danach nicht mehr möglich.

**Beispiel.:**

Wird in 2016 eine Optionserklärung abgegeben und noch im selben Jahr widerrufen, ist eine nochmalige Optionserklärung nicht möglich.

Auch ein rückwirkender Widerruf zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahres ist 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.

**Beispiel.:**

Optionserklärung wird in 2016 abgegeben; Widerruf im Juni 2019 mit Wirkung zum 1. Januar 2018 ist zulässig (Annahme: Es liegt noch keine materiell bestandskräftige Umsatzsteuerfestsetzung für 2018 vor).

Ebenso kommt die Rücknahme eines Widerrufs grundsätzlich in Betracht, allerdings nur vor Eintritt der Rechtsfolgen des Widerrufs der Option.

**Beispiel.:**

Optionserklärung wird in 2016 abgegeben; Widerruf der Option im Juni 2018 zum 1. Januar 2019; Rücknahme des Widerrufs ist bis zum Ablauf des 31. Dezember 2018 möglich.

Sind die Rechtsfolgen des Widerrufs eingetreten, scheidet eine Rücknahme des Widerrufs aus, weil sie eine unzulässige Rückkehr zur Anwendung des zum 31.12.2015 geltenden Rechts zur Folge hätte.