

Stadt Bornheim
Herrn Cugaly
Rathausstraße 2
53332 Bornheim

**Rödl & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft**

Kranhaus 1, Im Zollhafen 18
50678 Köln
Telefon: +49 (221) 94 99 09-0
Telefax: +49 (221) 94 99 09-900
E-Mail: koeln@roedl.com
Internet: www.roedl.de

Niederlassungsleiter
Martin Wambach, WP, StB

Ansprechpartner:
Maik Gohlke

Tel.-Durchwahl:
+49 (221) 94 99 09-450

Fax-Durchwahl:
+49 (221) 94 99 09-900

E-Mail:
maik.gohlke@roedl.com

Unser Zeichen
go / Stellungnahme 2b UStG und
Option_final.docx

31.01.2017

Einführung des § 2b UStG und mögliche Auswirkungen auf die Stadt Bornheim Optionsentscheidung

Sehr geehrter Herr Cugaly,
sehr geehrter Herr Hennings,

im Zusammenhang mit der Einführung des § 2b UStG haben Sie uns gebeten, auf der Grundlage möglicher steuerlich relevanter Sachverhalte eine erste Würdigung im Hinblick auf die bisherige und zukünftige Rechtslage vorzunehmen. Darüber hinaus baten Sie um eine Empfehlung hinsichtlich der Frage der Option nach § 27 Abs. 22 UStG zur Anwendung des bisherigen Rechts zur Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

Eine erste steuerliche Einschätzung der in Augenschein genommenen Sachverhalte bitten wir Sie, den nachfolgenden Ausführungen zu entnehmen.

Unserer Empfehlung zur Option sind Sie auf der Basis des damaligen Entwurfes unserer Stellungnahme vom 25.09.2016 bereits gefolgt.

Zwischenzeitlich hat das BMF mit Datum vom 16.12.2016 ein Anwendungsschreiben zu Auslegungsfragen der neuen Gesetzeslage veröffentlicht. Wir haben dieses, soweit möglich in den nachfolgenden Ausführungen mit aufgenommen.

vertreten durch Rödl & Partner

in Deutschland:

Ansbach, Bamberg, Bayreuth, Berlin, Bielefeld, Chemnitz, Dresden, Eschborn, Fürth, Hamburg, Hannover, Hof, Jena, Köln, Kulmbach, Ludwigshafen, Mettlach, München, Münster, Nürnberg, Plauen, Regensburg, Selb, Stuttgart, Ulm

international:

Äthiopien, Aserbaidschan, Brasilien, Bulgarien, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Großbritannien, Hongkong, Indien, Indonesien, Italien, Kasachstan, Kenia, Kroatien, Kuba, Lettland, Litauen, Malaysia, Mexiko, Moldawien, Myanmar, Österreich, Philippinen, Polen, Rumänien, Russische Föderation, Schweden, Schweiz, Serbien, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Thailand, Tschechische Republik, Türkei, Ukraine, Ungarn, USA, Vereinigte Arabische Emirate, Vietnam, VR China, Weißrussland, Zypern

Geschäftsführer
Prof. Dr. Christian Rödl, LL.M., RA, StB
Thomas Benzinger, Dipl.-BW (BA), WP, StB
Dr. Peter Bömelburg, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. José A. Campos Nave, RA
Ute Coenen, Dipl.-Kffr., WP, StB
Roger Fischl, Dipl.-oec., WP, StB
Michael Giebermann, Dipl.-Kfm., WP, StB
Maurus Groll, Dipl.-Kfm., WP, StB
Ronald Hager, WP, RA
Heinrich Hübschmann, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Bernd Keller, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Thilo Ketterer, Dipl.-Kfm., WP
Wolfgang Kraus, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Rolf Leuner, Dipl.-Kfm., WP, StB
Christian Leupold, Dipl.-Kfm., WP, StB
Bernd Vogel, Dipl.-Betriebsw. (FH), WP, StB
Martin Wambach, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Hans Weggenmann, Dipl.-Kfm., StB
Frank Wehrfritz, Dipl.-Kfm., WP, StB

Sitz: Nürnberg,
AG Nürnberg, HRB 9289

Gern stehen wir Ihnen für Rückfragen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Gerhard Richter
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Partner

Maik Gohlke
Steuerberater
Associate Partner

Inhalt

1	Empfehlung und Begründung	4
1.1	Empfehlung	4
1.2	Begründung	4
2	Ausgangslage	6
2.1	Sachverhalt und Aufgabenstellung	6
2.2	Erhaltene Unterlagen	7
3	Erkenntnisse	7
3.1	Grundsätzliches	7
3.2	Privatrechtliche Grundlage	8
3.3	Öffentlich-rechtliche Sondernorm / Grundlage	9
3.4	Steuerbefreiungen	11
3.5	Steuerklauseln in Vereinbarungen	11
3.6	Grafische Darstellung der möglichen Auswirkungen	13
4	Würdigung einzelner Sachverhalte	14
4.1	Personal und Organisationsamt	14
4.1.1	Verwaltung	14
4.1.2	Sportstätten	18
4.2	Amt für Finanzen	18
4.3	Bürger- und Ordnungsamt	19
4.4	Kinder, Jugend und Familien	19
4.5	Schulen, Soziales, Senioren und Integration	20
4.5.1	Schulen	20
4.5.2	Nutzungsüberlassungen	21
4.6	Bauamt und Gebäudewirtschaft	22
4.6.1	Hoheitliche Tätigkeiten	22
4.6.2	Nutzungsüberlassungen	22
4.7	Stadtplanungs- und Liegenschaftsamt	23
4.8	Amt für Weiterbildung	25
4.9	Umwelt- und Grünflächenamt	27
4.10	Weitere allgemeine Sachverhalte	27
5	Erste Handlungsempfehlungen	28
6	Grundkonzeption und Ziele einer strukturierten Prozesseinführung	29
6.1	Zielgerichtetes Internes Kontrollsystem / Tax Compliance	31
7	Abschließender Hinweis	32

1 Empfehlung und Begründung

1.1 Empfehlung

Aufgrund der uns mitgeteilten Sachverhalte, der vorgelegten Unterlagen und auf der Basis der gesetzlichen Regelungen und der bisherigen Rechtsprechung haben wir der Stadt Bornheim empfohlen, von der Option zur Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG idF vom 31.12.2015 über den 31.12.2016 hinaus Gebrauch zu machen (§ 27 Abs. 22 UStG).

In diesem Fall musste die Stadt Bornheim bis spätestens zum Ablauf des 31.12.2016 eine vom gesetzlichen Vertreter oder dessen Bevollmächtigten unterzeichnete Optionserklärung beim zuständigen Finanzamt einreichen. Hierbei handelte es sich um eine Ausschlussfrist, die nicht verlängert werden konnte. Ein Versäumnis hätte automatisch zur Anwendung des § 2b UStG ab dem 01.01.2017 geführt.

1.2 Begründung

Nach der Neuregelung der Umsatzbesteuerung sind juristische Personen des öffentlichen Rechts („jPdöR“) umsatzsteuerlich Unternehmer, wenn sie nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig bzw. nicht in relevantem Wettbewerb zu Privaten treten werden. Hierbei gilt es zu beachten, dass das Tätigwerden der öffentlichen Gewalt einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung bedarf. Ein Tätigwerden auf Grundlage des Privatrechts ist in der Folge stets unternehmerisch. Die tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise steht nunmehr im Vordergrund.

Insbesondere die Nichtbesteuerung von hoheitlichen Tätigkeiten und Beistandsleistungen bzw. der Vermögensverwaltung auf der Grundlage der bisherigen Auffassung des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung gilt als überholt. Von einer Umsatzsteuerbarkeit ist auszugehen, wenn die Nichtbesteuerung von Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Die neue gesetzliche Regelung ist versehen mit einer Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen. In der Gesetzesbegründung werden diese z.T. nicht näher konkretisiert. Darüber hinaus waren zentrale Fragen nicht geklärt:

- etwa die mögliche Anwendung des § 4 Nr. 28 UStG auf Verkäufe von Gegenständen des Hoheitsvermögens (z.B. im Verwaltungsbereich) oder
- Fragen eines (nachträglichen) anteiligen Vorsteuerabzuges für vorherige Investitionen bei später einsetzender Steuerpflicht.

Mit Datum vom 16.12.2016 hat das BMF ein Schreiben zu Auslegungsfragen der neuen gesetzlichen Regelung veröffentlicht. Ziel ist es, die unbestimmten Definitionen näher erläutern und praktische Anwendungsregelungen zu treffen.

Neben grundsätzlichen begrifflichen Erläuterungen, einigen Beispielen und etlichen theoretischen Auslegungsfragen wurden nun explizit auch Erläuterungen zur Anwendung

- bei sog. Hilfgeschäften
- der Frage Möglichkeit eines rückwirkenden Widerrufs der Option und
- des Vorsteuerabzuges bzw. der Vorsteuerberichtigung

aufgenommen.

Darüber hinaus ist aber zu beachten, dass durch die Neuregelung

- Interne Prozesse ggf. optimiert oder neu strukturiert werden müssen (Stichwort Tax Compliance)
- Anpassungen in der EDV erforderlich sein werden
- Planungen ggf. angepasst werden müssen,
- usw.

Auch mit dem BMF-Schreiben bedürfen die Regelungen des neuen § 2b UStG weiterhin vielfach einer Auslegung und Interpretation. Die gesetzliche Regelung und auch die Erläuterungen in der Gesetzesbegründung – welche vielfach in das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 Eingang gefunden haben – bieten zum jetzigen Zeitpunkt oft keine Rechtssicherheit. Darüber hinaus sind auch die Steuerbefreiungen des UStG zum Teil unter Beachtung der MwStSystRL auszulegen und können von ihrem Wortlaut nicht uneingeschränkt und einfach interpretiert werden.

Schlussendlich ist aber auch festzuhalten, dass aufgrund der überwiegend hoheitlichen bzw. steuerfreien Tätigkeiten der Stadt Bornheim dieser wohl auch kein signifikanter Vorteil in Form von Vorsteuerabzügen zustehen dürfte. Wesentliche Investitionen in Bereichen des möglichen Vorsteuerabzuges ermöglichen bereits heute einen solchen, da hier entsprechende Betriebe gewerblicher Art („BgA“) unterhalten werden. Investitionen des Bereiches Gebäudewirtschaft ermöglichen in der Regel auch zukünftig keinen Vorsteuerabzug.

Auch sind vertragliche Regelungen u.E. dezidiert zu prüfen und dem tatsächlich Gewollten und entsprechend möglicher Argumente anzupassen. Darüber hinaus sind ggf. sog. Öffnungsklauseln einzuarbeiten, so dass im Zweifel zu entrichtende Umsatzsteuer nachverlangt werden kann.

Aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe und der Einbeziehung eines potentiellen (reellen) und tätigkeitsbezogenen Wettbewerbes hatten wir der Stadt Bornheim bereits im September 2016 die Ausübung der Option empfohlen.

2 Ausgangslage

2.1 Sachverhalt und Aufgabenstellung

Mit der Einführung des § 2b UStG wurde die Besteuerung der jPdöR komplett neu geregelt. Auf der Basis der Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie („MwStSystRL“) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung sagt sich der Gesetzgeber von dem bisherigen Erfordernis des BgA aus dem Körperschaftsteuerrecht für Zwecke der Umsatzbesteuerung los.

Während in der Vergangenheit noch der Grundsatz galt, dass jPdöR nicht umsatzsteuerliche Unternehmer sind, sondern lediglich mit ihren BgA die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft begründen, definiert die Neuregelung nunmehr eine allgemeine Unternehmereigenschaft für jPdöR (vgl. § 2b Abs. 1 UStG). Nur für bestimmte Bereiche wird diese Unternehmereigenschaft gesetzlich ausgeschlossen (vgl. § 2b Abs. 2 und 3 UStG).

Die Besteuerungsgrundlagen für Leistungen der jPdöR können sich gravierend ändern und zu einer erheblichen Ausweitung der Deklarationspflichten führen.

Um sich optimal auf die Neuregelung vorzubereiten bedurfte es einer Analyse bereits vorhandener Tätigkeiten und der jeweiligen gesetzlichen Grundlagen. Diese galt es zu

- identifizieren
- steuerlich zu bewerten
- richtige Schlüsse zu ziehen
- Handlungsoptionen aufzuzeigen
- zeitliche Aspekte und Meilensteine zu definieren und
- eine möglichst gesicherte Basis für die Zukunft zu schaffen.

Vor diesem Hintergrund und zum Treffen Entscheidung für oder gegen eine Option zur Beibehaltung des bisherigen Rechts hat uns die Stadt Bornheim beauftragt,

- mögliche umsatzsteuerbare bzw. umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Sinne des § 2b UStG durch gezielte Bestandsaufnahme in einzelnen Bereichen zu identifizieren
- Erkenntnisse und erste Einschätzungen bzw. Umsetzungsvorschläge und Handlungsempfehlungen aus der Bestandsaufnahme zusammenzufassen und

- etwaige Handlungsempfehlungen auszusprechen.

Hierzu wurde folgendes Vorgehen vereinbart bzw. folgende Schwerpunkte gesetzt:

- Überprüfung über Ansätze im Haushaltsplan
- Gezielte Ansprache einzelner Ämter mit potentiellen Sachverhalten
- Risikoorientierte nicht umfassende Aufnahme
- Erkenntnisgewinnung über mögliche formelle und materielle Auswirkungen
- Bestimmung etwaiger Deklarationspflichten
- Empfehlung zu Übergangsregelung und Optionserklärung.

Auf der Basis von Fragebögen und Gesprächen mit den einzelnen Ämtern wurden uns entsprechende Aufstellungen und Unterlagen zu möglichen relevanten Sachverhalten zur Verfügung gestellt.

Die uns auf diesem Wege zur Verfügung gestellten Unterlagen waren zu sichten und einer ersten Würdigung zu unterziehen. Auf der Basis der Erkenntnisse und Einschätzungen haben wir eine Empfehlung zur Frage der Optionsentscheidung sowie erste Handlungsempfehlungen erarbeitet und zu einzelnen Sachverhalten Stellung genommen. Nach Abschluss unserer Arbeiten und Stellungnahme hat das BMF mit Datum vom 16.12.2016 ein Anwendungsschreiben zu Auslegungsfragen der neuen gesetzlichen Regelung veröffentlicht. Wir haben dieses, soweit u.E. möglich, in dieser abschließenden Stellungnahme eingearbeitet. Eine gänzlich neue Beurteilung der vorgelegten Sachverhalte unter Einbezug des BMF-Schreibens war nicht unserer Auftrag.

2.2 Erhaltene Unterlagen

Die Stadt Bornheim hatte gezielt einzelne Ämter aufgefordert, Leistungen zu benennen, die evtl. unter der Neuregelung anders beurteilt werden könnten. Uns wurden durch die einzelnen Ämter entsprechende Informationen zur Verfügung gestellt und Leistungen benannt. Auf die Anlage dürfen wir verweisen. In Teilen konnten auch vertragliche Grundlagen zur Verfügung gestellt werden.

3 Erkenntnisse

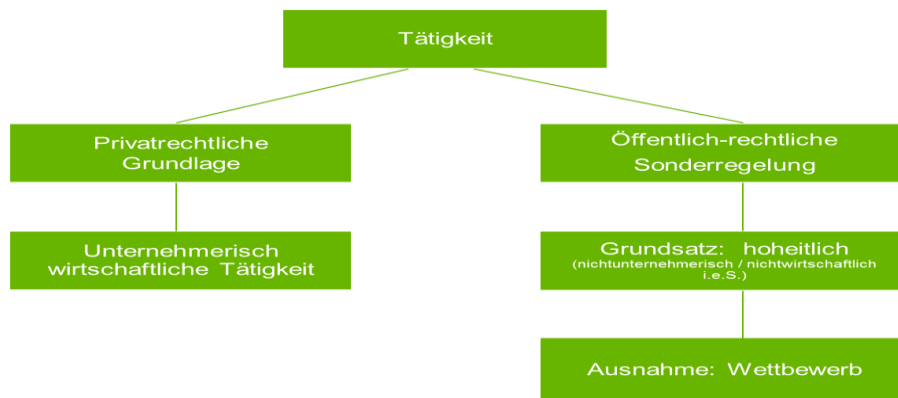
3.1 Grundsätzliches

Die Kooperation der Stadt Bornheim im Bereich der Volkshochschulen aber auch mit der Stadtbetrieb Bornheim AöR („SBB“) waren als hoheitliche Beistandsleistung bzw. als Kooperation im steuerfreien Bereich angesehen worden. Der Gesetzgeber hatte mit § 2 Abs. 3 UStG a.F. die Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerlichen Sinn vom Vorhandensein eines BgA nach den

körperschaftsteuerlichen Regelungen abhängig gemacht. Von daher waren auch Leistungen im Bereich der Vermögenverwaltung umsatzsteuerlich nicht relevant.

Für das Vorhandensein eines BgA waren insbesondere Überschreitungen bestimmter Umsatzgrenzen entscheidend. Gleichwohl konnte sich eine jPdöR auch bei Unterschreiten dieser Grenzen auf den möglichen Wettbewerb berufen und so, unabhängig von der Selbstbindung der Finanzverwaltung, einen oder mehrere BgA erklären.

Mit der Einführung des § 2b UStG und dessen Anwendung kommt es umsatzsteuerlich auf die bisherigen Abgrenzungskriterien nicht mehr an. Auch die Frage der hoheitlichen Tätigkeit nach den Ausführungen der Körperschaftsteuerrichtlinien ist nicht mehr entscheidend. Die Beurteilung hat zukünftig allein nach der Grundlage des (nachhaltigen) Tätigwerdens und der Frage des Wettbewerbes zu erfolgen.



3.2 Privatrechtliche Grundlage

Das Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage führt zur Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit, unabhängig von der Größe der erzielten Umsätze. Gleichzeitig bedeutet dies aber auch, dass die Sachverhalte, losgelöst von einer evtl. Steuerbefreiung nach § 4 UStG oder der MwStSystRL in der Umsatzsteuererklärung zu erfassen sind.

Auf der Basis der uns zur Verfügung gestellten Informationen und Unterlagen und unserer ersten Einschätzung werden daher im Wesentlichen folgende Sachverhalte zukünftig zusätzlich einer Deklaration zuzuführen sein, auch wenn diese ggf. steuerbefreit sind:

- Leistungen gegenüber der SBB
 - Personalmanagement - Beihilfeabrechnung/Fallabrechnung für abgeordnete Beamte

- Personalmanagement - Dienstleistungspauschale für Sitzungsdienst
- Personalmanagement - Bereitstellung Netzinfrastruktur, Arbeitsplatzrechner, Benutzerbetreuung etc.
- Personalmanagement - Dienstleistungspauschale für Finanzbereich
- Dienstleistungen des Bereiches zentrale Dienste
- Personalmanagement - Personalgestellung Archivar Gemeinde Alfter
- unentgeltliche Überlassung von Sportanlagen gegen Pflege
- entgeltliche Überlassungen von Sportanlagen an Dritte
- Überlassung von Sporteinrichtungen für Einzelveranstaltungen
- Alexander-von-Humboldt Gymnasium - Nutzungsgenehmigung außerschulische Veranstaltungen
- Vermietung Bürgerhalle
- Gestattungsvertrag zur Installation und zum Betrieb von Photovoltaikanlagen
- Nutzungsgenehmigung der Jugend- und Gemeinschaftsräume Brenig
- Vermietungen und Verpachtungen sowie Erbbaurechtsverträge
- Grundstücksverkäufe (Ausnahme ggf. Boden- und Siedlungspolitik)
- Nutzungsvertrag für befristete Nutzung städtischer Grundstücke für z.B. Baulager
- Einnahmen aus dem Werbelizenzvertrag
- Anzeigen
- Beratung berufliche Entwicklung (BBE)
- Holzverkauf
- Glascontainermanagement - Unterhaltung
- Schutzgebühr (Wanderkarte Natur-Kultur-Pfad)

3.3 Öffentlich-rechtliche Sondernorm / Grundlage

Soweit die Leistungen und insbesondere Kooperationen auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sondernorm / Grundlage erfolgen, stellt sich die Frage eines möglichen (potentiellen) Wettbewerbes. Der BFH hat in einer jüngeren Entscheidung (Urteil vom 10.02.2016, XI R 26/13) sich erstmals deutlicher mit der Frage größerer Wettbewerbsverzerrungen befasst und ausgeführt, dass „die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, nicht mit dem Vorliegen eines potentiellen Wettbewerbes gleichgesetzt werden“ kann.

In folgenden Bereichen lässt sich wohl (auch) eine öffentlich-rechtliche Grundlage bejahen:

- Leistungen gegenüber der SBB
 - Personalmanagement - Abordnung Beamte

- Wasserversorgung
- Feuer- und Bevölkerungsschutz
 - technische Hilfsleistungen
 - Ölsuren beseitigen
 - Wasserschäden
 - Sturmschäden
 - Fehlalarm Brandmeldeanlage
 - vorsätzliches Abbrennen von Abfall
 - Ölunfälle
 - Gasunfälle
 - Versteigerung im Portal "Zollauktion von veralteten Feuerwehrfahrzeugen"
- Kinder, Jugend und Familien
 - Kinder- und Jugendarbeit
 - Erzieherische Hilfen
- öffentlich-rechtl. Vereinbarung über Bildung/Betrieb Teilstandort Förderschule Bornheim/Königswinter
- Bauamt und Gebäudewirtschaft
 - Bauvorbescheid
 - Baugenehmigung
 - Vorlage in der Genehmigungsfreistellung
 - Abgeschlossenheitsbescheinigung
 - Befreiungen und Abweichungen
 - Beteiligung in Verfahren externer Behörden
 - wiederkehrende Prüfung
 - Bauüberwachung
 - Anfertigung von Kopien
 - planungsrechtliche Auskünfte
 - Ordnungsbehördliche Verfahren (Gebühren für diverse Ordnungsverfügungen, Zwangsgelder) nach § 61 BauO NRW
 - Eintragung von Baulasten nach § 83 BauO NRW
 - Auskünfte aus dem Baulastenverzeichnis
 - Grundstücksteilungen nach § 8 BauO NRW
 - Vorbescheide nach § 71 BauO NRW
 - Wiederkehrende Prüfungen nach § 10 SBauVO
 - Akteneinsichten nach § 29 VwVfG NRW
 - Kopien aus Altakten
 - Bußgeldverfahren nach OwiG
 - Steuerbescheinigungen nach § 40 DSchG NRW
- Stadtplanungs- und Liegenschaftsamt
 - Erstattung von Personal- und Sachkosten aus Verfahren zur Aufstellung von Bauleitplänen
 - Sonstige Ausgleichszahlungen
 - Verwaltungsgebühren für die Anfertigung von Kopien und Plots
 - Gebühr Vorkaufsrechtsverzichtserklärung
 - Katastergebühren
 - Erschließungsbeitragsbescheinigung

- Erschließungsbeitrag
 - Straßenbaubeitrag
 - Stellplatzabläse
 - Gebühren für z.B. Erteilung von Vorrangeneinräumungen und Löschungsbewilligungen usw.
- Volkshochschule
- öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit der Gemeinde Alfter
- Integrationskurse
- Verwaltungsgebühr - Einleitungsgenehmigungen

Die Frage des (potentiellen) Wettbewerbes bedarf indes stets einer Einzelfallbetrachtung. Die Erhebung der Gebühren für die Anfertigung von Kopien vollzieht sich u.E. auf öffentlich-rechtlicher Grundlage außerhalb eines Wettbewerbes, da nach dem VwVfG NRW die Behörden die Einsicht aber nicht die Mitnahme der Unterlagen ermöglichen müssen. Die Kopien können daher wohl nur von der Stadt Bornheim gefertigt werden.

3.4 Steuerbefreiungen

In vielen Fällen werden die Leistungen einer Steuerbefreiung unterliegen. Hierbei kommen insbesondere in Betracht:

- § 4 Nr. 9. a) UStG (Grundstücksverkäufe)
- § 4 Nr. 12. a), b), c) UStG (Grundstücksüberlassungen)
- § 4 Nr. 20. a) UStG (Kulturelle Einrichtungen)
- § 4 Nr. 21. a), b) UStG (Bildungsleistungen)
- § 4 Nr. 22. a), b) UStG (wissenschaftliche oder belehrende Kurse)
- § 4 Nr. 23 UStG (Beherbergung und Beköstigung Jugendlicher)
- § 4 Nr. 25 UStG (Leistungen der Jugendhilfe)
- § 4 Nr. 28 UStG

Zu beachten sind darüber hinaus die Befreiungsnormen der MwStSystRL, insbesondere des Artikels 132. Die Befreiungen gehen zum Teil über die Regelungen des UStG hinaus und begünstigen insbesondere Leistungen im Bereich des Gemeinwohls.

3.5 Steuerklauseln in Vereinbarungen

Die Stadt Bornheim kooperiert in Teilen mit anderen jPdöR. Hier sind bspw. die Kooperationen mit der SBB im Bereich der Verwaltung / Personalgestaltung, oder aber auch die Kooperationen im Bereich der VHS zu nennen. Die Vergütung der Leistungen erfolgt in der Regel ohne Umsatzsteuer.

Soweit uns die vertraglichen Vereinbarungen vorliegen, enthalten diese keine wesentlichen und hinreichend konkretisieren Umsatzsteuerformulierungen.

Dies ist dem Umstand geschuldet, dass nach der bisherigen Rechtslage gerade in Fällen der Kooperation von (hoheitlichen) Beistandsleistungen ausgegangen werden konnte.

Zukünftig kommt es aber auf die Grundlage der Kooperation und die Frage des Wettbewerbes an.

Einzelheiten zur steuerlichen Beurteilung bitten wir Sie, den weiteren Ausführungen unter 4. zu entnehmen.

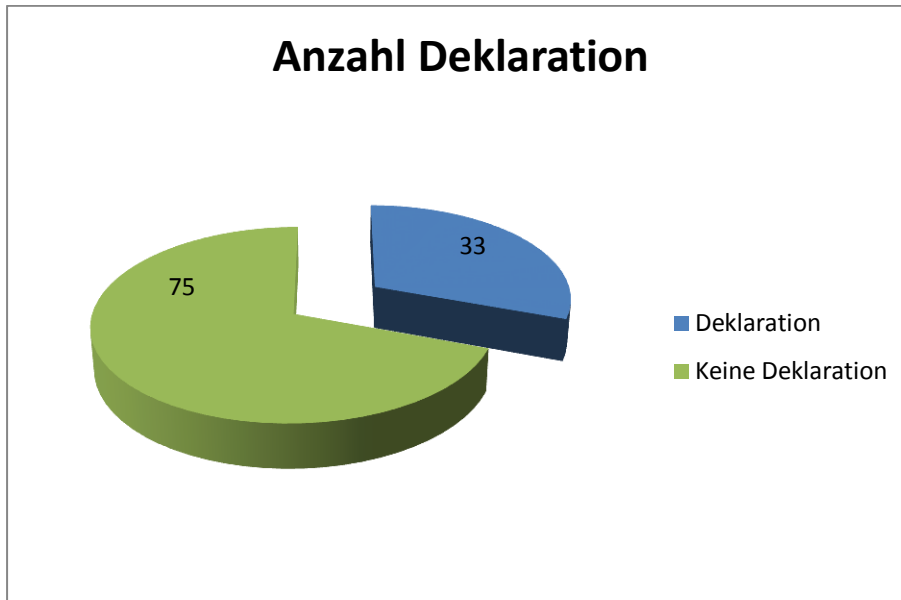
Da das Umsatzsteuerrecht in Bezug auf die Bemessungsgrundlage davon ausgeht, dass die Umsatzsteuer aus dem gezahlten Entgelt herauszurechnen ist, handelt es sich in den meisten Fällen um ein Bruttoentgelt. Diese bedeutet, dass der Leistende im Zweifel die Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Geldern herausrechnen und abführen muss. Voraussetzung ist natürlich, dass es sich um eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung handelt, was in einigen Fällen derzeit noch mehr als kritisch betrachtet werden muss.

Sofern keine vertraglichen Überarbeitungen erfolgen, besteht das nicht unerhebliche Risiko, dass gerade in den kritischen Fällen die Stadt Bornheim als Leistender die Umsatzsteuer schuldet und formell keine Möglichkeit besteht, diese vom Leistungsempfänger nachzufordern. Die vertraglichen Vereinbarungen sollten daher insgesamt geprüft bzw. erstellt und mit entsprechenden Öffnungsklauseln versehen werden.

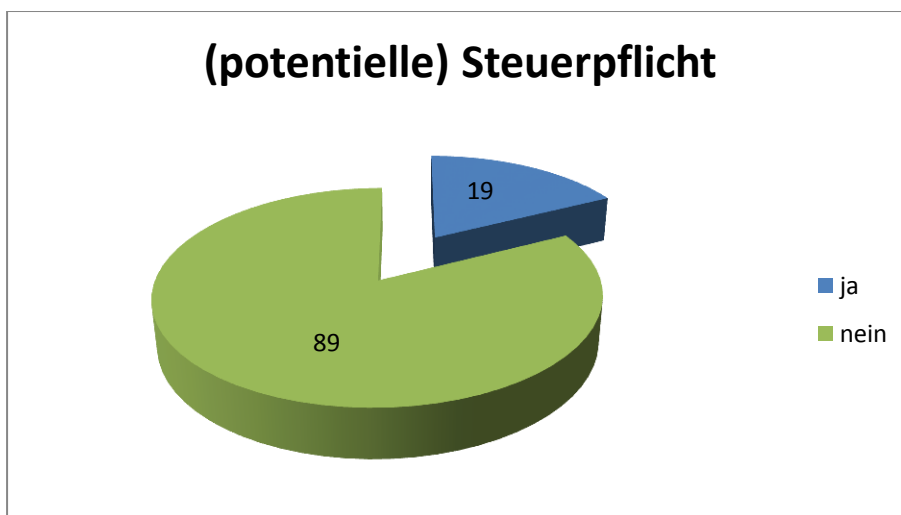
Da die eine Vielzahl von Leistungen der Stadt Bornheim in der Regel nicht der Besteuerung unterliegen, scheidet oft ein Vorsteuerabzug aus.

Auch ist zu beachten, dass ein Vorsteuerabzug beim Bezug eines einheitlichen Gegenstandes nur dann möglich ist, wenn dieser zu mehr als 10 % der unternehmerischen Tätigkeit der Stadt Bornheim dient.

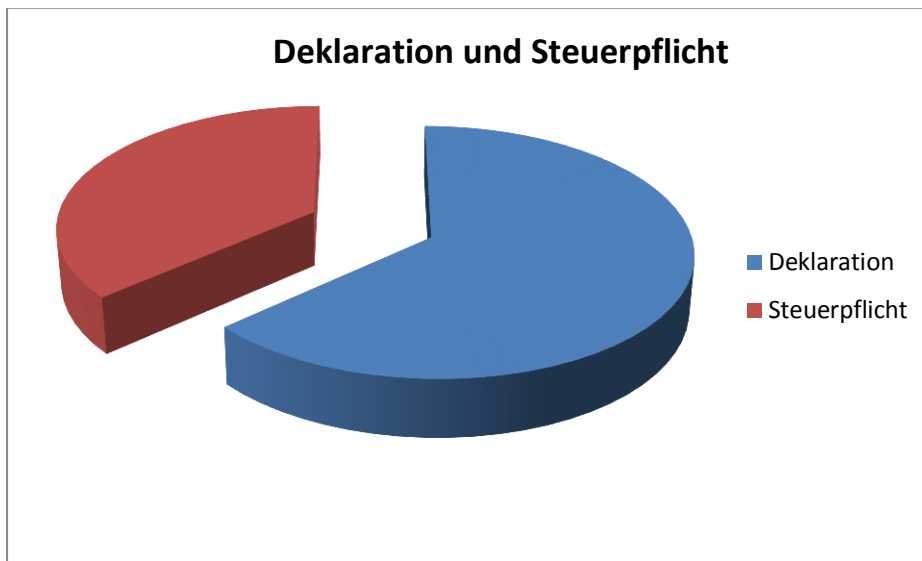
3.6 Grafische Darstellung der möglichen Auswirkungen



Voraussichtlich werden von den angezeigten Sachverhalten 33 deklarationspflichtig sein; derzeit werden ca. 10 Sachverhalte deklariert.



Gemessen an der Gesamtzahl von 108 Sachverhalten unterliegen voraussichtlich 19 der Umsatzsteuerpflicht. Bisher werden nach unsere Informationen lediglich ca. 10 Sachverhalte als steuerpflichtig deklariert.



Insgesamt lässt sich feststellen, dass sich die voraussichtlichen Deklarationspflichten insgesamt deutlich erweitern werden wobei gemessen an der Anzahl der in die Deklaration aufzunehmenden Sachverhalte der überwiegende Teil keine Steuerpflichten begründet.

4 Würdigung einzelner Sachverhalte

Im Rahmen der Bearbeitung der aufgeführten Sachverhalte sind einige enthalten, die umsatzsteuerlich derzeit noch nicht eindeutig unter dem Blickwinkel des § 2b UStG beurteilt werden können. Zu diesen und weiteren Aspekten nehmen wir wie folgt Stellung:

4.1 Personal und Organisationsamt

4.1.1 Verwaltung

Die Leistungen gegenüber der SBB vollziehen sich derzeit wohl noch als Beistandsleistungen, da sie überwiegend dem hoheitlichen Bereich der SBB zugeordnet werden.

Nach den Informationen der Stadt Bornheim und der SBB wurden im Rahmen der Gründung der SBB Beamte der Stadt Bornheim nicht mit auf die SBB ausgegliedert. Zur Wahrung der bisherigen Verhältnisse sind die Mitarbeiter bei der Stadt Bornheim geblieben, wurden jedoch nach den Regelungen des Beamtenrechts zur Ausübung der Tätigkeiten an die SBB abgeordnet.

Ob eine steuerrechtliche Prüfung der Abordnungen im Zuge der Gründung erfolgt ist, ist nicht bekannt.

Die **Personalgestellung** stellt nach den Verlautbarungen der Finanzverwaltung in begründeten Ausnahmefällen¹ keinen BgA dar.

Erfolgt eine Personalzuweisung durch die zuständige oberste Dienstbehörde im dringenden öffentlichen Interesse (§ 123 a Abs. 2 BRRG), liegt unter folgenden Voraussetzungen kein Leistungsaustausch vor:

- die entgeltliche Personalgestellung ist eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (z. B. Rechtsformwechsel, Unkündbarkeit des Bediensteten),
- die Beschäftigung gegen Kostenerstattung erfolgt im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherung der aus dem Dienstverhältnis bei einer jPdöR erworbenen Rechte,
- die Personalgestellung ist begrenzt auf den zum Zeitpunkt einer Umwandlung vorhandenen Personalbestand, sodass sich der Personalbestand mit Ausscheiden der betreffenden Mitarbeiter von Jahr zu Jahr verringert und
- die Gestellung des Personals nimmt nicht das äußere Bild eines Gewerbebetriebs an.²

Nach Auskunft der SBB beschränkt sich die Personalgestellung lediglich auf die Beamten im Zeitpunkt der Gründung der SBB. Neue Mitarbeiter werden ausschließlich durch die SBB als Dienstherr beschäftigt.

Fraglich ist, ob mit der Einführung des § 2b UStG diese Ausnahmeregelung weiter Bestand haben wird. Da es sich bereits heute um eine Art Billigkeitsmaßnahme der Finanzverwaltung handelt, werden u.E. die Personalgestellungen nach § 2b UStG und hier insbesondere § 2b Abs. 3 UStG zu beurteilen sein.

Die entgeltliche Personalgestellung (z.B. die Abordnung eines Beamten) durch eine jPdöR an eine andere jPdöR oder ähnliche Einrichtung, die hoheitliche Befugnisse hat, kann Ausübung öffentlicher Gewalt i.S.d. Art. 13 MwStSystRL sein.³

In Auslegung des § 2b Abs. 3 UStG ist fraglich, ob die Personalgestellung „dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ dient.

Der Begriff umfasst wohl nicht nur die sachliche sondern auch diese personelle Infrastruktur. Die Auslastung der personellen Infrastruktur erfolgt durch

¹ Abschnitt 2.11 Abs. 15 UStAE

² Vfg. der OFD Karlsruhe vom 28.02.2012

³ EuGH 25.03.2010 C-79/09 Leitsatz; Volltext veröffentlicht nur in Niederländisch oder Französisch.

mehrere jPdöR gemeinsam. Einzeln wären viele Aufgaben nicht durchführbar, da der Personaleinsatz zu teuer ist. Es geht daher ebenfalls um sparsamen und effizienten Mitteleinsatz, der im öffentlichen Interesse liegt. Die Kooperation dient dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur. Dementsprechend erwähnt auch die Begründung des Finanzausschusses im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens die Auslastung vorhandener personeller Ressourcen.⁴ Das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 geht hierauf indes nicht konkret ein.

Es soll dabei genügen, dass die Aufgabe der jPdöR abstrakt zugewiesen ist. Konkreter Aufgabenträger kann weiterhin eine andere jPdöR sein.⁵ Anderenfalls liefe § 2b Abs. 3 Nr. 2 S. 2 UStG wohl vollkommen leer, da eine konkrete Aufgabe grundsätzlich immer nur einer jPdöR zugeordnet ist.⁶

Von daher bestehen derzeit wohl auch gute Argumente, die die Personalstellung u.U. unter § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b UStG zu fassen. Es ist aber nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung hier eine andere Rechtsauffassung bzw. Auslegung der Norm vertritt. Von daher gibt es in diesem Bereich derzeit keine Rechtssicherheit ob der zukünftigen steuerlichen Behandlung.

Gleiches gilt u.E. auch für die Leistungen des Bürgermeisters, Kämmerers und technischen Beigeordneten, wobei hinzukommt, dass das Entgelt unter der Grenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG liegt und damit größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen sollen. Voraussetzung ist allerdings auch hier, dass die Stadt Bornheim insofern im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird.

Die weiteren Leistungen

- **Dienstleistungen im Sitzungsdienst**
- **Dienstleistungen im Bereich der Informationstechnologie**
- **Dienstleistungen der Stadt Bornheim für den SBB im Finanzbereich**
- **Dienstleistungen der Stadt Bornheim im Bereich zentrale Dienste**

werden durchaus kritischer gesehen werden müssen. Hier ist nach unserer derzeitigen Einschätzung davon auszugehen, dass diesen Leistungen derzeit wohl ein privatrechtlicher Vertrag zu Grunde liegt und diese damit mangels Steuerbefreiung zukünftig steuerpflichtig sein werden. Aber auch bei Gestaltung einer öffentlich-rechtlichen Grundlage sind u.E. Wettbewerbsverzerrungen nicht auszuschließen.

Nach der Gesetzesbegründung sollen „echte“ Kooperationen gefördert werden. Die Zusammenarbeit durch (punktueller) Hilfstätigkeiten oder auch Back-

⁴ Auslegung § 2b Abs. 3 Nr. 2b UStG; Beitrag Küffner/Rust DStR 29/2016 Seite 1633 ff.

⁵ Ähnlich BMF Schreiben vom 16.12.2016 Tz. 49

⁶ Küffner/Rust DStR 29/2016 Seite 1633 ff.

office-Leistungen sollen indes nicht begünstigt sein. Hilfstätigkeiten können Fälle sein, in denen ein Leistungsaustausch zwischen zwei jPdöR stattfindet und eine hoheitliche Aufgabenübertragung nicht erfolgt ist. Hierbei werden von verselbständigten Einrichtungen des öffentlichen Rechts (AöR) gegenüber ihren Trägerkörperschaften verschiedene Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten der Selbstverwaltung übernommen (z.B. Überlassung von IT-Kapazitäten, Gehaltsabrechnungen, Reinigungsleistungen, Hausmeisterdienste). Die jeweils erbrachten Dienstleistungen könnten auch von privaten Unternehmen erbracht werden. Insoweit handelt es sich also um Tätigkeiten, die nach der Lesart des BFH im Wettbewerb zur Privatwirtschaft stehen. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist bei Leistungsvereinbarungen über verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten regelmäßig anzunehmen, dass diese nicht durch spezifisch öffentliche Interessen bestimmt werden.⁷⁸ Eine derartige Auslegung müsste u.E. auch für Leistungen der Stadt Bornheim gegenüber der SBB gelten.

Hinsichtlich der Leistungen im Bereich der EDV ließe sich bei Ausübung öffentlicher Gewalt ein Wettbewerb wohl nur verneinen, wenn spezifische Aspekte faktisch nur eine Leistung der Stadt Bornheim rechtfertigen würden. Die vertraglichen Vereinbarungen sprechen aber eher für Leistungen, die ohne weiteres auch von Dritten erbracht werden könnten. Von daher sollte geprüft werden, ob die Kooperationen mit dem SBB anders ausgestaltet werden können. Das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 könnte hier einen Ansatz liefern, da neben der digitalen Infrastruktur auch deren Förderung, Ausbau und Errichtung unter § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG fallen sollen.

Die **Zuschüsse** des Rhein-Sieg-Kreises für die teilweise Aufgabenwahrnehmung durch die Stadt Bornheim können ggf. unter § 2b Abs. 3 Nr. 2 subsummiert werden. Hier ist u.E. allerdings kritisch, ob die Aufgabenwahrnehmung der „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ dient. Gleichwohl könnten gemeinsame spezifische öffentliche Interessen argumentiert werden. „Eine gemeinsame Aufgabenerfüllung liegt *auch* dann vor, wenn die Aufgabe in Gänze auf die leistende jPdöR übertragen wird (z. B. von einer Kommune auf einen Zweckverband, von einer kreisangehörigen Gemeinde auf den Kreis). Es kommt nicht darauf an, ob der Zusammenarbeit eine delegierende oder eine mandatierende Vereinbarung zugrunde liegt oder ob es sich um eine vertikale oder horizontale Kooperation handelt.“⁹ Nicht abschließend geklärt ist die Frage der Auslegung der Formulierungen „auch“ und „in Gänze“. Durch die Verwendung des Wortes „auch“ ergeben sich unseres Erachtens Argumentationsspielräume.

Der Katalog des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist darüber hinaus nicht abschließend. Dies wird dadurch deutlich, dass der Gesetzgeber mit dem Wort „insbesondere“ einen weiteren Anwendungsbereich nicht ausschließt.

⁷ Baldauf DStZ 2016, Seite 355 ff.

⁸ s.a. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 Tz. 49

⁹ BMF-Schreiben vom 16.12.2016 Tz. 49

Insgesamt bleibt aber festzuhalten, dass auch mit den bisherigen Verlautbarungen der Finanzverwaltung die o.g. Leistungsbeziehungen nicht unkritisch sind.

4.1.2 Sportstätten

Auf der Basis der Tarifordnung vom 01.06.2006 wird nach den Angaben der Stadt Bornheim bereits heute ein BgA Sportstätten unterhalten. Entsprechende Leistungen gegenüber Vereinen und Dritten werden bereits mit Umsatzsteuer verrechnet, welche auch deklariert und abgeführt wird. Eine Prüfung diesbezüglich haben wir nicht vorgenommen.

Bislang nicht erfasst sind Nutzungsüberlassungen gegen Pflegeleistungen durch die Nutzer. Hier ist u.E. nicht auszuschließen, dass es sich um einen tauschähnlichen Umsatz handelt, der dann auch dem BgA zuzurechnen wäre und der Steuerpflicht unterläge. Die Thematik besteht unabhängig von der Einführung des § 2b UStG, da bereits ein BgA Sportstätten unterhalten wird. Diesbezüglich wird es darauf ankommen darzulegen, dass kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist. Ein Lösungsansatz könnte in der Frage liegen, wem die Pflegeleistungen im Rahmen eines „normalen“ Mietverhältnisses obliegen würden.

Wir empfehlen daher, die vertraglichen Gestaltungen zu überarbeiten.

Bereits heute berechtigen der Bereich des Schulsportes und auch der unentgeltlichen Überlassung nicht zum Vorsteuerabzug, so dass sich gemessen am Status Quo keine gravierenden Veränderungen durch die Einführung des § 2b UStG ergeben sollten.

4.2 Amt für Finanzen

Dem Bereich Finanzen sind die Leistungen der Stadt Bornheim im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Gasnetz Bornheim bzw. Stromnetz Bornheim GmbH & Co. KG sowie deren Verwaltungsgesellschaften (GmbH's) zuzurechnen.

Die Leistungen werden auf privatrechtlicher Grundlage erbracht und unterliegen u.E. bereits heute im Wesentlichen der Umsatzbesteuerung. Sie stehen im Zusammenhang mit der Beteiligung an der jeweiligen Gesellschaft, die bei der Stadt Bornheim selbst einen BgA darstellt.

Die Vereinbarungen sehen bereits heute die Erhebung der „gesetzlichen“ Umsatzsteuer vor. Bei entsprechenden Rechnungen steht den Gesellschaften der entsprechende Vorsteuerabzug zu.

4.3 Bürger- und Ordnungsamt

Aus dem Bereich des Bürger- und Ordnungsamtes wurden insbesondere Leistungen im Rahmen des Feuer- und Bevölkerungsschutzes angesprochen bzw. aufgezeigt.

Diese vollziehen sich nach den gesetzlichen Bestimmungen des Brandschutz-, Hilfeleistungs- und Katastrophenschutzgesetzes (BHKG) und damit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage. Die Tätigkeiten vollziehen sich u.E. im hoheitlichen Bereich, da sie der Stadt Bornheim als gesetzliche Aufgaben zugewiesen worden sind. Größere Wettbewerbsverzerrungen werden hier u.E. nicht eintreten.

Ggf. ist auch in Teilbereichen ein Schadensersatz argumentierbar.

Im Falle einer echten Schadensersatzleistung fehlt es an einem Leistungsaustausch. Der Schadensersatz wird nicht geleistet, weil der Leistende eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat. Echter Schadensersatz ist insbesondere gegeben bei Schadensbeseitigung durch den Schädiger oder durch einen von ihm beauftragten selbständigen Erfüllungsgehilfen, bei Zahlung einer Geldentschädigung durch den Schädiger, bei Schadensbeseitigung durch den Geschädigten oder in dessen Auftrag durch einen Dritten ohne einen besonderen Auftrag des Ersatzverpflichteten.

Sofern jedoch freiwillig Leistungen erbracht werden, kann hierin eine Steuerpflichtige Leistung begründet werden.

Der gelegentliche Verkauf eines Feuerwehrfahrzeuges kann als Hilfsgeschäft grundsätzlich dem öffentlichen Bereich zugeordnet werden. Ein solches Hilfsgeschäft kann dann vorliegen, wenn die erbrachten Umsätze "nicht die berufliche Tätigkeit der steuerpflichtigen" widerspiegeln. Diese Umsätze spielen daher im Rahmen der Gesamttätigkeit eine nebensächliche oder zufällige Rolle, sind jedoch Ausfluss der Haupttätigkeit.

Dem Verkauf liegt aber ein Kaufvertrag nach § 433 BGB zu Grunde.

Es kann aber argumentiert werden, dass diese Leistung in der Regel nicht nachhaltig erfolgt, so dass es nicht zu einer Unternehmereigenschaft kommt. Diese Auffassung hat das BMF mit Schreiben vom 16.12.2016 bestätigt und eine Nichtsteuerbarkeit unterstellt.¹⁰

4.4 Kinder, Jugend und Familien

Die Leistungen des Bereiches Kinder, Jugend und Familie werden auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erbracht und stehen u.E. in keinem größeren Wettbewerb zu privaten Dritten.

¹⁰ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Tz. 19 ff.

Das bisher betriebene Café ist eingestellt worden.
Weitere potentiell steuerbare Leistungen wurden nicht mitgeteilt.

4.5 Schulen, Soziales, Senioren und Integration

4.5.1 Schulen

Die Stadt Bornheim kooperiert mit verschiedenen Vereinen im Rahmen der Gestaltung der offenen Ganztagschulen. Zur Finanzierung der Leistungen erhält die Stadt Bornheim **Zuschüsse** des Landes NRW, die sie an die Vereine weiterleitet.

Die Aufgabe der Schulen ist eine hoheitliche Tätigkeit der Stadt Bornheim. Zuschüsse des Landes stellen bei der Stadt Bornheim echte (nicht steuerbare) Zuschüsse dar.

Fraglich ist steuerrechtlich, ob die Weiterleitung der Zuschüsse an die Vereine bei diesen Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung darstellen können. Hierbei ist es nicht erheblich, ob die Entgelte von Eltern erhalten werden, oder ob es sich um sog. Entgelte von Dritter Seite handelt.

Die Finanzverwaltung hat sich bereits im Jahr 1996 mit der Frage der Einbindung privater Vereine in die Betreuung von Schülern in Grund und Sonderschulen befasst.¹¹ Die Abwicklung der Betreuungsmaßnahmen stellt bei diesen Vereinen in der Regel einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der ggf. einen Zweckbetrieb begründet, dessen Umsätze aber nach § 4 Nr. 23 UStG von der Umsatzbesteuerung ausgenommen werden.

Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 23 UStG soll Einrichtungen im Bereich der Jugenderziehung und Ausbildung zu Gute kommen und ist dadurch gekennzeichnet, dass Jugendliche (Personen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres – § 4 Nr. 23 Satz 2 UStG) zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken bei sich aufgenommen werden und im Rahmen dieses Unternehmens auf Grund der Aufnahme Leistungen der Beherbergung, Beköstigung und Naturalleistungen anfallen. Die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und Naturalleistungen ist nur dann nach § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei, wenn dem Unternehmer selbst die Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung der aufgenommen Jugendlichen obliegen.¹² Ein Verein, der lediglich die Mittagsverpflegung organisiert bzw. übernimmt wäre daher nicht begünstigt. Durch das Betreuungsangebot ist u.E. bei den Vereinen die Anwendung der Befreiungsnorm eröffnet.

¹¹ OFD Düsseldorf 11.11.1996

¹² Bsp. OFD FFM Vfg. 14.01.2014: „Ein Schulförderverein übernimmt die Essenzubereitung und -ausgabe. Zudem bietet der Verein den verpflegten Schülern Betreuung und Hausaufgabenhilfe. Da der Verein die Schüler für Erziehungs- und Ausbildungszwecke bei sich aufnimmt, sind die Umsätze aus der Essensausgabe nach § 4 Nr. 23 UStG von der Umsatzsteuer befreit.“

Die Kooperation der **Förderschule** Bornheim/Königswinter vollzieht sich u.E. in Ausübung der öffentlichen Gewalt und steht nicht in größeren Wettbewerbsverzerrungen.

4.5.2 Nutzungsüberlassungen

Hinsichtlich der Nutzungsüberlassung des **Alexander-von-Humboldt Gymnasiums** dürfen wir auf unsere Ausführungen zu 4.6.2 verweisen.

In diesem Zusammenhang ist es u.E. auch fraglich, ob die Mitüberlassung etwaiger Betriebsvorrichtungen als eigenständige Leistung der Besteuerung zuzuführen ist.

Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen ist gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht von der Umsatzsteuer befreit. Es handelt sich somit nur zum Teil um einen Ausschluss der Steuerbefreiung.

Die Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen zum Gebäude, Gebäudebestandteilen und Außenanlagen wurde von der Finanzverwaltung mittels eines Ländererlasses vom 15.3.2006 vorgenommen. Zu den Betriebsvorrichtungen gehören nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen. Unter diesen Begriff fallen vielmehr alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH vom 11. 12. 1991, BStBl. 1992 II S. 278).

Die Pachtumsätze, die im Zusammenhang mit der (Mit)Vermietung von Betriebsvorrichtungen vereinnahmt wurden, waren grundsätzlich in von der Umsatzsteuer befreite Leistungen gem. § 4 Nr. 12a UStG und in steuerpflichtige Leistungen gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG aufzuteilen.

Der BFH hat im Urteil vom 31.5.2001 von der bisherigen Rechtsauffassung zur Aufteilung der Vermietung von Sportanlagen in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und einer steuerpflichtigen Vermietung von Betriebsvorrichtungen Abstand genommen und verweist unter Bezugnahme auf die EuGH-Rechtsprechung auf eine einheitliche steuerpflichtige Leistung. Nach der Änderung durch die Rechtsprechung des BFH ist die wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse der MwStSystRL nicht „künstlich aufzuspalten“. Die Hauptleistung ist durch die Sicht des Dienstleistungsverbrauchers zu identifizieren. Entsprechende Nebenleistungen, die mit der Hauptleistung im unmittelbaren Zusammenhang stehen, teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Diese Grundsätze sind bei der Vermietung zu beachten, so dass bei der Betrachtung des Durchschnittsverbrauchers auch Nebenleistungen argumentierbar erscheinen, die dann das Schicksal der Hauptleistung teilen. Es kommt daher auch auf den Gegenstand der (Mit-) Überlassung an.

Die Konzessionen zum Betrieb der **Mensa** werden nach unserer ersten Einschätzung unentgeltlich vergeben, da nach den Angaben der Stadt Bornheim der Betreiber in seiner Preispolitik frei ist und die Stadt keinen Einfluss ausübt. Gegenleistungen für die Stadt selbst sind daher nicht ersichtlich. Ein tauschähnlicher Umsatz kann in diesem Fall wohl verneint werden.¹³

4.6 Bauamt und Gebäudewirtschaft

4.6.1 Hoheitliche Tätigkeiten

Die aufgezeigten Leistungen der technischen Bauaufsicht aber auch die weiteren Leistungen des Bauamtes werden u.E. als hoheitliche Tätigkeiten außerhalb eines Wettbewerbes erbracht (BauO NRW). Die Art der beschriebenen Leistungen stehen u.E. nicht in einem Wettbewerbsverhältnis zu Leistungen der Architekten und Sachverständigen, da diese aufgrund der gesetzlichen Regelungen wohl nur von der öffentlichen Hand erbracht werden können. Gleiches gilt u.E. auch für die Anfertigung von Kopien, da nach den gesetzlichen Regelungen argumentierbar ist, dass lediglich das Recht auf Einsichtnahme, nicht aber auf Aushändigung besteht¹⁴.

4.6.2 Nutzungsüberlassungen

Nach dem bisherigen Recht zählte die (langfristige) Vermietung von Grundstücken nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 2.11 UStAE) zum Bereich der Vermögensverwaltung und wurde nicht als wirtschaftliche Betäti-

¹³ UStAE: "Vereinbart der Arbeitgeber mit einem selbständigen Kantinenpächter (z.B. Caterer), dass dieser die Kantine in den Räumen des Arbeitgebers betreibt und die Verpflegungsleistungen an die Arbeitnehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbringt, liegt ein Leistungsaustausch zwischen Caterer und Arbeitnehmer vor (vgl. BFH-Beschluss vom 18. 7. 2002, V B 112/01, BStBl. 2003 II S. 675). Beispiel 3:

1Der Arbeitgeber und der Caterer vereinbaren, dass der Caterer die Preise für die Mittagsverpflegung mit dem Arbeitgeber abzustimmen hat. 2Der Arbeitgeber zahlt dem Caterer einen jährlichen (pauschalen) Zuschuss (Arbeitgeberzuschuss). 3Der Zuschuss wird anhand der Zahl der durchschnittlich ausgegebenen Essen je Kalenderjahr ermittelt oder basiert auf einem prognostizierten „Verlust“ (Differenz zwischen den voraussichtlichen Zahlungen der Arbeitnehmer und Kosten der Mittagsverpflegung). 4Ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Caterer sowie zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer besteht nicht. 5Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Caterers an den Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Caterer gezahlte Essenspreis zuzüglich des ggf. gezahlten Arbeitgeberzuschusses. 6Diese vom Arbeitgeber in pauschalierter Form gezahlten Beträge sind Entgelt von dritter Seite (vgl. Abschnitt 10.2 Abs. 5 Satz 5). 7Da der Arbeitgeber keine Leistung vom Caterer erhält, ist er nicht zum Vorsteuerabzug aus der Zahlung des Zuschusses an den Caterer berechtigt.“

¹⁴ § 29 VwVfG NRW

gung im Rahmen eines BgA i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG i. V. m. § 4 KStG ausgeübt. Die Vermietungen war somit bisher nicht steuerlich zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Vermietungseinkünfte ergibt sich durch Einführung des § 2b UStG eine abweichende Beurteilung.

Die Vermietung von Grundstücken erfolgt auf privatrechtlicher Basis und demnach nicht unter Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt iSd § 2b Abs. 1 UStG, so dass eine Anwendung von § 2b UStG nicht gegeben ist. Die Stadt Bornheim wird danach durch die Vermietung unternehmerisch tätig.

Die Vermietungsumsätze sind jedoch grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12a UStG. Nach § 9 Abs. 1 UStG besteht jedoch ein Wahlrecht zur Option zur Umsatzsteuer, wenn die Vermietung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Dabei ist eine Option nur möglich, wenn der Leistungsempfänger (Mieter) das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Dies bedeutet grundsätzlich, dass eine Vermietung von Wohnraum mangels Optionsmöglichkeit stets steuerfrei ist. Eine Option bei einer Vermietung ist nur möglich, sofern mit dem Mietobjekt durch den Mieter ausschließlich Umsätze getätigt werden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Eine Option zur Umsatzsteuer ist grundsätzlich nur in den Fällen sinnvoll, bei denen durch Investitionen eine hohe abzugsfähige Vorsteuer generiert wird.

Die Anwendung § 2b UStG führt also im Bereich der Vermietungseinkünfte zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen, sofern nicht freiwillig zur Umsatzsteuer optiert wird. Gleichwohl besteht in diesem Bereich eine Deklarationspflicht, die bislang nicht gegeben war.

4.7 Stadtplanungs- und Liegenschaftsamt

Die benannten Tätigkeiten des Stadtplanungs- und Liegenschaftsamtes, welche auf die gesetzlichen Regelungen des **BauGB** beziehen, können als eigenständige und vorbehaltene Tätigkeiten außerhalb eines Wettbewerbes betrachtet werden.

Hinsichtlich der **Nutzungsüberlassungen**:

- Nutzungsvertrag für befristete Nutzung städtischer Grundstücke für z.B. Baulager
- Einnahmen aus Verpachtung städtischer Liegenschaften und Einnahmen aus Erbbaurechtsverträgen

darf auf die vorherigen Ausführungen verwiesen werden.

Die Einnahmen aus **Werbelizenzverträgen** erfolgen auf privatrechtlicher Grundlage und sind daher zukünftig der Besteuerung zu unterwerfen und entsprechend zu deklarieren.

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, soweit diese im Rahmen der von ihnen durchzuführenden Boden- und Siedlungspolitik tätig sind¹⁵.

Unter dem Blickwinkel des § 2b UStG bedarf es zwar einer öffentlichen-rechtlichen Sonderregelung, welche bei der Boden- und Siedlungspolitik gegeben ist. Gleichwohl fordert die Rechtsprechung und das Gesetz auch eine Betrachtung des Wettbewerbes, der hier unstreitig gegeben ist.

Nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG sollen Leistungen gleichwohl nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, wenn diese nach den Regelungen des § 4 UStG ohne Optionsmöglichkeit steuerfrei wären.

Der Verkauf von Grundstücken ist nach § 4 Nr. 9a UStG zwar steuerbefreit, allerdings besteht für Verkäufe an Unternehmer für deren Unternehmen die Möglichkeit der Option zur Umsatzbesteuerung.

Dies bedeutet dass ggf. auch für die Frage der Deklaration zu unterscheiden ist, wer Empfänger des veräußerten Grundstückes ist. Die Lieferung von Grundstücken an Privatpersonen führt nicht zu „größeren“ Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b UStG und damit auch nicht zu einer Erklärungs-pflicht. Eine Option ist für den Verkauf zwar vom Grundsatz her möglich, aber nicht beim Verkauf an Privatpersonen.

Dagegen spricht allerdings die Formulierung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG, die auf das „Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung“ abstellt¹⁶. Von daher werden sich die Deklarationspflichten gerade in diesem aber auch im Bereich der Nutzungsüberlassungen deutlich erweitern werden, denn die obige Sichtweise trifft auch auf die Nutzungsüberlassungen zu.

Die Zuwendungen und Weiterleitungen der Gelder der Weilerschen **Stiftung** oder der Hagen-Scheben'sche Stiftung vollziehen sich nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches.

¹⁵ Arbeitshilfe OFD NRW „Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts“

¹⁶ S.a. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 Tz. 38

4.8 Amt für Weiterbildung

Bislang wurden Volkshochschulen (VHS) im Wesentlichen – nach Ansicht der Finanzverwaltung – in NRW auf der Basis des Weiterbildungsgesetzes NRW (WbG) hoheitlich tätig. Würde man alle Tätigkeiten der VHS darunter subsummieren können, würde die Regelung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22a UStG, die namentlich VHS mit Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art befreit, ins Leere laufen. Hoheitliche Tätigkeiten sind u.E. daher insbesondere bei klassischen Schulabschlüssen gegeben.

Die Leistungen der VHS sind aber auch bei Vorhandensein eines BgA bislang nach § 4 Nr. 22 a) UStG von der Besteuerung ausgenommen.

Unter dem Blickwinkel des § 2b UStG bietet das WbG mit § 3 die öffentlich-rechtliche Sondernorm, die eine Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich macht.

Nach § 4 Nr. 22 a) UStG sind die wesentlichen Leistungen der VHS steuerbefreit und werden daher i.V.m. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG außerhalb größerer Wettbewerbsverzerrungen erbracht werden können. In der Folge sind die Leistungen daher nicht in die Deklaration aufzunehmen.

Es kommt aber (bereits heute) entscheidend auf die Art der Leistungen an. Wenn bei Leistungen nicht die in § 3 WbG genannten Aufgaben im Vordergrund stehen, werden diese nicht unter die Befreiungsnorm gebracht werden können. Dies ist nach Auffassung der OFD NRW z.B. der Fall, wenn z.B. Reisen (in erster Linie) der Freizeitgestaltung und dem Touristischen Interesse der Teilnehmer dienen. Von daher sollte immer ein Bezug zum WbG bestehen, um die Umsatzsteuerbefreiung gewährleisten zu können.

Begünstigte Leistungen sind nur Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art. Hierzu gehören auch Kurse zur Erlangung handwerklicher oder technischer Fertigkeiten, denn auch diese Fertigkeiten werden erlernt. Dementsprechend sieht die Verwaltung auch die Erteilung von Sportunterricht durch Sportvereine (zB Schwimm-, Tennis-, Segelunterricht) als Veranstaltung belehrender Art an (UStAE 4.22.1). Nicht dazu gehören Unterhaltungsveranstaltungen, Reisen und dgl.

Bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr 22 a) UStG sind nicht alle Kurse zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten „wissenschaftlicher oder belehrender Art“ iSd Vorschrift, sondern nur solche Kurse, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind. Kurse, die der Freizeitgestaltung dienen, gehören nicht dazu. Kritisch können auch Kurse gesehen werden, die der Freizeitgestaltung dienen können (z.B. Yoga, Tanzen o.a.). Wo im Einzelnen die Grenze gezogen wird, ist nicht abschließend geklärt.

Im Zweifel kann auch eine Befreiung nach § 4 Nr. 22 b) UStG in Betracht gezogen und geprüft werden.

Eine (entgeltliche) **Kooperation mit der Volkshochschule Alfter** kann u.E. unter § 2b Abs. 3 UStG subsummiert werden. Streitpunkt bei der Frage der Anwendbarkeit könnte „der Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ bei einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe sein. Der Begriff umfasst nach der derzeitigen Auffassung in der Literatur die personelle und sachliche Infrastruktur. Die Auslastung der personellen und sachlichen Infrastruktur erfolgt durch mehrere jPdöR gemeinsam. Einzeln wären viele Aufgaben nicht durchführbar. Es geht daher ebenfalls um sparsamen und effizienten Mitteleinsatz, der im öffentlichen Interesse liegt. Auch das BMF führt im Schreiben vom 16.12.2016 aus, dass alle Einrichtungen materieller und institutioneller Art umfasst sind und gerade auch die soziale Infrastruktur (namentlich Bildung) begünstigt sein soll¹⁷.

Die Durchführung von **Prüfungen** ist nur dann nach § 4 Nr. 22 Buchst. a steuerfrei, wenn die die Prüfung abnehmende Bildungseinrichtung auch den vorangehenden Unterricht erteilt hat¹⁸. Von daher wird die Abnahme von Prüfungen für andere Einrichtungen, wenn aktuell keine hoheitliche Beistandsleistung besteht, zumindest in der Zukunft wohl der Besteuerung zu unterwerfen sein.

Auch die **Anzeigenwerbung** ist zukünftig der Besteuerung zuzuführen.

Kritisch könnten die Leistungen der Stadt Bornheim im Rahmen des NRW Landesprogrammes „**Beratung zur beruflichen Entwicklung**“ (BBE) gesehen werden, da Beratungsleistungen zur beruflichen Orientierung u.E. auch im Wettbewerb zu privaten Anbietern erbracht werden können. Entscheidend für die steuerliche Einordnung ist aber, dass die Leistungen im Rahmen des Programmes nach den Regelungen des § 4 Nr. 15 b) UStG steuerbefreit sein können:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

- 15b. Eingliederungsleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch und vergleichbare Leistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen,
 - a) die nach § 178 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch zugelassen sind,

¹⁷ BMF-Schreiben vom 16.12.2016 Tz. 48

¹⁸ OFD Frankfurt/M v. 14.8.2003, DStR 03, 1883

- b) die für ihre Leistungen nach Satz 1 Verträge mit den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch geschlossen haben oder
- c) die für Leistungen, die denen nach Satz 1 vergleichbar sind, Verträge mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die diese Leistungen mit dem Ziel der Eingliederung in den Arbeitsmarkt durchführen, geschlossen haben;“

Vergleichbare Leistungen sind insbesondere Leistungen, die im Rahmen von Bundes- und Landesprogrammen sowie Programmen anderer Gebietskörperschaften an die genannten Personenkreise mit dem Ziel der Eingliederung in den Arbeitsmarkt (Ausbildung oder Arbeit) erbracht werden¹⁹.

Von daher werden die Leistungen wohl der Umsatzsteuerbefreiung unterliegen und im Falle der – wohl anzunehmenden – Ausübung im Rahmen der öffentlichen Gewalt nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG außerhalb des Wettbewerbes erbracht werden und damit auch nicht deklariert werden müssen.

4.9 Umwelt- und Grünflächenamt

Die aufgezeigten Leistungen des Umwelt- und Grünflächenamtes werden in der Regel der Deklaration zuzuführen sein. Steuerpflichtig sind hierbei der Holzverkauf, die Schutzgebühr für „Wanderkarten“ und die Unterhaltung der Glascontainerplätze. Letztere werden wohl nicht als Nebenleistungen zur Vermietung der Containerstellplätze angenommen werden können.

4.10 Weitere allgemeine Sachverhalte

Im Rahmen des § 2b UStG sind Sonderregelungen getroffen worden, wann eine von einer jPdÖR erbrachte Leistung dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist. Ein Hilfsgeschäft kann auch dann vorliegen, wenn die erbrachten Umsätze "nicht die berufliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen" widerspiegeln. Diese Umsätze spielen daher im Rahmen der Gesamttätigkeit eine nebensächliche oder zufällige Rolle, sind jedoch Ausfluss der Haupttätigkeit.

Dem Verkauf von gebrauchter Hardware liegt aber ein Kaufvertrag nach § 433 BGB zu Grunde. Das Geschäft ist damit dem Privatrecht zuzuordnen.

Es kann aber argumentiert werden, dass diese Leistung in der Regel nicht nachhaltig erfolgt, so dass es insoweit nicht zu einer Unternehmereigenschaft

¹⁹ BT-Drucks. 18/1529, S. 77 f.

kommt. Diese Auffassung hat das BMF mit Schreiben vom 16.12.2016 bestätigt und eine Nichtsteuerbarkeit unterstellt.²⁰

„Hilfsgeschäfte und vergleichbare Geschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei jPdöR mit sich bringt, sind auch dann nicht nachhaltig und somit nicht steuerbar, wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. Insbesondere kann die von Zeit zu Zeit erforderliche Auswechslung von Gegenständen, die zur Aufrechterhaltung des Betriebs in der nichtunternehmerischen Sphäre erforderlich sind, die Unternehmereigenschaft nicht begründen. Als Hilfsgeschäfte in diesem Sinne sind z. B. anzusehen:

- Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren, z. B. der Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen und Altpapier;
- Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer zur privaten Nutzung;
- Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.“²¹

Von daher können auch Einnahmen für private Kopien, Telefon u.a. die zwar auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden und damit zukünftig, auch bei Unterschreiten der Grenze von 17.500 € des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG dem Grunde nach der Besteuerung zu unterwerfen sind, als nicht nachhaltig und damit nichtunternehmerisch betrachtet werden.

5 Erste Handlungsempfehlungen

Aufgrund unserer o.g. ersten Einschätzung empfehlen wir der Stadt Bornheim sich vertieft mit den Kooperationen mit der SBB zu befassen. Die vertragliche Regelungen sind u.E. dezidiert zu prüfen und dem tatsächlich Gewollten und entsprechend möglicher Argumente anzupassen. Darüber hinaus sind ggf. sog. Öffnungsklauseln einzuarbeiten, so dass im Zweifel zu entrichtende Umsatzsteuer nachverlangt werden kann. Dies betrifft insbesondere die Kooperationen im Bereich der Verwaltung.

Darüber hinaus bezieht die Stadt Bornheim von der SBB Leistungen in Form der Überlassung diverser PKW. Diese Leistungen erfolgen auf privatrechtlicher Grundlage und werden zukünftig der Umsatzbesteuerung unterliegen. Gleichwohl besteht dann bei der SBB die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges. Insofern ist zu überlegen, ob diese Art der Leistungsbeziehung auch zukünftig weiter verfolgt werden soll. Die uns zur Verfügung gestellten Vereinbarungen haben eine Laufzeit von 60 bzw. 72 Monaten und laufen 2019 bzw. 2020 aus.

²⁰ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Tz. 19 ff.

²¹ BMF-Schreiben vom 16.12.2016 Tz. 20

Bei länger laufenden Vereinbarungen empfehlen wir eine entsprechende Anpassung im Sinne der obigen Ausführungen.

Die vertraglichen Vereinbarungen bei der Überlassung der Sportstätten sollten – zur Vermeidung eines evtl. täuschähnlichen Umsatzes – überarbeitet werden.

Hinsichtlich der Überlassung der Sitzungssäle und der Bürgerhalle weist der Mustervertrag aktuell wohl offen Umsatzsteuer aus. Hierbei handelt es sich ggf. um einen unrichtigen Steuerausweis im Sinne des § 14c UStG, der zu berichtigen ist. Dies gilt auch für bereits erfolgte Vermietungen. Andernfalls hat die Stadt Bornheim die zu unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Im Rahmen der steuerlichen Erfassung der Sachverhalte sollte es das Ziel sein, die entsprechenden vertraglichen Grundlagen dann in eine bei der Stadt Bornheim z.Zt. noch geplante Vertragsdatenbank zu integrieren. Da die Stadt Bornheim die Option nach § 27 Abs. 22 UStG zur weiteren Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. gezogen hat, besteht nun die Möglichkeit der gezielten Prozesseinführung. In diesem Zusammenhang erachten wir es für zielführend, die bestehenden Verträge, die eine Laufzeit über den 31.12.2020 hinaus haben bzw. die bis zum 31.12.2020 angepasst bzw. verlängert werden, strukturiert zu prüfen und dann auch in der Datenbank zu erfassen. Neu abzuschließende Verträge sind bereits unter den Aspekten des § 2b UStG mit entsprechenden Formulierungen vorzusehen.

6 Grundkonzeption und Ziele einer strukturierten Prozesseinführung

Zum zielgerichteten Umgang mit der Neuregelung empfehlen wir die Einführung eines strukturierten Prozesses.

Keinesfalls sollen die einzelnen Ämter in Ihren Aufgaben und deren Erfüllung beschränkt werden. Aufgrund der Vielfältigkeit der Sachverhalte erachten wir es für erforderlich, dass steuerliche Problembewusstsein der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu schärfen. Nur so können auch zukünftig Sachverhalte erkannt und steuerlich beurteilt werden.

Es ist uns bewusst, dass neben den anstehenden Aufgaben im Rahmen der Umstellung auf die Regelungen des § 2b UStG die tägliche Arbeit nicht in Mitleidenschaft gezogen werden soll. Der Umstellungsprozess könnte daher zunächst im Rahmen eines kleineren Amtes als eine Art „Pilot“ vollzogen werden. Die sich die hieraus ergebenden Erfahrungen können dann auch bei den nachfolgenden Ämtern einfließen und so zu einem optimierten Ablauf beitragen.

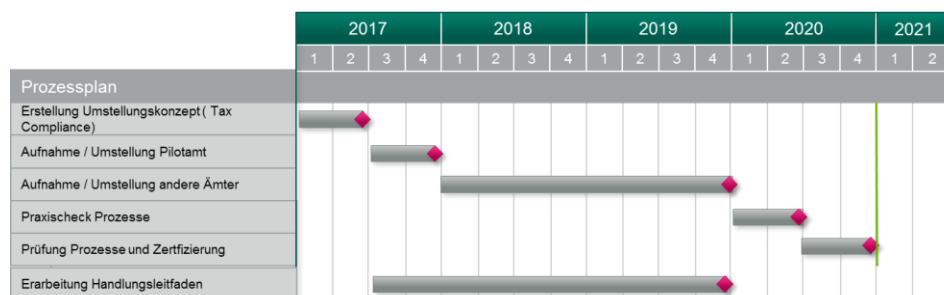
Wir empfehlen parallel die Ausarbeitung eines verbindlichen Handlungsleitfadens, der neben praktischen Erfahrungen durch die Analyse und Umstellung der einzelnen Ämter auch folgende Aspekte berücksichtigen sollte:

- Die steuerliche Beurteilung einzelner Sachverhalte – ggf. durch Hinzuziehung externer Beratung – sollte zentral gebündelt werden. Es bedarf daher u.E. eines zentralen Ansprechpartners für steuerliche Fragestellungen. Dies gilt auch für den Abschluss neuer Verträge. Ziel sollte die Einbindung von steuerlichen Know-How in ein zentrales Vertragsmanagement sein.
- Die steuerlich zu erfassenden und zu deklarierenden Sachverhalte sollten im Rahmen eines strukturierten und zentralen Meldewesens regelmäßig aufgenommen werden. Es muss sichergestellt werden, dass der zu erwartenden Ausweitung der formellen Deklarationspflichten – auch bei Steuerbefreiungen – Rechnung getragen wird.

Die (steuerlichen) Anforderungen, die mit der Einführung des § 2b UStG und insbesondere auch mit der zukünftigen täglichen Praxis verbunden sind, erfordern u.E. auch entsprechende personelle und fachliche Ressourcen, die ggf. zusätzlich bereit zu stellen sind.

Auch werden entsprechende Anpassungen der EDV erforderlich. Zum einen sind zukünftig neben den Buchungen bei bestehenden BgA umsatzsteuerliche Erfassungen auch in den „hoheitlichen“ Kernbereichen und der Vermögensverwaltung erforderlich. Hier sind entsprechende Umsatzsteuerschlüssel sachverhaltsbezogen zu hinterlegen und anzuwenden, die eine zutreffende Deklaration ermöglichen.

Diese Aspekte sollten in einer strukturiert geplanten Umstellungsphase Berücksichtigung finden. Ein möglicher Prozess könnte wie folgt strukturiert sein.



Sofern steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, steht der Stadt Bornheim zukünftig aber auch der Vorsteuerabzug zu. Auch hier bedarf es u.E. der Kon-

zeption einer EDV-gestützten Vorsteueraufteilung – ggf. auch im Wege der sachgerechten Schätzung

6.1 Zielgerichtetes Internes Kontrollsystem / Tax Compliance

Übergeordnetes Ziel der Gesamtkonzeption sollte die Einrichtung zentraler und strukturierter steuerlicher Überwachungsmechanismen sein. Der Gesetzgeber hat mit der Übergangsfrist bis zum 31.12.2020 den jPdöR die Möglichkeit geschaffen, sich strukturiert mit den zukünftigen steuerlichen Fragestellungen zu befassen. Gerade im Bereich der Umsatzbesteuerung, in dem regelmäßig Voranmeldungen abzugeben sind, treffen die Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten.

Nach § 18 UStG hat der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat. Die zutreffende Ermittlung setzt daher eine Kenntnis der steuerlichen Sachverhalte und deren Behandlung voraus. Da die Voranmeldungen den Steuererklärungen gleichgestellt sind, tritt eine Steuerverkürzung bereits dann ein, wenn die Steuern nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt (bzw. angemeldet) werden (§ 370 Abs. 4 AO).

Ein Nichtauseinandersetzen mit der Thematik des § 2b UStG birgt u.E. auch die Gefahr straf- oder bußgeldbewährter Tatbestände.

„Für eine Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält. Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung anstrebt oder für sicher hält. Nach der BGH-Rechtsprechung ist für die Annahme des bedingten Vorsatzes neben dem Für-Möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Tat Erfolges billigend in Kauf genommen wird. Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist. Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“²²

²² BMF vom 23.05.2016

7 Abschließender Hinweis

Wir dürfen darauf hinweisen, dass es sich bei unseren obigen Ausführungen um eine erste Einschätzung handelt. Dies ist insbesondere dem Umstand geschuldet, dass mit der Einführung des § 2b UStG und der dortigen Wortwahl noch erhebliche Interpretationsräume bestehen, die durch die Finanzverwaltung zu füllen sein werden. Zwar hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 16.12.2016 ein Anwendungsschreiben mit Erläuterungen zur Auslegung des § 2b UStG veröffentlicht. Gleichwohl bleiben weiterhin viele praktische Frage unbeantwortet.

Gleichzeitig ergeben sich dadurch Möglichkeiten der Auslegung im Sinne der Stadt Bornheim, die aber in Zweifelsfällen mit der Finanzverwaltung vor Anwendung des § 2b UStG verbindlich abgestimmt werden sollten. Nach unseren derzeitigen Informationen wurden bislang mit Verweis auf das erwartete Anwendungsschreiben keine verbindlichen Auskünfte erteilt. Da dieses nun vorliegt, sollte die Finanzverwaltung auch eine verbindliche Abstimmung ermöglichen. Wir gehen indes davon aus, dass in Abhängigkeit von den Fragestellungen, auch eine bundeseinheitliche Rechtsauffassung gesucht wird.

Darüber hinaus ist aufgrund der gezielten Untersuchung einzelner und nach Einschätzung der Stadt Bornheim wesentlicher Sachverhalte auch davon auszugehen, dass die uns zur Verfügung gestellten Unterlagen noch nicht alle relevanten Sachverhalte umfassen. Von daher sollte im Rahmen eines Gesamtkonzeptes eine vertiefte Aufnahme aller Sachverhalte erfolgen.