



Haupt- und Finanzausschuss am 08.12.2022		öffentlich		
Nr. 7 der TO		Vorlagen-Nr.: FB 2/289/2022		
Dez. I	FB 2: Finanzen	Datum: 21.11.2022		
FBL / stellv. FBL	FB Finanzen	Dezernat I / II	Der Bürgermeister	
Beratungsfolge:				
Gremium:	Datum:	TOP	Zuständigkeit	Bemerkungen:
Haupt- und Finanzausschuss	08.12.2022		Vorberatung	
Stadtrat	15.12.2022		Entscheidung	

Beratungsgegenstand:

Sachstand zur Umsetzung des neuen Umsatzsteuerrechts (§ 2b UStG) bei der Stadt Lüdinghausen / Verlängerung Optionsausübung im Zusammenhang mit § 2 b UStG bis 2024

1. Die Sachdarstellung wird zur Kenntnis genommen.
2. Der HFA empfiehlt dem Stadtrat, von der Verlängerung des Optionszeitraumes nach § 27 Abs. 22a UStG Gebrauch zu machen, soweit diese Möglichkeit besteht.

II. Rechtsgrundlage:

§ 2b UStG, § 153 AO, § 27 Abs. 2 i. V. m. Abs. 22a UStG

III. Sachverhalt:

1. Ausgangslage

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wurde der § 2b UStG eingeführt und damit die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) grundlegend reformiert. Gestrichen wurde in diesem Zusammenhang § 2 Abs. 3 UStG, der bisher die Unternehmereigenschaft von jPdöR regelte. In der Konsequenz folgt hieraus, dass eine Unternehmereigenschaft von jPdöR seitdem grundsätzlich vollumfänglich gegeben ist.

Zudem ist § 153 AO in Verbindung mit dem Anwendungserlass der Abgabenordnung hierzu zu beachten, welcher einen Hinweis darauf gibt, dass ein eingerichtetes internes Kontrollsystem für Steuern ein Indiz dafür sein kann, dass gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann.

§ 27 Abs. 2 i. V. m. Abs. 22a UStG regelt die Verlängerung der Optionsausübung im Zusammenhang mit § 2 b Umsatzsteuergesetz (UStG) bis 2022, welche im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 möglicherweise bis 2024 verlängert werden könnte.

2. Nutzung der bisherigen Optionsmöglichkeit

Neben der Neueinführung des § 2b UStG wurde § 2 Abs. 3 UStG, welcher die Unternehmereigenschaft einer jPdöR bisher regelte, gestrichen. Dies hat zur Konsequenz, dass eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von jPdöR seitdem grundsätzlich vollumfänglich gegeben ist.

Demnach gelten jPdöR nur dann nicht als Unternehmer im Sinne des UStG, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Unabhängig von einer möglichen Wettbewerbsverzerrung führen Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage nach der Neuregelung unter den Voraussetzungen des § 3b Abs. 1 UStG stets zur Unternehmereigenschaft der jPdöR. Damit werden sämtliche auf privatrechtlicher Grundlage ausgeübte Tätigkeiten grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, sofern keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG vorliegt.

Diese Gesetzesänderung hat für viele jPdöR erhebliche Bedeutung in ihren Auswirkungen und gilt grundsätzlich für Umsätze bei Tätigkeiten ab dem 01.01.2017. Um allerdings einen geordneten Wechsel in das neue Besteuerungssystem zu ermöglichen und z. B. Verträge mit Blick auf die geänderte Rechtslage anzupassen, hat der Gesetzgeber in § 27 Abs. 22 UStG eine langfristige Übergangsregelung in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen. Danach konnten jPdöR eine Optionserklärung bei dem für sie zuständigen Finanzamt abgeben und damit längstens bis zum 31.12.2020 weiterhin nach alter Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung) besteuert werden.

Aufgrund (anhaltender) zahlreicher Unsicherheiten in der Anwendung der neuen gesetzlichen Regelung und der Möglichkeit, die Übergangszeit intensiv vorbereitend nutzen zu können, hat der Rat mit Beschluss vom 10.11.2016 (Vorlage FB 2/704/2016) der Erteilung der Optionserklärung gegenüber dem Finanzamt zugestimmt. Die Option wurde mit Schreiben vom 11.11.2016 gegenüber dem Finanzamt Lüdinghausen erklärt und von dort aus mit Schreiben vom 15.11.2016 bestätigt.

Es folgten im weiteren Verlauf einige Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums zu inhaltlichen Regelungen des § 2b UStG. Dennoch bestehen weiterhin erhebliche Unsicherheiten in der Anwendungspraxis der steuerlichen Vorschriften, z. B. im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit oder des Kursangebotes des Volkshochschulkreises Lüdinghausen. In diesem Zusammenhang forderten die Bundesländer, die vorgenannte Übergangsregelung um weitere zwei Jahre zu verlängern.

Mit Einführung des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) am 19.06.2020 wurde § 27 UStG um den Absatz 22a ergänzt und der Forderung um Verlängerung der Übergangsregelung nachgekommen.

Der § 27 Abs. 22a UStG sagt aus, dass die Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG, die eine jPdöR gegenüber dem Finanzamt erklärt hat, auch für sämtliche Leistungen gilt, die nach dem 31.12.2020 und vor dem 01.01.2023 ausgeführt werden. Einer weiteren Erklärung gegenüber dem Finanzamt bedarf es nicht. Der Rat hat mit Beschluss vom 03.11.2020 (Vorlage FB 2/059/2020) dieser Verlängerung zugestimmt.

3. Vorbereitung auf die neue Rechtslage

Zwischenzeitlich wurde für alle Bereiche der Verwaltung eine Vertragsinventur, eine Tätigkeitsanalyse sowie eine Ertragskontenanalyse durchgeführt und weitestgehend abgeschlossen. In diesem Zusammenhang wurde auch der Austausch mit den weiteren Kommunen im Kreis Coesfeld gesucht, zudem wurde in Einzelfällen eine Steuerberatung in Anspruch genommen. Derzeit erfolgt die Überführung der festgestellten steuerrelevanten Sachverhalte in das Kontenschema der Finanzbuchhaltung, um eine systemseitige steuerliche Erfassung im Buchungsprozess zu ermöglichen und die entsprechenden Umsätze im Rahmen der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung und späteren Umsatzsteuerjahreserklärung der Besteuerung zu unterwerfen.

Im Prüfungsprozess selbst ist zudem das Vorliegen der Eigenschaft eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) untersucht worden. § 4 Abs. 1 KStG definiert den Betrieb gewerblicher Art als eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dient und sich innerhalb der

Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. Die Tätigkeit einer Einrichtung ist wirtschaftlich bedeutend, wenn der Jahresumsatz 35.000,00 € (ab 01.01.2022 45.000,00 €) übersteigt. Bei diesen Tätigkeiten erfolgt zusätzlich zur umsatzsteuerlichen auch eine ertragsteuerliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt.

Folgende BgA's bestehen bereits bei der Stadt Lüdinghausen:

- Bäderwesen (Badgesellschaft Lüdinghausen mbH)
- Duales System Deutschland (DSD)

Bereits jetzt absehbar ist, dass sich für die Stadt Lüdinghausen in der gesamten Stadtverwaltung durch die Anwendung des § 2b UStG ein erhöhter Verwaltungsaufwand in personeller und administrativer Hinsicht ergeben wird. Dies betrifft insbesondere die Bereiche Buchhaltung, Rechnungserstellung, Vertragsanpassung, -gestaltung und permanente Überwachung möglicher neuer steuerrelevanter Sachverhalte. Zu höherem Aufwand im Bereich der Liquidität ist im Bereich von nicht abzugsfähigen Vorsteuern zu rechnen. Auch Bereiche wie z. B. die Parkraumbewirtschaftung, bei der ab dem 01.01.2023 das vereinnahmte Entgelt als Bruttoerlös gilt und folglich hieraus die Umsatzsteuer abzuführen ist, führen künftig zu Mindereinnahmen in Höhe des darin enthaltenen Umsatzsteueranteils.

Hinzu kommt, dass Leistungen, die gemäß § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, dennoch als sog. „umsatzsteuerfreie Leistungen“ im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärungen deklariert und damit erklärt werden müssen. Dies führt zu einem erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand. Vor allem sind hier die Bereiche der langfristigen Vermietung und Verpachtung, die Friedhofsgebühren, und die Elternbeiträge OGS zu nennen.

Die wesentlichen steuerpflichtigen Bereiche sind die Parkraumbewirtschaftung, der Bereich der Badgesellschaft Lüdinghausen mbH bzw. des Dualen Systems Deutschlands sowie der Bereich der Personalgestellungen und der interkommunalen Zusammenarbeit (etwa die gemeinsame Vergabestelle). Beispielsweise führen die mit Umsatzsteuer beaufschlagten Umsätze im Rahmen der gemeinsamen Vergabestelle für die Stadt Lüdinghausen im Bereich der Umsatzsteuer zu keiner Liquiditätsbelastung. Auf Seiten der empfangenden Kommunen lässt sich diese jedoch nicht als Vorsteuer abziehen, da diese Leistungen regelmäßig für hoheitliche Bereiche Verwendung finden werden.

Die Konzessionsabgaben für Strom, Gas und Wasser unterliegen ab 01.01.2023 ebenfalls der Umsatzsteuer. Diese wird künftig zzgl. Umsatzsteuer ausgezahlt.

Unmittelbare Auswirkungen für die Bürger ergeben sich z. B. im Bereich von standesamtlichen Trauungen mit kurzfristiger Anmietung z. B. des Trauzimmers in der Burg Lüdinghausen, bei einem Teil des Kursangebotes der VHS und bei allgemeinen Verkäufen (z. B. Stammbücher, Bildbände, Kopien).

Bei den Parkgebühren für Park- und Stellplätze wird zukünftig zwischen umsatzsteuerpflichtigen sowie umsatzsteuerfreien Parkplätzen unterschieden werden müssen. Die finanziellen Auswirkungen in diesem Bereich belaufen sich auf ca. 35.000,00 €. Da es sich hierbei insbesondere um keinen Verlustbetrieb handelt, ist mit einer zusätzlichen Ertragsteuerbelastung (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) zu rechnen.

4. Tax Compliance Management System bei der Stadt Lüdinghausen

In der Sitzung des Haupt- und Finanzausschusses vom 06.05.2021 (FB 1/644/2021) wurde bereits zum Stand der Umsetzung in Bezug auf die Einrichtung eines Tax Compliance Management Systems bei der Stadt Lüdinghausen berichtet.

Diese Umsetzung wurde in 2021/2022 entsprechend weiter vorangetrieben. Ein softwaregestütztes Tax Compliance Management System steht der Stadt Lüdinghausen inzwischen unterstützend für die Umsetzung der Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Verfügung.

Im Zuge der Neuregelung des § 2b UStG werden juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) steuerlich Unternehmen gleichgestellt. Unternehmen und Steuerpflichtige sind gesetzlich zur rechtzeitigen Abgabe von vollständigen und richtigen Steuererklärungen verpflichtet. Trotz größter Sorgfalt kann es bei der Anfertigung und Abgabe bzw. Anmeldungen von Erklärungen gleichwohl zu Fehlern kommen. Mit der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist sowohl mit einem Anstieg von Sachverhalten, die der Besteuerung unterliegen, als auch einer deutlich erhöhten Komplexität zu rechnen.

Angesichts der Unsicherheiten im Zusammenhang mit der erweiterten Umsatzbesteuerung von Kommunen und der Ausführungen des BMF im AEAO zu § 153 AO wird die Errichtung eines steuerlichen Kontrollsystems bzw. Regelwerks für erforderlich erachtet.

Genauer heißt es hier unter 2.2.6:

„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 Taterfolges 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.“

Der Begriff „innerbetriebliches Kontrollsystem“ versteht sich als ein auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften ausgerichteter Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS), welches dann konkret in einem sog. Tax Compliance Management Systems mündet (TCMS). Das zur Verfügung stehende TCMS wird bereits im Bereich der Ertrag- sowie Verbrauchsteuern, die die Stadt Lüdinghausen derzeit ausschließlich im Bereich ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) betreffen, eingesetzt. Die dort enthaltenen Leitlinien, Regelungen und Kontrollmechanismen bzw. Vertretungsregelungen (zus. mit elektronischer Erinnerung) werden ab dem Zeitpunkt der Umsetzung der Unternehmereigenschaft von jPdöR automatisch auf die hinzukommenden, steuerlich relevanten Bereiche Anwendung finden.

Zur Ausgestaltung und Prüfung von Compliance Management Systemen hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) den Prüfstandard 980 entwickelt, welcher darstellt, wie diese Grundsätze auf TCMS angewendet werden können:

- Compliance-Kultur
- Compliance-Ziele
- Compliance-Organisation
- Compliance-Risiken
- Compliance-Programm
- Compliance-Kommunikation
- Compliance-Überwachung und Verbesserung

An diesen dort dargestellten Grundelementen orientiert sich der Aufbau des Organisationsgerüsts der Stadt Lüdinghausen in den jeweils angemessenen Abstufungen. Dabei ist die Angemessenheit des Systems in seiner Ausgestaltung hier gleichermaßen zu berücksichtigen, um eine Durchführbarkeit und damit Funktion in der Praxis zu erreichen und somit die steuerliche Pflichterfüllung der Stadt Lüdinghausen gewährleisten zu können.

5. Mögliche Verlängerung der Optionsausübung im Zusammenhang mit § 2 b Umsatzsteuergesetz (UStG) bis 2024

Anlass

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2022 gibt es eine Diskussion darüber, die Optionsfrist zum § 2b Umsatzsteuergesetz um weitere zwei Jahre, bis zum Ende des Jahres 2024, zu verlängern. Diese weitere Fristverlängerung ist noch nicht endgültig entschieden und rechtskräftig im Bundesgesetzblatt verkündet. Nach Einschätzung des Städte- und Gemeindebundes NRW gibt es allerdings eine deutliche Wahrscheinlichkeit, dass es zu einer weiteren Verlängerung der Optionsfrist kommen wird.

Empfehlung: Optionsmöglichkeit nutzen

Die Nutzung der Optionsmöglichkeit für Sachverhalte, die vor dem 01.01.2025 verwirklicht werden, ist aus Sicht der Verwaltung weiterhin zu empfehlen, insbesondere vor dem Hintergrund der nachfolgenden Punkte:

- **Rechtliche Unsicherheit**
Eine große Anzahl von Abgrenzungs- und Anwendungsfragen ist weiterhin bis heute ungeklärt geblieben. 2b UStG enthält viele unbestimmte Formulierungen und bietet somit derzeit wenig Rechtssicherheit. Mit BMF-Schreiben vom 16.12.2016 hat das Finanzministerium zwar erste Hinweise zur Auslegung der gesetzlichen Norm gegeben. Diese sind jedoch für den Praktiker meist unzureichend, da sich eine Vielzahl von Sachverhalten hierdurch nicht oder zumindest nicht abschließend rechtssicher beurteilen lässt. Es folgten einige weitere BMF-Schreiben mit Hinweisen zur Anwendung von Einzelsachverhalten (in diesem Zusammenhang ist etwa der Bereich der Bestattungsleistungen weitestgehend geklärt worden). Es verbleiben allerdings, nach wie vor, eine Vielzahl von ungeklärten Anwendungsfragen. Es ist darüber hinaus nicht realistisch, dass die offenen Punkte bis Ende 2022 klargestellt werden.
Im Übrigen bestehen zur Umsetzung des § 2b UStG kaum Kommentarliteratur bzw. Gerichtsurteile zu relevanten Sachverhalten.
- **Technische Umsetzung**
Im Rahmen der Umstellung im Rechnungswesen ergibt sich eine Vielzahl an Fragestellungen bzw. Abstimmungserfordernissen, da Hauptsysteme mit vor- und nachgelagerten Fachanwendungen harmonisiert und Schnittstellen übertragungssicher umgestellt werden müssen. Sollte sich die Rechtslage in einzelnen Anwendungsfragen im Nachgang ändern, bedeutet dies nicht nur erhöhten Umstellungsaufwand, sondern führt z. B. auch zu einem unübersichtlicher werdenden Kontenplan.
- **Interkommunale Kooperationen**
Insbesondere die Anwendung des § 2 b Absatz 3 Nummer 2 UStG, welcher den Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit regelt, wirft noch immer viele Fragen auf.
Aus jetziger Sicht werden gerade im Bereich der öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen (öRV) viele Bereiche steuerbar und steuerpflichtig, für die ein Vorsteuerabzug nur begrenzt bzw. gar nicht in Betracht kommt (z. B. gemeinsame Vergabestelle). Die bisherigen BMF-Schreiben haben, durch die dort verwendete Formulierung, den Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit quasi gänzlich in die Umsatzsteuerpflicht überführt.
Stellungnahmen seitens der Finanzverwaltung oder BMF-Schreiben zu offenen Anwendungsfragen stehen weiterhin aus. Anstrengungen der kommunalen Verbände, an dieser Stelle für Klarheit zu sorgen, blieben bislang weitgehend erfolglos.
- **Finanzielle Auswirkungen durch vorzeitige Umstellung**
Die Stadt Lüdinghausen hätte durch eine vorzeitige Umstellung auf das neue 2b-Recht keine finanziellen Vorteile. Der vermeintliche Vorteil, bei vorzeitiger Anwendung des neuen Rechts, mögliche Vorsteuerabzüge ggf. geltend machen zu können, kann auch weiterhin im Rahmen des Körperschaftsteuerlichen Konstrukts des Betriebes gewerblicher Art verwirklicht werden. Sachverhalte, die nach derzeitigem Recht nicht in den Bereich des steuerrechtlichen Betriebes gewerblicher Art fallen würden, nach neuem Recht jedoch grundsätzlich in den steuerbaren und steuerpflichtigen Bereich hineinreichen würden und somit auch von einem möglichen erheblichen Vorsteuerabzug profitieren könnten, wurden für die Stadt Lüdinghausen bisher nicht identifiziert.

Für den Bereich der Parkentgelte würden mit der vorzeitigen Umstellung Umsatzsteuerbelastungen i. H. v. jährlich ca. 35.000,00 € auf die Stadt Lüdinghausen zukommen. Mit einem Vorsteuerabzug in diesem Bereich ist in nennenswerter Höhe nicht zu rechnen.

- **Vordringliche Arbeiten im Rahmen der aktuellen Krisen**

Die Nutzung des verlängerten Optionszeitraums würde zudem die Bewältigung vordringlicherer Arbeiten im Rahmen der aktuellen Krisen (Ukraine, Energie, Inflation) erheblich unterstützen. Der Entwurf eines Gesetzes zur Isolierung der Folgekosten für die Ukraine-Krise sieht die Isolierung von Finanzschäden (Mindererträge und Mehraufwendungen) vor. Die erforderlichen Nebenrechnungen werden neue bürokratische Anforderungen für die Aufstellung des Haushaltsplanes und die Jahresabschlüsse stellen.

Zusammenfassung

Mit der Verlängerung des Optionszeitraumes für weitere zwei Jahre ist der Gesetzgeber einer weiteren dringenden Forderung aus dem kommunalen Raum nachgekommen. Für die Stadt Lüdinghausen bringt die Verlängerung eine deutliche Erleichterung im Umsetzungsprozess und bietet die Möglichkeit, einzelne Sachverhalte mit mehr Klarheit auf das neue Recht umzustellen, ohne dabei mögliche Vorteile zu vernachlässigen. Um entsprechende Empfehlung des HFA bzw. Zustimmung des Rates wird daher gebeten.

IV. Finanzielle Auswirkungen:

Für die Stadt Lüdinghausen werden sich durch die Neueinführung und Anwendung des § 2b UStG ein erhöhter Verwaltungsaufwand und ggf. zu zahlende Steuern ergeben.

V. Anlagen:

Übersicht der bisher ermittelten steuerrelevanten Sachverhalte der Stadt Lüdinghausen im Rahmen der Neueinführung des § 2b UStG