



SCHÜLLERMANN UND PARTNER AG

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT
STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Landkreis Ammerland

Steuerliche Beratungsdienstleistungen

Umsatzsteuer-Haushalts-Check § 2b UStG
Entscheidung über die Beibehaltung des
alten BgA – Rechts während des Über-
gangszeitraums

Landkreis Ammerland

- Auftraggeber -

und

Schüllermann und Partner AG

- Auftragnehmer -

Ihre Ansprechpartner:

Herr Dr. Thorsten Boos, Telefon: 06103-605 180

Email: Thorsten.Boos@Schuellermann.de

Herr Philipp Anders, Telefon: 06103-605 967

Email: Philipp.Anders@Schuellermann.de

Inhaltsverzeichnis

A.	AUFTRAG	2
B.	SACHVERHALT.....	2
C.	DARSTELLUNG DER VON UNS GETROFFENEN FESTSTELLUNGEN	3
I.	SONDERHAUSHALTE.....	3
II.	KERNHAUSHALT	6
D.	FAZIT.....	9
I.	EIGENBETRIEB IMMOBILIENBETREUUNG.....	9
II.	EIGENBETRIEB ABFALLWIRTSCHAFT	11
III.	EMPFEHLUNG.....	13

Anlagen:

Allgemeine Auftragsbedingungen

A. Auftrag

Der Landkreis Ammerland hat uns mit Auftragsbestätigung vom 1. Juni 2016 beauftragt, einen Umsatzsteuer-Haushalts-Check durchzuführen.

Ziel der beauftragten Untersuchung ist die Klärung der Frage, ob der Landkreis Ammerland im Hinblick auf die Übergangsregelung zur Einführung des § 2b UStG von dem Optionsrecht Gebrauch machen und damit während des Übergangszeitraums von Anfang 2017 bis längstens Ende 2020 das bisherige BgA-Recht weiter anwenden soll, oder ob ab dem 1. Januar 2017 das neue § 2b UStG-Recht angewendet werden sollte.

Maßgebend für die Durchführung des Auftrags und unsere Verantwortlichkeit für alle unsere Arbeiten sind – auch im Verhältnis zu Dritten – die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 1. Januar 2002, die dem Gutachten beigelegt sind.

B. Sachverhalt

Zur Klärung der Frage, ob eine frühzeitige Anwendung des § 2b UStG mit Vorteilen in Form von Haushaltsentlastungen verbunden ist, haben wir uns darauf geeinigt, mit der Erfassung der im Übergangszeitraum geplanten Investitionen zu beginnen.

Hierzu haben wir dem Landkreis Ammerland eine Erfassungsmaske übersandt, in der alle relevanten, in den nächsten Jahren geplanten Investitionen sowie deren Verwendungen eingetragen wurden. Mit Hilfe dieser Erfassungsmaske haben wir das Investitionsprogramm des Landkreises und seiner Eigenbetriebe Immobilienbetreuung und Abfallwirtschaft darauf hin untersucht, ob eine frühzeitige Anwendung des § 2b UStG im Hinblick auf hieraus resultierende umsatzsteuerliche Vorteile (Vorsteuerpotential) sinnvoll erscheint.

Die Bereiche Amt 36 (Straßenverkehrsamt), Amt 50 (Sozialamt), Amt 58 (Amt für besondere soziale Leistungen) und Amt AD (Allgemeine Deckungsmittel) wurden hierbei außer Betracht gelassen, da in diesen Bereichen die Möglichkeit eines Vorsteuerpotentials mangels Erzielung umsatzsteuerlich relevanter Einnahmen ausgeschlossen wurde.

C. Darstellung der von uns getroffenen Feststellungen

Bei Auswertung der uns überlassenen Unterlagen haben wir folgende Feststellungen getroffen:

I. Sonderhaushalte

Der Landkreis Ammerland verfügt über zwei Eigenbetriebe, die von der Entscheidung des Landkreises für bzw. gegen eine frühzeitige Anwendung des § 2b UStG betroffen sind, da es sich bei ihnen um rechtlich unselbständige Sonderhaushalte des Landkreises handelt.

1.

Der **Eigenbetrieb Immobilienbetreuung** ist für die Planung, Ausführung und Überwachung von Bau-, Instandhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen aller kreiseigenen Immobilien einschließlich der Immobilien der Eigenbetriebe zuständig und ist nach altem Recht nicht unternehmerisch tätig.

Nach den uns vorliegenden Unterlagen stehen für 2017 Investitionen im Bereich Ausstattung des neu errichteten Bildungs- und Beratungszentrums (BBZ) in Höhe von € 295.000,00 an.

Ob hier eine Möglichkeit zum (anteiligen) Vorsteuerabzug unter Geltung des § 2b UStG besteht, richtet sich nach der Art der Nutzung dieser Einrichtung. Nach den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen sowie den telefonischen Auskünften von Herrn Hullen vom 13. Juli 2016 gehen wir davon aus, dass in diesem Bereich keine (oder höchstens eine sehr eingeschränkte) Möglichkeit zum Vorsteuerabzug besteht.

Die Räumlichkeiten im BBZ (und damit auch dessen Inventar) werden teilweise vom Landkreis selbst für hoheitliche Aufgaben (Prüfungsamt und Beratungsstelle) bzw. Tätigkeiten (Kreisvolkshochschule) genutzt, die nach unseren Erfahrungen mit anderen Volkshochschulen in kommunaler Trägerschaft i. d. R. ausschließlich umsatzsteuerbefreit sind (dafür spricht auch, dass die Kreisvolkshochschule bislang gar nicht als Betrieb gewerblicher Art erfasst ist). Darüber hinaus werden Teilbereiche an Dritte überlassen. Diese Überlassung erfolgt zum Teil unentgeltlich (Musikschule Ammerland e.V.), so dass insoweit ebenfalls von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist. Soweit die Überlassung im Einzelfall gegen Entgelt erfolgt (dies kommt gelegentlich bei Nutzungen durch die KVHS gGmbH vor), liegen Vermietungsleistungen an einen steuerbefreiten Unternehmer vor, die zwingend (d. h.

ohne Möglichkeit zur Option gemäß § 9 UStG) umsatzsteuerbefreit sind, vgl. § 4 Nr. 12 a UStG).

Wenn das BBZ insgesamt gar nicht zur Bewirkung von umsatzsteuerpflichtigen Entgelten genutzt wird, kommt auch ein Vorsteuerabzug aus den Herstellungs- bzw. Einrichtungskosten des BBZ nicht in Betracht.

Weitere wesentliche Investitionen mit Vorsteuerpotential sind für den Übergangszeitraum (ab 2017) nicht geplant.

Wir haben im Rahmen unserer Untersuchung festgestellt, dass es im Eigenbetrieb Immobilienbetreuung in 2016 sowie in den Vorjahren zum Teil erhebliche Investitionen – namentlich die Erweiterung eines Parkdecks, der Neubau des BBZ, die Aufstockung des Kreishausgebäudes, die Erweiterung des Strahlentherapie-Ärztehauses sowie den Neubau eines Personalwohnheims – von insgesamt rd. T€ 10.535 gegeben hat.

Möglicherweise kommt auch aus diesen Investitionen noch ein anteiliger Vorsteuerabzug in Betracht, wenn sich der Kreis bereits für Zeiträume vor 2017 auf die Rechtsprechung des BFH und des EuGH zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beruft, oder wenn – bei Wirtschaftsgütern, die erstmalig nach dem 31. Dezember 2016 und damit grundsätzlich unter Geltung des § 2b UStG genutzt werden – der Landkreis gegenüber der Finanzverwaltung nachweisen kann, dass er von Anfang an (d. h. bereits bei Bezug der Eingangsleistungen) eine unternehmerische Nutzung dieser Wirtschaftsgüter beabsichtigt hatte.

Sofern Sie dies wünschen, sind wir gerne bereit, diese Frage im Rahmen einer weitergehenden Prüfung zu untersuchen. Für eine solche Prüfung wird eine umfassende Beschreibung der Nutzung der einzelnen Immobilien sowohl durch den Eigenbetrieb als auch auf der Endstufe benötigt. Sofern der Eigenbetrieb Immobilienbetreuung von ihm errichtete bzw. sanierte Gebäude langfristig gegen Entgelt an Dritte (hierzu gehört nicht der Landkreis selbst) überlässt, bewirkt er jedenfalls nach neuem, möglicherweise aber auch nach altem Recht (Verpachtungs-BgA nach § 4 Abs. 3 KStG) als Unternehmer Vermietungsleistungen. Diese sind zwar grundsätzlich nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfrei, können aber unter den Voraussetzungen des § 9 UStG (**Vermietung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen zur Bewirkung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze durch diesen**) im Interesse eines (zumindest anteiligen) Vorsteuerabzugs aus umsatzsteuerlich belasteten Eingangsleistungen als umsatzsteuerpflichtig behandelt werden (sog. Option zur Steuerpflicht). Sofern hingegen der

Mieter (z. B. die Ammerland Klinik GmbH) die von ihm angemieteten Flächen entweder gar nicht zur Erzielung von Einnahmen (wie dies nach Ihren Angaben beim Parkdeck der Fall ist) oder aber im Wesentlichen zur Bewirkung steuerbefreiter Umsätze (z. B. Betrieb eines steuerbefreiten Krankenhauses, Vermietung von Wohnraum im Personalwohnheim, Weitervermietung von Teilbereichen an umsatzsteuerbefreite Ärzte) verwendet, ist eine Option zur Steuerpflicht nicht möglich und ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

2.

Der Eigenbetrieb Abfallwirtschaft ist als öffentlich – rechtlicher Entsorgungsträger im Bereich Entsorgung von überlassungspflichtigen Abfällen aus Privathaushalten sowie überlassungspflichtigen hausmüllähnlichen Gewerbeabfällen grundsätzlich hoheitlich tätig. Für den Entsorgungsbetrieb sind im Übergangszeitraum keine nennenswerten Investitionen geplant. Jedoch entstehen im Abfallbereich durchaus vorsteuerbelastete laufende Kosten, die nach Einschätzung der Betriebsleitung grundsätzlich ein Vorsteuerabzugspotential beinhalten.

Schon derzeit arbeitet der Eigenbetrieb Abfallwirtschaft in Teilbereichen auf der Grundlage von Zweckvereinbarungen mit anderen Abfallentsorgungseinrichtungen zusammen. Darüber hinaus ist für die Zukunft an eine verstärkte Zusammenarbeit mit weiteren Abfallentsorgungseinrichtungen gedacht, um das rückläufige Abfallaufkommen im eigenen Hoheitsbereich zu kompensieren und eine effizientere Auslastung der Anlagen und Deponien zu gewährleisten.

Soweit solche Vereinbarungen öffentlich – rechtlich ausgestaltet werden, und allein im öffentlichen Interesse zur Erfüllung von hoheitlichen Aufgaben abgeschlossen werden bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge betreffen, können die entsprechenden Sachverhalte unter Berücksichtigung der Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 UStG als umsatzsteuerlich nicht relevante Fälle Interkommunaler Zusammenarbeit ausgestaltet werden.

Alternativ hierzu führt eine privatrechtliche Ausgestaltung zwingend zu einer unternehmerischen Tätigkeit, die grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig ist und daher insoweit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug eröffnet.

Ob im Einzelfall die Wahl einer unternehmerischen und umsatzsteuerpflichtigen Handlungsform im Hinblick auf die damit einhergehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug sinnvoll ist, kann nur im Rahmen einer vertieften Detailprüfung untersucht werden.

II. Kernhaushalt

Der Landkreis Ammerland tätigt auch in seinem Kernhaushalt in einer Vielzahl von Aufgabengebieten Investitionen, die nachfolgend hinsichtlich einer frühzeitigen Anwendung des § 2b UStG und den damit einhergehenden möglichen umsatzsteuerlichen Vorteilen dargestellt werden.

1.

Im Bereich des **Rechnungsprüfungsamtes** sind im Übergangszeitraum keine größeren Investitionen geplant, so dass in diesem Bereich durch eine vorzeitige Anwendung des § 2b UStG kein Vorsteuerpotenzial realisiert werden kann.

2.

Auch für das **Amt für Finanzwesen** plant der Landkreis Ammerland während des Übergangszeitraums keine Investitionen, so dass ein Vorsteuerpotential nicht vorhanden ist.

3.

Im Bereich **öffentliche Sicherheit und Ordnung** gibt es eine Reihe von Investitionen, die aber keiner Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zugeordnet werden können, so dass für sie ein Vorsteuerpotential daher ausgeschlossen ist. Dies gilt bspw. für die Ausstattung von Mitarbeitern der Verwaltung und den Erwerb von Lizenzen.

4.

Mit dem **Kantinenbetrieb** ist der Landkreis Ammerland bereits nach altem Recht Unternehmer. An dieser Unternehmereigenschaft sowie am Umfang der Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze wird sich durch § 2b UStG nichts ändern. Insofern ist auch der Vorsteuerabzug (ggf. anteilig), hinsichtlich der zugehörigen Sachkosten und Investitionen, weiterhin möglich.

5.

In den Bereichen **Veterinär- und Lebensmittelüberwachung** sowie **Gesundheitsamt** sind während des Übergangszeitraums keine nennenswerten Investitionen geplant, so dass hier kein Vorsteuerpotenzial vorhanden ist. Wir können uns vorstellen, dass der Landkreis hier Tätigkeiten entfaltet, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und in denen daher ein Wettbewerb überhaupt nicht eröffnet wird. Dies sollte allerdings im Hinblick auf die nicht unerheblichen Gebühreneinnahmen im Veterinärwesen (TEUR 350) vor der erstmaligen Anwendung des § 2b UStG unter Berücksichtigung der rechtlichen Grundlagen für die

Gebührenerhebung sowie die damit zusammenhängenden Leistungen noch einmal näher untersucht werden.

6.

Im Rahmen des Betriebs der **Berufsbildenden Schulen (BBS) Ammerland** werden keine Einnahmen erzielt, so dass aus den im Übergangszeitraum ausgewiesenen Investitionen ein Vorsteuerabzug weder nach altem noch nach neuem Recht möglich ist. Das gleiche gilt für das **Kreismedienzentrum**, aus dessen Betrieb nach den uns zur Verfügung gestellten Informationen ebenfalls keine Einnahmen resultieren.

7.

Bei der **Kreisvolkshochschule** hingegen handelt es sich schon derzeit um einen BgA. Dieser dürfte allerdings im Wesentlichen nach § 4 Nr. 22a UStG zwingend steuerbefreite Umsätze erzielen, so dass im Gegenzug der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen ausgeschlossen ist.

Auch hinsichtlich des Betreibens des **Blockheizkraftwerks BBS Ammerland** ist der Landkreis bereits nach altem Recht Unternehmer. An der Unternehmereigenschaft sowie am Umfang der Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze wird sich durch § 2b UStG nichts ändern. Insofern ist auch der Vorsteuerabzug (ggf. anteilig), hinsichtlich der zugehörigen Sachkosten und Investitionen, weiterhin möglich.

8.

Als „Zuschüsse“ bezeichnete Zahlungen an Dritte im Rahmen eines **Sportförderprogramms** führen nicht zu einer Unternehmereigenschaft des Landkreises. Wir gehen davon aus, dass die Zahlungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses erfolgen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Landkreis Ammerland im Rahmen des Sportförderprogramms echte nichtsteuerbare Zuschüsse gewährt.

9.

Im Bereich **Sozialamt** und **Jugendamt** sind Investitionen während des Übergangszeitraums nicht geplant, so dass hier auch kein Vorsteuerpotential steckt.

10.

Für das **Jobcenter Ammerland** sind während des Übergangszeitraums keine Investitionen vorgesehen; ein Vorsteuerpotential besteht daher in diesem Bereich nicht.

11.

Die **Erziehungsberatungsstelle** und das **Amt für Umwelt und Wasserwirtschaft** zählen zu der hoheitlichen Aufgabenwahrnehmung, in deren Rahmen keine Leistungen gegen Entgelt erbracht werden. Diese Tätigkeiten obliegen dem Landkreis Ammerland im Rahmen der öffentlichen Gewalt und ein Wettbewerb ist nicht eröffnet. Darüber hinaus besteht mangels größerer Investitionen während des Übergangszeitraums in diesem Bereich kein Vorsteuerpotenzial.

12.

Das **Amt für Bauwesen und Kreisentwicklung** plant Zuschüsse an Dritte, die der Förderung des Breitbandausbaus dienen, im Jahr 2017 in Höhe von € 750.000,00. Es ist davon auszugehen, dass es sich hierbei um die Gewährung echter nichtsteuerbarer Zuschüsse handelt, die Zahlungen also nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses erfolgen. Im Übrigen ist in diesem Bereich mangels Investitionen während des Übergangszeitraums kein Vorsteuerpotential erkennbar.

13.

Auch im Bereich der **Erteilung von Baugenehmigungen** ist während des Übergangszeitraums mangels nennenswerter Investitionen ein Vorsteuerpotential nicht erkennbar. Da die Erteilung von Baugenehmigungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgeführt werden darf, ist eine Wettbewerbsverzerrung im Sinne des § 2b UStG ausgeschlossen. Die Tätigkeit bleibt daher auch nach Inkrafttreten des § 2b UStG nicht unternehmerisch.

14.

Mit den Tätigkeiten im Bereich des Tourismus vom **Amt für Wirtschaftsförderung** ist der Landkreis bereits nach altem Recht Unternehmer. Der neue § 2b UStG wird an dieser Unternehmereigenschaft grundsätzlich nichts ändern. Da in diesem Bereich keine Investitionen geplant sind, besteht insoweit auch kein Vorsteuerpotential.

Die Zuwendungen im Bereich der **Wirtschaftsförderung**, die der Landkreis Ammerland an kleine und mittelgroße Betriebe im Rahmen der KMU-Förderung, zur Schaffung zusätzlicher Arbeits- und Ausbildungsplätze vergibt, stellen nach unserer Überzeugung echte nichtsteuerbare Zuschüsse dar. Ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch, der die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug eröffnen würde, wird hierdurch nicht begründet.

D. Fazit

Nach Auswertung der uns vom Landkreis Ammerland zur Verfügung gestellten Informationen sind während des Übergangszeitraums (ab 2017 bis längstens Ende 2020) keine Investitionen geplant, bei denen sich durch eine frühzeitige Anwendung des § 2b UStG ein Vorsteuerpotential realisieren und demzufolge eine Haushaltsentlastung herbeiführen ließe.

Dies gilt grundsätzlich nicht nur für den Kernhaushalt des Landkreises, sondern ebenso für die beiden Eigenbetriebe Immobilienbetreuung und Abfallwirtschaft.

Allerdings ergibt sich aus den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen, dass im Bereich Immobilienbetreuung vor dem Übergangszeitraum (in den Jahren 2014 bis 2016) zum Teil erhebliche Investitionen getätigt wurden (vgl. hierzu nachfolgend unter I.) und im Bereich Abfallwirtschaft in großem Umfang umsatzsteuerbelastete laufende Kosten entstehen (vgl. hierzu nachfolgend unter II.), aus denen ein Vorsteuerabzug bislang nicht geltend gemacht wurde.

I. Eigenbetrieb Immobilienbetreuung

Grundsätzlich kann sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts für Zeiträume vor 2017 (vor Schaffung des § 2b UStG) auf die (jüngere) Rechtsprechung des EuGH und des BFH berufen, die die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts seit einigen Jahren unabhängig vom Vorliegen der einzelnen BgA-Kriterien unter Berücksichtigung der Vorgaben der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie beurteilt.

Gerne sind wir bereit, im Rahmen einer weiteren Prüfung zu untersuchen, ob sich in Bezug auf die erwähnten Investitionen für Jahre vor 2017 aus der Berufung auf die (neuere) Rechtsprechung zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand Haushaltsentlastungen zugunsten des Landkreises ergeben können.

Allerdings weisen wir in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Finanzverwaltung eine Vielzahl von Entscheidungen zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand in einer Verfügung vom 27. Juli 2012 (S 7106 – 283 – St 171, DStR 2012 S. 1923) zusammengefasst und hierzu ausgeführt hat, dass die genannten Entscheidungen seitens der Finanzverwaltung derzeit grundsätzlich nicht angewendet werden. Sofern allerdings ein Steuerpflichtiger sich auf die Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze beruft, kann er dies nach der ge-

nannten Verfügung nur im Hinblick auf die Gesamtheit der in diesen Entscheidungen enthaltenen Grundsätze tun und sein Berufungsrecht nur einheitlich für das gesamte Unternehmen (d. h. den gesamten Haushalt, keine Rosinenpickerei) ausüben.

Dies bedeutet für den Landkreis Ammerland: Sofern im Rahmen einer weitergehenden Untersuchung festgestellt werden sollte, dass sich im Eigenbetrieb Immobilienbetreuung Vorsteuerpotentiale für Zeiträume vor 2017 aus der neueren Rechtsprechung ergeben, wird in einem weiteren Schritt zusätzlicher Beratungsaufwand erforderlich werden, weil ermittelt werden muss, welche weiteren Folgen für den Gesamthaushalt des Landkreises sich aus der Anwendung der neuen Rechtsprechung ergeben.

Daneben könnte eine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug aus vor 2017 bezogenen Eingangsleistungen (auch ohne Berufung auf die neuere Rechtsprechung für die Jahre vor 2017) dann bestehen, wenn die Eingangsleistungen solche Wirtschaftsgüter betreffen, die erst nach 2016 in Betrieb genommen und unter Beachtung des § 2b UStG durch den Landkreis unternehmerisch genutzt (also bspw. entgeltlich vermietet) werden.

Da es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der Zuordnungsentscheidung (von Eingangsleistungen zum unternehmerischen Bereich) um eine Prognoseentscheidung handelt, die sich grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Leistungsbezugs beabsichtigten Verwendung für den Besteuerungszeitraum der erstmaligen Verwendung des Gegenstandes richtet (Abschn. 15.2 c Abs. 12 Satz 1 UStAE), ist der Landkreis Ammerland auch für Leistungsbezüge vor 2017 als Unternehmer anzusehen und hat unter den weiteren Voraussetzungen Anspruch auf Vorsteuerabzug, wenn zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs bereits feststeht, dass die Eingangsleistungen im Besteuerungszeitraum ihrer erstmaligen Verwendung unternehmerisch zur Bewirkung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze genutzt werden.

Da die in Rede stehenden Investitionen mit Ausnahme des BBZ Objekte betreffen, die vom Landkreis Ammerland langfristig vermietet werden, und da die langfristige Vermietung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nach derzeitiger Rechtslage dem steuerlich nicht relevanten Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, kommt ein Vorsteuerabzug möglicherweise nur aus den Eingangsleistungen in Betracht, die nach der Verkündung des Steueränderungsgesetzes 2015 (am 2. November 2015) bezogen wurden. Denn in den Jahren davor konnte noch keine Gewissheit über die gesetzliche Änderung bestehen und somit konnte auch nicht der Entschluss gefasst werden, die bezogenen Eingangsleistungen ab 2017 unter Beachtung des § 2b UStG unternehmerisch zu verwenden.

Sofern Sie dies wünschen, sind wir gerne bereit, die Frage des Vorsteuerabzugs aus den hier in Rede stehenden, vor 2017 bezogenen Eingangsleistungen im Rahmen einer weitergehenden Prüfung zu untersuchen. In diesem Fall bitten wir um einen entsprechenden Hinweis.

II. Eigenbetrieb Abfallwirtschaft

Aufgrund der hohen laufenden umsatzsteuerlich belasteten Eingangsleistungen im Bereich Abfallwirtschaft stellt sich die Frage, ob sich hier möglicherweise ein Vorsteuerabzugspotential findet, welches zumindest anteilig – im Verhältnis der hoheitlichen zur unternehmerischen Tätigkeit – realisiert werden könnte.

Um hier eine abschließende Beurteilung vornehmen zu können, muss eine detaillierte Prüfung der bereits bestehenden öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen vorgenommen werden.

Gerade in der zukünftig geplanten verstärkten Zusammenarbeit mit verschiedenen Verbundpartnern besteht grundsätzlich ein Gestaltungsspielraum, indem durch eine bewusste privatrechtliche Ausgestaltung von Leistungsbeziehungen die Unternehmereigenschaft herbeigeführt werden kann.

Nach unserer Einschätzung darf im Rahmen einer solchen Prüfung aber nicht allein auf die Sicht des Landkreises Ammerland abgestellt werden, sondern es muss auch den Bedürfnissen seiner Vertragspartner Rechnung getragen werden. Sofern der Eigenbetrieb Abfallwirtschaft im Rahmen von Interkommunalen Kooperationen Leistungen gegenüber anderen, im Bereich der Abfallentsorgung ebenfalls hoheitlich tätigen Einrichtungen erbringt, ist die Umsatzsteuerpflicht nach unserer Einschätzung mit keinen Vorteilen verbunden. Denn der Eigenbetrieb erhält von seinen Leistungsempfängern grundsätzlich Entgelte auf der Grundlage von Vollkostenabrechnungen. Während der Eigenbetrieb im Rahmen seiner hoheitlichen Tätigkeit mit Bruttokosten belastet ist und diese weiterbelastet, muss er im Falle der Umsatzsteuerpflicht seiner Leistungen (wegen der damit einhergehenden Vorsteuerabzugsberechtigung) die anteiligen Nettokosten zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer (sofern er hierzu nach den getroffenen Vereinbarungen berechtigt ist) in Rechnung stellen. Der Eigenbetrieb kann nur Vorsteuern aus Eingangsleistungen abziehen, wenn er diese unternehmerisch und umsatzsteuerpflichtig verwendet. Ein Vorteil ergibt sich nur dann, wenn der Leistungsempfänger ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist, weil diesem dann tatsächlich nur die Nettokosten aus den Eingangsleistungen des Eigenbetriebs entstehen. Ist der Leistungsempfänger hingegen eine im Bereich der Abfallwirtschaft hoheitlich tätige (und daher nicht

zum Vorsteuerabzug berechnete) Einrichtung, verteuern sich im Falle der Umsatzsteuerpflicht die Leistungen des Eigenbetriebs Abfallwirtschaft für sie insoweit, als sie dem Abfallwirtschaftsbetrieb sämtliche Kosten, d. h. auch die umsatzsteuerlich nicht belasteten Kosten (wie z. B. Personalkosten, Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen) zzgl. Umsatzsteuer bezahlen muss.

Aus diesem Grund sollte der Übergangszeitraum nach unserer Einschätzung genutzt werden, um sich einen Überblick über die bestehenden Leistungsbeziehungen (aus Sicht des Eigenbetriebs als Leistender, der für seine Leistungen Entgelte z. B. in Form von Kostenerstattungen erhält) zu verschaffen. Soweit der Eigenbetrieb Abfallwirtschaft Leistungen erbringt, die nach der derzeitigen Verwaltungsauffassung als nicht steuerbare hoheitliche Beistandsleistungen behandelt werden, muss der Übergangszeitraum genutzt werden, um die zugrundeliegenden Vereinbarungen – soweit erforderlich und möglich – an die Voraussetzungen anzupassen, die § 2b Abs. 3 UStG künftig für die Nichtsteuerbarkeit einer IKZ aufstellt. Wo dies nicht möglich ist, müssen entsprechende Umsatzsteuerklauseln in die Vereinbarungen aufgenommen werden.

Eine weitere Änderung wird sich mit § 2b UStG nach derzeitiger Auffassung (d. h. vorbehaltlich des zu § 2b UStG erwarteten BMF-Schreibens) für die Verwertung werthaltiger Abfälle durch einen hoheitlich tätigen Abfallentsorger ergeben. Während der Verkauf werthaltiger Abfälle derzeit noch als hoheitliches Hilfsgeschäft von der Besteuerung ausgenommen ist, stellt diese Tätigkeit, die in der Regel aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen ausgeübt wird, unter Geltung des § 2b UStG eine aus umsatzsteuerlicher Sicht steuerbare und steuerpflichtige Lieferung dar. Ein Nachteil für den Eigenbetrieb Abfallwirtschaft ist hiermit nicht verbunden, da die Käufer in der Regel vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer sind, denen die Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung gestellt werden kann, sofern dies nach den vertraglichen Vereinbarungen möglich ist (auch das muss während des Übergangszeitraums im Rahmen eines entsprechenden Vertragsmanagements sichergestellt werden). Im Hinblick auf den umsatzsteuerpflichtigen Verkauf werthaltiger Abfälle muss aber überlegt werden, aus welchen Kosten der Abfallbeseitigung ein zumindest anteiliger Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, weil zwischen ihnen und den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht, wie er für die Vorsteuerabzugsberechtigung verlangt wird.

III. Empfehlung

Vorbehaltlich einer weitergehenden Detailprüfung zu den unter I. und II. beschriebenen Sachverhalten geben wir Ihnen für den Übergangszeitraum folgende Handlungsempfehlung:

1. Im Hinblick auf den mit einer frühzeitigen Anwendung von § 2b UStG einhergehenden Verwaltungsmehraufwand sollte von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden, das alte BgA-Recht während des Übergangszeitraums (ab 2017 bis längstens 2020) weiter anzuwenden. Hierzu ist gegenüber dem für den Landkreis Ammerland zuständigen Finanzamt bis zum Ende des Jahres 2016 eine entsprechende Erklärung (Option zur Beibehaltung des BgA-Rechts) abzugeben.
2. Während des Übergangszeitraums müssen folgende weitere Schritte umgesetzt werden:
 - Überprüfung von Tätigkeiten mit Einnahmenerzielung (z. B. Gebührenaufkommen im Bereich Veterinärwesen) auf ihre umsatzsteuerliche Relevanz unter Geltung von § 2b UStG,
 - Erarbeitung einer tätigkeitsbezogenen Einnahme- und Kostenerfassung, damit zukünftig eine reibungslose Abgrenzung zwischen nichtunternehmerischen und unternehmerischen Tätigkeiten erfolgen kann und eine Einzelzuordnung von Sachkosten und ggf. Investitionen möglich ist,
 - Erstellung einer Übersicht über die bestehenden Vereinbarungen (insbesondere im Bereich Abfallwirtschaft) mit Einnahmenerzielung und zur Überprüfung, ob und gegebenenfalls welche Änderungen im Hinblick auf § 2b UStG sinnvoll bzw. notwendig sind,
 - Regelmäßiger Check, ob sich aufgrund weiterer Investitionen und einer genauen Zuordnung von Sachkosten ein Wechsel in das neue Recht nicht doch bereits vor dem Jahr 2021 als vorteilhaft erweist sowie
 - Veranlagungszeiträume, soweit noch möglich und für die Zukunft, nicht bestandskräftig werden lassen, da die Option möglicherweise auch rückwirkend widerrufen werden kann.

Daneben besteht – insbesondere für die aus den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen ersichtlichen Investitionen in Jahren vor 2017 – die Möglichkeit zu überprüfen, ob und inwie-

weit sich für den Landkreis Ammerland Vorteile ergeben, wenn er sich auch für diese Zeiträume nachträglich noch auf die (jüngere) Rechtsprechung des EuGH und des BFH beruft, nach der die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unabhängig vom Vorliegen der einzelnen BgA-Kriterien unter Berücksichtigung der Vorgaben der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu beurteilen ist. Sofern sich der Landkreis Ammerland zu einer solchen Prüfung entschließt, würden wir Sie hierbei gerne unterstützen.

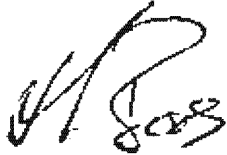
Abschließender Hinweis:

Das vorliegende Kurzgutachten beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums des Gutachtens.

Unsere Aussagen tätigen wir vorbehaltlich des für das 4. Quartal 2016 erwarteten BMF-Schreibens zum Umgang mit § 2b UStG.

Dreieich, 2. September 2016

Schüllermann und Partner AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



ppa. Dr. Thorsten Boos
Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater



i.A. Philipp Anders
Rechtsanwalt