



10 Thesen zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

*Herausforderungen der öffentlichen Hand
bei der Umsetzung des § 2b UStG bis Ende 2020*

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 381720

Internet: www.psp.eu

Autoreninformationen:

Dr. Patrick Burghardt

Steuerberater,

Partner



Stefan Heinrichshofen

Rechtsanwalt,

Fachanwalt für Steuerrecht,

Steuerberater,

Partner



Lange Zeit hat sich der deutsche Gesetzgeber erfolgreich dagegen gewehrt, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand in Deutschland neu zu regeln. Die bisherige Anknüpfung der Umsatzsteuer in § 2 Abs. 3 UStG an den körperschaftsteuerlichen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ (BgA), der bereits seit 1934 im Körperschaftsteuergesetz verankert ist, nahm die Finanzverwaltung zum Anlass, die bei der Körperschaftsteuerpflicht eingeräumten Erleichterungen allesamt auch für die Umsatzsteuer zu übernehmen; ungeachtet der Tatsache, dass mit Einführung des EU-Binnenmarktes und eines gemeinsamen harmonisierten Mehrwertsteuersystems eine (abweichende) eigenständige EU-Vorgabe der Umsatzsteuerpflicht öffentlich-rechtlicher Personen existierte. Der BFH hat der Verwaltungspraxis deswegen in der Vergangenheit bereits ein ums andere Mal eine Absage erteilt.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurde schließlich § 2 Abs. 3 UStG aufgehoben und durch eine (unionsrechtsnahe) Neuregelung in § 2b UStG ersetzt. Die Neuregelung trat bereits zum 1. Januar 2017 in Kraft. Öffentliche Einrichtungen konnten allerdings gegenüber dem Finanzamt bis zum 31.12.2016 erklären, die bisher geltende Rechtslage für sämtliche vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) müssen damit spätestens ab dem 1. Januar 2021 die Neuregelung des § 2b UStG vollumfänglich und ausnahmslos anwenden. Eins steht jetzt schon fest: Die Neuregelung wird den steuerlich relevanten Bereich innerhalb der öffentlichen Einrichtung zukünftig erheblich vergrößern. Dies wird eine Reihe von prozessualen und IT-technischen Anpassungen in der Verwaltung nach sich ziehen und unweigerlich auch Folgefragen aufwerfen, z. B. hinsichtlich der Notwendigkeit der Implementierung eines Tax Compliance Management Systems (Tax CMS) oder der Anwendbarkeit der GoBD. Nachfolgend soll in Form von 10 Thesen auf die Neuregelung und deren Auswirkungen auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand eingegangen werden.

1. Keine Anknüpfung mehr an den Betrieb gewerblicher Art (BgA)

Wegen der Anknüpfung der Umsatzsteuer an den körperschaftsteuerlichen BgA nahm die Finanzverwaltung bisher weite Teile der Tätigkeit der öffentlichen Hand von der Umsatzsteuer aus. So waren grundsätzlich ausgenommen die Vermögensverwaltung sowie der Bereich der Beistandsleistungen (Zusammenarbeit von jPöR bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben). Ferner wendete die Finanzverwaltung eine Umsatzgrenze an, so dass Umsätze bis 30.678 € bzw. 35.000 € pro Jahr aus gleichartigen Tätigkeiten/Verkäufen von der Umsatzsteuerpflicht ausgenommen wurden.

Diese „Geschenke“ wird es im Rahmen der Neuregelung des § 2b UStG so nicht mehr geben. Weder allgemeine Umsatzgrenzen noch die Zugehörigkeit zur Vermögensverwaltung oder zur öffentlich-rechtlichen Kooperation schützen davor, die entsprechenden Tätigkeiten der öffentlichen Hand per se aus dem umsatzsteuerlich relevanten Bereich auszunehmen. Nach der Neuregelung sind jPöR unter den gleichen Voraussetzungen als Unternehmer tätig wie die Privatwirtschaft; es sei denn, die jPöR übt Tätigkeiten aus, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Dies allerdings nur, sofern ihre Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

2. Privatrechtliches Tätigwerden

Keine Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt und damit auch keine umsatzsteuerlich irrelevanten Tätigkeiten sind Betätigungen in privatrechtlicher Handlungsform, z. B. auf Basis von privatrechtlichen Verträgen. Ist eine jPöR privatrechtlich, d. h. nicht auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtliche Satzung, Verwaltungsabkommen oder öffentlich-rechtlicher Vertrag) tätig, verlässt sie ihren hoheitlichen Bereich bereits dann, wenn sie nachhaltig gegen Entgelt tätig wird.

3. Umsatzsteuer auf Beistandsleistung

Die bisherige Verwaltungsauffassung, dass Beistandsleistungen zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben dem umsatzsteuerlich irrelevanten Bereich zugehören, wird mit der Neuregelung des § 2b UStG erheblich eingeschränkt. Danach sind Beistandsleistungen nur noch unter engen Voraussetzungen von der Umsatzsteuer ausgenommen (vgl. § 2b Abs. 3 UStG). Hier empfiehlt es sich, bestehende Kooperationen dahingehend zu überprüfen, ob die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen zukünftig erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall, führt das Vorliegen von sog. tauschähnlichen Umsätzen nicht nur zu einem erheblichen administrativen Aufwand. Unter Umständen kann eine Gestaltung der entsprechenden Kooperationen in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht eine zukünftige Definitivbelastung mit Umsatzsteuer vermeiden.

4. Keine Maßgeblichkeit von Umsatzgrenzen

Die Finanzverwaltung nahm bisher keine Umsatzsteuerbesteuerung vor, wenn Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten einen Jahresbetrag von 35.000 € (früher 30.678 €) nicht überschritten. Diese Grenze fällt ab dem 1. Januar 2021 ersatzlos weg. Damit können künftig wirtschaftliche Tätigkeiten (insbesondere privatrechtliche Tätigkeiten) auch dann der Umsatzbesteuerung unterliegen, wenn sie vergleichsweise nur geringfügigen Ausmaßes sind (z. B. der Verkauf von Opferkerzen durch eine Kirche). Allenfalls kann in diesen Fällen, je nach Umsatzart, eine allgemeine Steuerbefreiungsvorschrift oder die allgemeine Kleinunternehmerregelung zur Anwendung kommen, was aber im Einzelfall zu prüfen ist.

5. Wettbewerbsrelevanz entscheidet über Umsatzsteuerpflicht

Ist die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. eine Gemeinde per öffentlich-rechtlicher Satzung) und damit an und für sich hoheitlich tätig, unterliegt diese Tätigkeit zukünftig gleichwohl der Umsatzsteuer, wenn eine Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Damit

wird in Zukunft letztlich die (potentielle) Wettbewerbsrelevanz der Betätigung darüber entscheiden, ob eine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit vorliegt oder nicht. Der Gesetzgeber hat in § 2b Abs. 2 UStG diesbezüglich zwei Fälle kodifiziert, bei denen eine Wettbewerbsrelevanz per se ausscheidet. Danach liegt keine Wettbewerbsrelevanz vor, wenn der voraussichtliche Jahresumsatz aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 € nicht übersteigt oder eine vergleichbare privatrechtliche Tätigkeit einer Steuerbefreiung ohne Recht auf Verzicht (sog. „Option“) unterliegt. Die 17.500 € - Grenze ist dabei nicht mit der alten 35.000 € - Grenze zu verwechseln. Denn die 17.500 € - Grenze ist ausschließlich in Fällen der Ausübung der öffentlichen Gewalt einschlägig und nicht bei privatrechtlicher Betätigung der öffentlichen Hand (siehe hierzu These 2).

6. Bestandsaufnahme und (Neu-)Bewertung der Einzeltätigkeiten

Angesichts der zum Teil erheblichen Unterschiede in der bisherigen Verwaltungspraxis und zukünftiger umsatzsteuerlicher Beurteilung von Tätigkeiten und Leistungen der öffentlichen Hand, wird es für die jPöR in einem ersten Schritt unerlässlich sein, den Status Quo ihrer Betätigungsfelder, Leistungen, Vertragsbeziehungen usw. zu bestimmen. Darauf aufbauend sind alle Leistungs-/Tätigkeitsarten einer umsatzsteuerlichen (Neu-)Bewertung zu unterziehen, um den steuerrechtlichen Anforderungen ab dem 1. Januar 2021 gerecht zu werden. Dabei müssen Änderungen von Satzungen, Verträgen, Verwaltungsabkommen usw. durchaus in Betracht gezogen werden, um zukünftige Belastungen mit Umsatzsteuer bzw. nicht abziehbarer Vorsteuer zu vermeiden. Allerdings kann eine zukünftig unternehmerische Einordnung der Leistungstätigkeit auch Vorteile generieren, z. B. in Form von Berichtigungen im Sinne des § 15a UStG oder einer Verbesserung der Vorsteuerquote. All dies bedeutet aber: Der Bedarf nach einem eigenen Steuerreferat oder nach zusätzlichem Steuerpersonal wird bei vielen Einrichtungen der öffentlichen Hand ab 2021 signifikant zunehmen.

7. Neubeantragung von verbindlichen Auskünften

Bestehende verbindliche Auskünfte, die der jPöR von der Finanzverwaltung zur Altregelung des § 2 Abs. 3 UStG erteilt wurden, dürften ab dem 1. Januar 2021 unwirksam werden. Um weiterhin Rechtssicherheit hinsichtlich der betreffenden Sachverhalte zu erlangen, müssen verbindliche Auskünfte neu beantragt werden. Hierbei sind Bearbeitungszeiten des Finanzamtes von mehreren Monaten einzuplanen.

8. Anwendbarkeit der GoBD

Die GoBD, d. h. die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (BMF-Schreiben vom 14.11.2014) konkretisieren die gesetzlichen Vorgaben der Abgabenordnung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei IT-gestützten Verfahren. Sie gehen an vielen Stellen über die haushaltsrechtlichen Vorgaben z. B. der GoBIT-HKR oder anderen (landes-)haushaltsrechtlichen Vorgaben hinaus. Die Pflicht zur Einhaltung der GoBD bestimmt sich grundsätzlich danach, ob das betreffende IT-gestützte Verfahren (z. B. der Empfang, die Verarbeitung und die Aufbewahrung von XRechnungen) dem steuerrelevanten Bereich zuzuordnen ist. Mit der Erweiterung der umsatzsteuerlichen Sphäre der öffentlichen Hand spätestens ab 1. Januar 2021 werden vermehrt Bereiche in der öffentlichen Verwaltung verpflichtet sein, die GoBD anzuwenden. Für die Pflicht zur Anwendung der GoBD ist es dabei ohne Belang, ob es sich um einen umsatzsteuerpflichtigen oder umsatzsteuerfreien Bereich der jPöR handelt.

9. Anpassung der IT unerlässlich

Die materiell-rechtliche Neubewertung der Tätigkeiten und Leistungen der öffentlichen Hand ist nur der erste Schritt auf dem Weg zur Umsetzung der Neuregelung des § 2b UStG. Ferner müssen die neuen Anforderungen auch im Rechnungswesen abgebildet werden. Hierfür bedarf es der Anpassung der vorhandenen IT-Systeme.

10. Ohne Umsetzung von § 2b UStG keine Tax Compliance

Die Einhaltung gesetzlicher Vorgaben umfasst auch die Pflicht, steuerrechtliche Regeln einzuhalten. Dies gilt sowohl für die Privatwirtschaft als auch für die öffentliche Hand. Die zunehmende Bedeutung der Umsatzsteuer für die öffentliche Hand führt gleichermaßen zu einem Bedeutungsgewinn für das Thema Tax Compliance. Nach § 34 AO sind die gesetzlichen Vertreter der jPöR (z. B. Minister, Regierungspräsident, Landrat, Bürgermeister, Sparkassenvorstand, Pfarrer, Kirchengenossenschaft) verpflichtet, deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Auch wenn steuerliche Aufgaben vom gesetzlichen Vertreter an andere Stellen, z. B. Steuerreferat, delegiert werden, verbleibt die steuerliche Gesamtverantwortung beim gesetzlichen Vertreter. Diese Verantwortung kann letztlich nur durch die Implementierung eines wirksamen Tax Compliance Management Systems wahrgenommen werden.

Über PSP

Peters, Schönberger & Partner (PSP) zählt mit einer nahezu 40-jährigen, erfolgreichen Unternehmenshistorie zu den renommiertesten mittelständischen Kanzleien in Deutschland. Als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte unterstützen wir Sie bei wichtigen Entscheidungen und begleiten Sie bei deren Umsetzung. Zu unseren Mandanten zählen mittelständische Unternehmen, Familienunternehmen, vermögende Privatpersonen und Private Equity-Gesellschaften, die den Wunsch nach einer interdisziplinären und individuellen Beratung haben. Sie finden in uns einen professionellen, verlässlichen und durchsetzungsstarken Partner, der mit Leidenschaft Ihre rechtlichen und steuerlichen Interessen vertritt und auch die klassischen Aufgaben der Wirtschaftsprüfer übernimmt. PSP verfügt über ausgewiesene Expertise in Nachfolge-, Stiftungs- und Immobilienfragen sowie hinsichtlich der Besteuerung von NPO-Betrieben und der öffentlichen Hand.