

Umsatzsteuer: Neuregelung des § 2b UStG

Autor:

Umsatzsteuer: Neuregelung des § 2b UStG

Die gesetzliche Neuregelung zur Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts wird zum 1.1.2023 -nach einer 7-jährigen Übergangsfrist - tatkräftig umgesetzt, somit muss die geänderte Rechtslage verpflichtend angewendet werden. Bei der Umstellung sind neben rechtlichen Aspekten auch operative Themen zu beachten.

Zum 01.01.2023 tritt nach einer 7-jährigen Übergangsfrist die gesetzliche Neuregelung des § 2b UStG zur Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts in Kraft. Eine nochmalige Verlängerung des Übergangszeitraums ist nicht zu erwarten.

In diesem Artikel befassen wir uns neben den rechtlichen Rahmenbedingungen mit den Herausforderungen bei der Einführung des § 2b UStG für kommunale Einrichtungen und geben praktische Hinweise zur Umsetzung dieser Vorschrift beginnend mit der Einnahmeseite.

Änderung der Umsatzsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts

Mit dem Jahressteuergesetz 2015 wurde die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch die Einführung des § 2b UStG zum 1.1.2017 grundlegend reformiert. Die jahrzehntelange Knüpfung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft an den körperschaftsteuerrechtlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art (BgA) nach § 4 KStG wird mit § 2b UStG vollständig aufgegeben. Zukünftig werden daher die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) nicht mehr gleichlaufend sein.

Dies wird aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einer wesentlichen Erweiterung des unternehmerischen Bereichs der jPöR führen und entsprechende erweiterte Erklärungspflichten auslösen. Die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG gelten insoweit nicht nur für steuerpflichtige Ausgangsumsätze, sondern darüber hinaus auch bspw. für steuerbefreite Umsätze des unternehmerischen Bereichs.

Einordnung der Tätigkeiten im Besteuerungsregime des § 2b UStG

Zur Umsetzung der Neuregelung haben jPöR eine umfassende Inventur ihrer Leistungsbeziehungen vorzunehmen. Sämtliche Einnahmen und einnahmegleichen Tatbestände (Tausch, tauschähnliche Umsätze i.S. § 3 Abs. 12 UStG) sind in das Besteuerungsregime des § 2b UStG einzuordnen (sog. "Leistungsinventur").

Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG stellt jede nachhaltige Tätigkeit in Form der Lieferung oder sonstigen Leistung mit der Absicht Einnahmen i.S. eines umsatzsteuerlichen Entgelts zu erzielen, eine unternehmerische Tätigkeit dar. Die Absicht Gewinne zu erzielen – ist wie auch bisher im Bereich der BgA – nicht erforderlich.

- 2b UStG nimmt nur gewisse Tätigkeiten der jPöR von der Unternehmereigenschaft aus, insbesondere wenn diese den jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt werden.

Die Praxis zeigt, dass die "Leistungsinventur" aufgrund der Vielzahl an Tatbestandsmerkmalen und angesichts des mannigfaltigen Betätigungsfelds der jPöR mit Zweifelsfragen verbunden ist.

Zur Historie

Die Finanzverwaltung versuchte bereits mit dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016 grundsätzliche Anwendungsfragen im Zusammenhang mit § 2b UStG zu klären. Weitere Schreiben z.B. vom

14.11.2019 zu Fragen der Wettbewerbsrelevanz, vom 20.2.2020 zur interkommunalen Zusammenarbeit, vom 5.8.2020 zur Behandlung der Konzessionsabgabe sowie vom 23.11.2020 zu Leistungen im Bereich des Bestattungswesens folgten. Daneben haben eine Vielzahl an Länderfinanzbehörden ihre Sichtweise auf die gesetzliche Neuregelung dargelegt, die unterschiedliche Sachverhalte abdecken, jedoch oftmals einzelfallbezogen sind und auf die konkrete Ausgestaltung bundeslandspezifischer kommunalrechtlicher Vorgaben abstellen.

Vermeidung von Mehrbelastungen

Die Unternehmereigenschaft sowie eine Umsatzsteuerbelastung der Leistung der jPöR wird in Fällen, bei denen im Rahmen der Leistungserbringung keine oder nur geringe vorsteuerabzugsfähige Eingangsleistungen anfallen oder der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, zu steuerlichen Mehrbelastungen führen.

Für die Vermeidung solcher Mehrbelastungen kann die Untersuchung nachfolgender Fragestellungen zielführend sein:

- Entgeltlichkeit der Leistung: Liegt – bspw. bei Zuschüssen – ein Handeln gegen Entgelt vor?
- Vorliegen eines Leistungsaustausches: Steht der Einnahme – bspw. bei Schadenersatzzahlungen – eine Gegenleistung gegenüber?
- Rechtliche Grundlage der Leistung: Besteht die Möglichkeit die Leistung anstelle einer privatrechtlichen Grundlage auch auf öffentlich-rechtlicher Grundlage zu erbringen?
- Leistung im Rahmen einer Aufgabenübertragung: Kann die Annahme einer Wettbewerbsrelevanz dadurch vermieden werden, dass die Leistungserbringung auf Basis einer Aufgabenübertragung mit befreiender Wirkung für den Übertragenden erfolgt?
- Anwendbarkeit einer Steuerbefreiungsnorm: Kann die Leistung unter eine Steuerbefreiungsnorm – bspw. als eng verbundener Umsatz – fallen?

Für kommunale Kooperationen bietet die Regelung des § 4 Nr. 29 UStG für Personenzusammenschlüsse die Möglichkeit steuermindernde Potentiale zu nutzen und sollte daraufhin geprüft werden. Das BMF hat mit Schreiben vom 19.7.2022 explizit den Anwendungsbereich für jPöR eröffnet.

Preisanpassungserfordernisse

Sofern Leistungen zukünftig aus dem unternehmerischen Bereich erbracht werden und mangels Steuerbefreiung der Umsatzsteuer unterliegen, muss das Entgelt und die diesem zu Grunde liegende Entgelt-Regelung dahingehend geprüft werden, ob diese bereits eine entsprechende Umsatzsteuerklausel enthält und ob eine diesbezügliche Vertragsanpassung möglich und geboten ist:

Gerade "Brutto-Vereinbarungen" bedeuten ggf. eine potenzielle Belastung des Haushalts, da ein Teil der bisherigen Vergütung zukünftig an das Finanzamt abzuführen ist. In solchen Fällen sollte geprüft werden, ob eine Vertragsanpassung oder eine einseitige Entgelterhöhung (z.B. Gebühren-Satzungen) möglich und auch politisch durchsetzbar ist. Dabei muss – gerade bei kommunalen Satzungen – der Zeitbedarf eines notwendigen Gremienlaufs oder eines Zustimmungserfordernisses der Aufsichtsbehörde berücksichtigt werden.

Auswirkungen auf das Besteuerungsregime und Voranmeldungsfristen

Beträgt der Gesamtumsatz eines Unternehmers im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 600.000 EUR, besteht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Möglichkeit, die Steuer entgegen § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG nach vereinnahmten Entgelten (sog. "Ist-Besteuerung") zu berechnen.

Gemäß § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG ist für Unternehmer deren Umsatzsteuer im vorangegangenen Jahr mehr als 7.500 EUR betragen hat, eine monatliche Voranmeldung abzugeben. Sofern diese Grenze im "alten Besteuerungsregime" nicht überschritten wurde, konnten quartalsweise Anmeldungen bzw. bei einer Jahressteuer von unter 1.000 EUR Jahresmeldungen abgegeben werden.

Durch die Erweiterung des unternehmerischen Bereichs könnten die Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG sowie § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG im Einzelfall überschritten werden und sich Änderungen der Besteuerungsart sowie erweiterte Erklärungspflichten ergeben.

Aufgrund der jeweiligen Betrachtung der Umsätze des vorangegangenen Kalenderjahres wird dies für jPöR mit Anwendung von § 2b UStG **ab 1.1.2023 erst ab 2024 relevant sein!**

Die Grenzen müssen jedoch bereits 2023 überwacht werden, um eine Abschätzung vorzunehmen und ggf. Prozesse für die Änderung der Besteuerungsart sowie die erweiterte Erklärungspflicht zu implementieren.

Meldepflicht erstmaliger unternehmerischer Tätigkeiten

Mit BMF-Schreiben vom 28.7.2022 wurde durch die Finanzverwaltung ein neuer Fragebogen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von jPöR veröffentlicht. Der Fragebogen sieht vor, dass Tätigkeiten, die erstmals zum 1.1.2023 der Umsatzsteuer unterliegen, vollumfänglich an die Finanzverwaltung gemeldet werden und ab diesem Zeitpunkt neu hinzukommende Tätigkeiten des unternehmerischen Bereichs ebenso angezeigt werden.

Die Finanzverwaltung erachtet die Verwendung des Fragebogens – sofern sich die notwendigen Informationen aus anderen Unterlagen, z.B. landesspezifische Fragebögen, ergibt – als optional. Diese optionale Verwendung entbindet jPöR jedoch nicht davon, ihre erstmals ab 1.1.2023 der Umsatzsteuer unterliegenden Tätigkeiten im Vorfeld anzuzeigen.

Im nächsten Teil unserer Serie widmen wir uns den Implikationen des § 2b UStG auf den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen.

<https://www.steuerkurse.de>

Stand: 31.10.2022