



Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt
Postfach 37 61 · 39012 Magdeburg

Per E-Mail

lt. Verteiler

Auswirkung der gesetzlichen Neuregelung zur Umsatzbesteuerung der Leistungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 2b UStG)

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit möchte ich Sie über die Änderungen bei der Umsatzbesteuerung der Leistungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts informieren.

Derzeitige Rechtslage

Nach derzeit geltendem Recht sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Körperschaftsteuergesetz - KStG), ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe oder mit den in § 2 Abs. 3 Satz 2 aufgeführten Tätigkeiten gewerblich oder beruflich (= unternehmerisch) tätig und können nur insoweit der Umsatzsteuer unterliegende Leistungen erbringen.

Der BFH hat sich in seiner jüngeren Rechtsprechung (mehrere Urteile seit 2009) zur Umsatzbesteuerung von Leistungen der jPöR geäußert. Die Entscheidungen betreffen insbesondere die sog. Vermögensverwaltung, die Beistandsleistungen sowie Tätigkeiten unterhalb der für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) geltenden Umsatzgrenze von 30.678 € (ab 2015 = 35.000 €). Der BFH stellte fest, dass die derzeitigen nationalen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der Leistungen von jPöR nicht unionsrechtskonform sind. Diese Rechtsprechung machte es notwendig, die bestehende gesetzliche Regelung zu überarbeiten und an die unionsrechtlichen Vorgaben anzupassen.

Die Anpassung des nationalen Rechts an die unionsrechtlichen Regelungen ist durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 (→ **Anlage 1**) erfolgt.

Magdeburg,
22. Juli 2016

Mein Zeichen:
42 - S 7106 - 30

bearbeitet von:
Frau Lobedank

Tel.: (0391) 567-1312

Editharing 40 · 39108 Magdeburg

TEL (0391) 567-01
FAX (0391) 567-1190
E-Mail:

Poststelle.MF@sachsen-anhalt.de

Landeshauptkasse Sachsen-Anhalt
Deutsche Bundesbank
Filiale Magdeburg
BLZ 810 000 00
Konto 810 015 00
BIC MARKDEF1810
IBAN DE21810000000081001500

Neuregelung der Umsatzbesteuerung der jPöR – Regelungsgehalt

JPöR sind nach denselben umsatzsteuerrechtlichen Bedingungen Unternehmer wie auch andere natürliche oder juristische Personen oder Personenzusammenschlüsse, d. h. es ist zu prüfen, ob sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben.

Üben jPöR zwar Tätigkeiten nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen aus, sind diese Tätigkeiten unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung ausgenommen. § 2b UStG regelt, dass jPöR nicht als Unternehmer gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, es sei denn,

- die Behandlung als Nichtunternehmer würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen oder
- es handelt sich um in § 2b Abs. 4 UStG aufgeführte Tätigkeiten (Anm.: die im Wesentlichen bereits im derzeit geltenden Recht (§ 2 Abs. 3 Satz 2 UStG) aufgeführt waren und zur Unternehmereigenschaft und damit zur Umsatzsteuerbarkeit der Tätigkeit geführt haben).

Das Gesetz definiert nicht, wann es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt, sondern nur, wann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Durch die Verwendung des Wortes „insbesondere“ ist die Aufzählung nicht abschließend. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

- der aus gleichartigen Tätigkeiten der jPöR im Kalenderjahr erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € nicht übersteigen wird,
- vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) einer Steuerbefreiung unterliegen oder
- es sich um Leistungen einer jPöR an eine andere jPöR handelt und bestimmte Voraussetzungen (im Einzelnen vgl. § 2b Abs. 3 UStG) erfüllt sind.

Von zentraler Bedeutung für die Entscheidung, ob für die Leistungen einer jPöR überhaupt die besonderen Regelungen des § 2b UStG Anwendung finden, ist das Tätigwerden der jPöR **im Rahmen öffentlicher Gewalt**. Als Tätigkeiten, die eine jPöR im Rahmen öffentlicher Gewalt ausübt, kommen nämlich nur solche Tätigkeiten in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z. B. auf Grundlage eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrages, eines öffentlich-rechtlichen Vertrages oder auf Grundlage kirchenrechtlicher Regelungen).

Erbringt eine jPöR **Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage** und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von der Sonderregelung des § 2b UStG erfasst; sie **unterliegen** unter den weiteren Voraussetzungen des UStG **der Umsatzsteuer**.

Um entscheiden zu können, ob Leistungen, die eine jPöR gegen Entgelt erbringt, nach den Neuregelungen der Umsatzsteuer unterliegen, ist daher zunächst die Grundlage des Tätigwerdens zu untersuchen. Nur wenn die Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden, sind

die übrigen Tatbestände des § 2b UStG zu prüfen. Mit den materiell-rechtlichen Aussagen des § 2b UStG beschäftigt sich derzeit die Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, an der sich alle Länder beteiligen. Ein Prüfschema ist als → **Anlage 2** beigefügt.

Inkrafttreten und Übergangsfrist

§ 2b UStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt werden.

Da die Neuregelung in mehr Fallgestaltungen als bisher zu einer Umsatzbesteuerung der Leistungen der jPöR führen wird, wird den jPöR eine Übergangsfrist zugestanden, um sich auf die Neuregelungen einstellen und ggf. Leistungsbeziehungen mit Blick auf die geänderte Rechtslage verändern zu können. Jede jPöR kann daher dem Finanzamt gegenüber bis zum 31. Dezember 2016 erklären, dass sie für in den Jahren 2017 bis 2020 ausgeführte Umsätze die bisherigen Regelungen weiterhin anwendet (sog. Optionserklärung). Die Optionserklärung gilt für sämtliche von ihr gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeiten und kann nicht auf einzelne Tätigkeitsbereiche beschränkt werden. Sie kann allerdings mit Wirkung vom Beginn eines auf die Optionserklärung folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden, so dass die jPöR innerhalb des Übergangszeitraumes jederzeit zur unionsrechtskonformen Besteuerung übergehen kann. Ab 2021 ist die Neuregelung für alle jPöR verbindlich (vgl. § 27 Abs. 22 UStG).

In dem hierzu ergangenen BMF-Schreiben vom 19. April 2016, BStBl I S. 481, → **Anlage 3**, ist u. a. geregelt, dass eine jPöR die Optionserklärung für sämtliche von ihr ausgeübten Tätigkeiten einheitlich abzugeben hat, eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen nicht zulässig ist, eine einzelne Organisationseinheit oder Einrichtung einer jPöR nur für ihren Bereich (z. B. Behörde, Dienststelle, Betrieb gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) keine Optionserklärung abgeben kann und die Optionserklärung durch den gesetzlichen Vertreter oder einen Bevollmächtigten grundsätzlich bei dem nach § 21 Abgabenordnung (AO) zuständigen Finanzamt abzugeben ist. Nach § 21 AO ist für die Umsatzbesteuerung das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Regelmäßig ist die Umsatzbesteuerung nach den bisherigen Regelungen günstiger als die Anwendung der Neuregelung. Denn sowohl die Nichtbesteuerung der sog. Beistandsleistungen, der der Vermögensverwaltung zuzurechnenden Leistungen und der Leistungen unterhalb einer Umsatzsumme von 30.678 €/35.000 € (bezogen auf die einzelne Organisationseinheit) nimmt einige Leistungen der jPöR von der Umsatzbesteuerung aus, die nach der Neuregelung der Umsatzsteuer unterliegen.

Derzeit fehlen noch Anwendungsregelungen zum neuen Gesetzestext, um eine bundesweit einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen. An dem Anwendungsschreiben wird noch gearbeitet und es ist noch nicht abzusehen, ob es rechtzeitig vor dem 1. Januar 2017 veröffentlicht werden kann.

Erfahrungsgemäß sind die jPöR daran interessiert, die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von ihnen erbrachter Leistungen weiterhin nach den bisherigen Grundsätzen vorzunehmen. Damit wird ein großer Teil der Leistungen nicht umsatzbesteuert.

Um die finanziellen Folgen der Neuregelung für die einzelne jPöR konkretisieren zu können, müssten sämtliche bereits nach geltendem Umsatzsteuerrecht der Umsatzsteuer unterliegenden Leistungen sämtlichen nach der Neuregelung der Umsatzsteuer unterliegenden Leistungen gegenübergestellt werden. Dabei müsste für die derzeit nicht der Umsatzbesteuerung unterliegenden Tätigkeiten geprüft werden, ob eine Umsatzbesteuerung im Interesse der jPöR liegt, z. B. weil dadurch ein Vorsteuerabzug möglich wäre, oder ob die Umsatzbesteuerung durch Änderung der Handlungsgrundlage vermieden werden könnte (und sollte). Sollte eine Umsatzbesteuerung der bisher nicht der Umsatzsteuer unterliegenden Tätigkeiten nach der Neuregelung unumgänglich sein, sollte geprüft werden, ob die vertraglichen Regelungen es zulassen, den für die Leistung vereinbarten Betrag an die Umsatzbesteuerung anzupassen (regelmäßig um die Umsatzsteuer zu erhöhen).

Da diese Prüfungen nicht kurzfristig möglich sind, die Option aber nur bis zum 31. Dezember 2016 erklärt werden kann, empfehle ich allen jPöR die Erklärung der Option.

Denn selbst wenn sich nach Vorliegen der Anwendungsregelungen und der Prüfung sämtlicher gegen Entgelt ausgeübter Tätigkeiten ergeben sollte, dass es für die jPöR günstiger wäre, die Neuregelung bereits vor 2021 anzuwenden, kann die Optionserklärung rückwirkend (sogar zum 1. Januar 2017) widerrufen werden. So gesehen, ist die Erklärung der Option zwar erforderlich, um die bisherigen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der jPöR weiterhin anwenden zu können, führt allerdings nicht dazu, dass die jPöR während des Übergangszeitraums (2017 bis 2020) an die mit der Optionserklärung getroffene Wahl gebunden ist.

Für die Optionserklärung schlage ich folgende Formulierung vor:

Anwendung des Umsatzsteuergesetzes für Leistungen der (Name der jPöR)

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit erklärt die (Name der jPöR), dass sie für die Beurteilung der Frage, ob sie unternehmerisch tätig wird, für sämtliche von ihr nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen weiterhin die Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung anwendet.

Im Auftrag

gez. Berndt