

Neuer § 2b UStG – Übergangsfrist bis 2021 sinnvoll nutzen

Durch den neuen § 2b UStG gilt die Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die selbstständig und nachhaltig Einnahmen erzielen. Nicht der Umsatzsteuer unterliegen sie, sollten ihre Tätigkeiten zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen und dafür entsprechende Sonderregelungen greifen. Genau hier aber bleiben noch immer viele Unklarheiten für die öffentliche Hand, die trotzdem gut beraten ist, sich bereits jetzt für die steuerliche Systemumstellung zu rüsten. Eine Übergangsregelung macht es möglich, dass für sämtliche vor dem 1.1.2021 getätigten Leistungen auch noch das alte Recht angewendet werden kann.

Mit Wirkung zum 1.1.2017 ist sie nun doch gekommen, die Reform der Besteuerung der öffentlichen Hand. Der neue § 2b UStG gießt europäische Normen in nationales Recht und führt damit sogleich einen weiter gefassten Unternehmerbegriff der öffentlichen Hand ein. Mit der Regelung gelten öffentlich-rechtliche Einrichtungen nunmehr grundsätzlich als Unternehmer, wenn sie selbstständig nachhaltig, also dauerhaft, mit Wiederholungsabsicht Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen ausüben. Der größte hiervon betroffene Bereich ist die sogenannte Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand, die bisher als nicht der Umsatzsteuer unterliegend behandelt wurde, also im Wesentlichen die Vermietung und Verpachtung von Immobilien, aber auch Rechteüberlassungen.

Daneben werden nunmehr alle Tätigkeiten erfasst, die bisher aufgrund der Körperschaftsteuerlichen Nichtaufgriffsgrenze von 35.000 Euro nicht versteuert wurden. Hierunter fallen alle Tätigkeiten, die auf Basis privatwirtschaftlicher Vereinbarungen durchgeführt werden, wie zum Beispiel Entgelte für Kopien.

Der Unternehmerbegriff wird weiter gefasst

Der alte § 2 Abs. 3 UStG knüpfte die Unternehmereigenschaft, etwa einer Kommune, und damit die potenzielle Umsatz-

steuerpflicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts hingegen ausschließlich an das Körperschaftsteuerrecht: Nur wenn ein Betrieb gewerblicher Art bzw. ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorlag, war die Unternehmereigenschaft gegeben. Ein Betrieb gewerblicher Art liegt vor, wenn eine Einrichtung, die sich innerhalb der juristischen Person des öffentlichen Rechts heraushebt, eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt.

Zwar sind die Definitionen des Körperschaft- und des Umsatzsteuergesetzes nicht unähnlich; beide zielen letztlich darauf ab, dass die öffentliche Hand in ihren Tätigkeiten keinen Wettbewerbsvorteil gegenüber privatwirtschaftlichen Unternehmen erhält. Doch mit der Umsetzung der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie reicht die umsatzsteuerliche Bedeutung von Tätigkeiten weiter als bislang. Nunmehr sind unter anderem auch hoheitliche Tätigkeiten grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, wenn deren Nichtbesteuerung eine Wettbewerbsverzerrung gegenüber anderen Unternehmen verursachen könnte.

Gesetzgeber definiert, wann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen

Allerdings enthält der neue § 2b UStG Ausnahmen von diesem Grundsatz,

welche nunmehr auch im nationalen Recht unter dem Vorbehalt stehen, dass es durch die Nichtbesteuerung der (hoheitlichen) Tätigkeit nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. Sollte die öffentliche Hand aufgrund dieser öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen tätig werden, wird sie nicht als Unternehmer gewertet, auch wenn sie sich über Gebühren, Zölle oder Beiträge finanziert.

In den Absätzen 2 und 3 des § 2b UStG werden die Sonderfälle definiert, in denen per gesetzlicher Definition keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, nämlich unter anderem bei Einnahmen aus einer Tätigkeit unter 17.500 Euro pro Jahr und wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Leistungen für eine andere Person öffentlichen Rechts erbringt und diese Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Nicht besteuert wird auch, wenn nur die öffentliche Hand diese spezifische Leistung rechtlich erbringen darf. Während letztere Ausnahme nur klarstellenden Charakter hat – denn wenn nur die öffentliche Hand Leistungen erbringen darf, gibt es auch keinen potenziellen Wettbewerb –, wird hingegen die Frage, wann gemeinsame spezifische öffentliche Interessen vorliegen, für Kontroversen sorgen. Viele erhoffte Fälle, wie zum Beispiel die inter-



kommunale Zusammenarbeit in Datenzentren, dürften nicht hierunter fallen.

Unklarheiten bleiben

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 16.12.2016 ein Schreiben zu Anwendungsfragen der neuen Norm veröffentlicht, welches jedoch hinter den Erwartungen zurückgeblieben ist. Denn viele Unklarheiten, insbesondere in Bezug auf die Wirkung des (potenziellen) Wettbewerbs auf die Besteuerung, bleiben bestehen. Dies ist vor allem deshalb der Fall, weil die gesetzlich definierten Ausnahmetatbestände des § 2b Abs. 2 und 3 keine unmittelbare europarechtliche Grundlage haben und insofern im Zweifel durch die zuständigen Gerichte und im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ausgelegt werden müssen. Der deutsche Gesetzgeber definiert hier Teilaktivitäten der öffentlichen Hand und bestimmte Voraussetzungen als nicht wettbewerbsrelevant, entsprechende Definitionen enthält das europäische Recht nicht.

Im Einzelnen konkretisiert das Schreiben zunächst, was unter Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt zu verstehen ist. Das BMF versteht hierunter Tätigkeiten, die der öffentlichen Einrichtung aufgrund öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen obliegen. Wird jedoch eine solche Tätigkeit in privatrechtlicher Handlungsform erbracht, sei diese nicht mehr hoheitlich.

Weit größeren Raum nehmen jedoch die Erläuterungen zu den Rückausnahmen der Absätze 2 und 3 aufgrund fehlender Wettbewerbsrelevanz ein, ohne jedoch eine abschließende Klarheit für den Steuerpflichtigen zu schaffen.

Daneben stellt das BMF mit seinem Schreiben aber einen wichtigen Punkt klar: Der Steuerpflichtige kann sich jederzeit auf das europäische Recht berufen, wenn diese Regelungen für ihn günstig erscheinen. Somit ist es beispielsweise möglich, auch im alten Recht einen Vorsteuerabzug für Immobilieninvestitionen vorzunehmen, wenn das Gebäude steuerpflichtig an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen vermietet werden soll. Zur Optimierung des Vorsteuerabzugsrechts ist somit die Anwendung des § 2b UStG nicht notwendig. Hilfreich ist dieser also nur, wenn von den Ausnahmetatbeständen der Absätze 2 und 3 Gebrauch gemacht werden soll, deren inhaltlicher Anwendungsbereich jedoch zum Teil unklar ist.

Dieser Aspekt und das kurzfristige Erscheinen des BMF-Schreibens zwei Wochen bevor die Optionserklärung zur Beibehaltung des alten Rechts abzugeben war sowie die Unsicherheiten, die das neue Recht bedeuten, haben dazu geführt, dass wohl eine überwiegende Anzahl von juristischen Rechtspersonen zum

alten Recht optiert haben. Doch sollte das Thema § 2b UStG nicht zur Seite gelegt werden. Es gilt nun, die verbleibende Zeit zu nutzen, um funktionierende Steuerprozesse zu implementieren.

Was schon vor 2021 zu tun ist

Notwendig ist eine komplette steuerrechtliche Neubewertung der Einnahmen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unter den Kriterien des neuen § 2b UStG. Aus den auf Einnahmeerzielung ausgerichteten Tätigkeiten müssen diejenigen herausgearbeitet werden, die auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden. Daneben sind Tätigkeiten relevant, die öffentlich-rechtlicher Natur sind, jedoch in ihrer Umsetzung auf privatrechtlichen Vereinbarungen basieren. Dies ist zum Beispiel beim Betrieb von Schwimmbädern der Fall, da hier privatrechtliche Verträge mit den Nutzern geschlossen werden. Herausfordernd hierbei wird neben der vollständigen Erfassung insbesondere auch nicht monetärer Vorgänge wie Tauschgeschäfte die rechtliche Beurteilung dieser Tätigkeiten im Spannungsfeld des öffentlichen und privaten Rechts sein.

Diese umfangreiche Analyse ist jedoch nicht die einzige Herausforderung und würde zeitlich kaum einen Übergangszeitraum von vier Jahren erfordern. Die größte Herausforderung für die betroffenen Einrichtungen wird das Etablieren

Tax Compliance Management-System für Gebietskörperschaften

Hintergrund: Die Finanzverwaltungen sind – auch als Selbstschutz – angehalten, bei der Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 AO und auch in Fällen von Nachforderungen durch Betriebsprüfungen, die Buß- und Strafgeldstellen einzuschalten, um zu prüfen, ob leichtfertig oder gar vorsätzlich zu wenig Steuern gezahlt wurden (Steuerverkürzung). § 153 Abgabenordnung (AO) schreibt vor, dass der Steuerpflichtige Erklärungen unverzüglich zu berichtigen hat, sollte er erkennen, dass diese unvollständig oder unrichtig sind und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist. Im geänderten Anwendungserrlass zu § 153 AO findet sich nunmehr die Regelung, dass das Vorliegen eines innerbetrieblichen Kontrollsystems (IKS) zur Erfüllung von steuerlichen Pflichten ein Indiz gegen vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung darstellt.

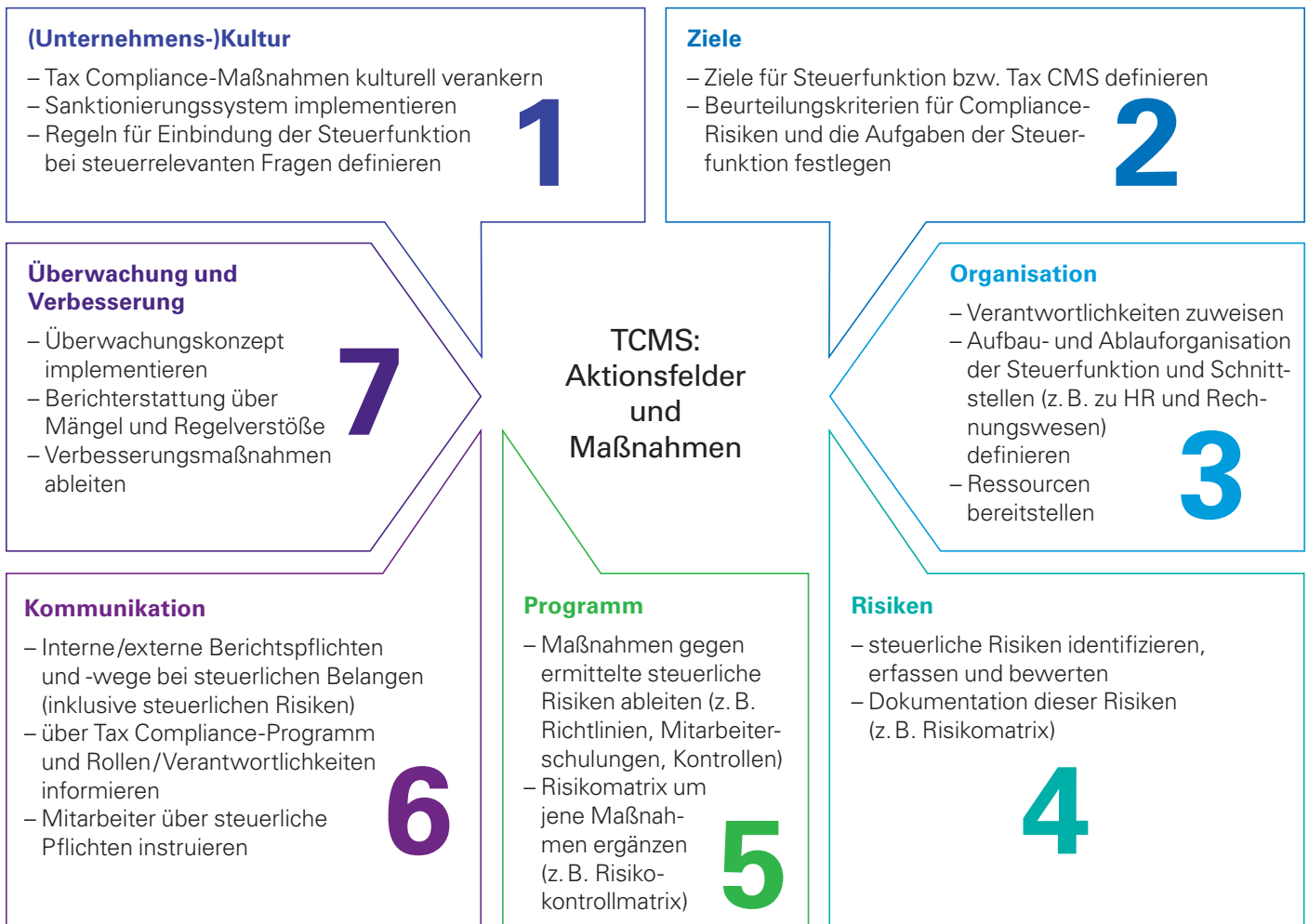
Was unter einem IKS Steuern genau zu verstehen ist, definiert die Finanzverwaltung nicht. Das IDW hat jedoch mit dem Prüfungsstandard IDW PS 980 einen Rahmen für die Ausgestaltung eines Tax Compliance Management-Systems (TCMS) vorgelegt, auf den bei der Einführung eines IKS Steuern zurückgegriffen werden kann (vergleiche Abbildung unten).

Auch dem Vorwurf eines Organisationsverschuldens nach § 130 OWiG kann mit einem solchen TCMS begegnet werden. Es ist somit insbesondere geeignet, die persönlichen Risiken der verantwortlichen Personen zu begrenzen.

einer Steuerabteilung oder die Beauftragung eines externen Steuerberaters sein. Viele Bereiche werden erstmals vor die Aufgabe gestellt, unter Umständen monatliche Voranmeldungen abzugeben, die vollständig und richtig sein müssen. Dies ist umso wichtiger, als dass die Steuerverwaltung und die Gerichte ihre Maßnahmen bei fehlerhaften Erklärungen drastisch verschärft haben.

Eine vollständige und richtige Umsatzsteuererklärung ist insbesondere für diejenigen Einrichtungen eine Herausforderung, die nicht über eine kaufmännische Rechnungslegung in einem ERP-System (Softwarelösungen zur Unternehmenssteuerung, wie zum Beispiel SAP oder MACH) verfügen, welches die Einrichtung von Steuerkennzeichen erlaubt. Hinzu kommt, dass eine kamerale Erfassung, die sich nach Einnahmen und Aus-

Abbildung: Das Tax Compliance Management-System (TCMS)



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

gaben richtet, eine andere Periodenanzuordnung der Vorgänge vornimmt, als vom Umsatzsteuerrecht gefordert. Zwar ist auch im Umsatzsteuerrecht eine Ist-Versteuerung möglich, also eine Versteuerung bei Zufluss der Einnahme, jedoch gilt diese nicht für alle relevanten Vorgänge. Insbesondere Beschaffungen aus dem EU-Ausland und Vorgänge, die unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge) fallen, führen oft zu falschen Erklärungen, weil sie nicht erst im Zeitpunkt der Zahlung zu versteuern sind, sondern bereits bei Leistungsbezug. Für die Abgabe korrekter Steuererklärungen sind also zumindest Systemanpassungen nötig. Gegebenenfalls kann sogar die Einführung neuer Systeme erforderlich sein, um den Herausforderungen des Steuerrechts Rechnung zu tragen. Eine solche Anpassung vorhandener Systeme oder gar die Auswahl oder Entwicklung und Implementierung eines neuen Systems benötigt jedoch einen ausreichend großen Zeitraum.

Systemseitige Unterstützung für korrekte Steuererklärungen

ERP-Systeme können durch eine Automatisierung der Steuerfindung einen erheblichen Beitrag zu einer vollständigen Umsatzsteuererklärung leisten, bedürfen aber weiterer Maßnahmen, insbesondere weil auch die korrekte Verbuchung, also Zuordnung von Sachverhalten, eine erhebliche Bedeutung hat. Anders als in gewerblichen Unternehmen haben Mitarbeiter in öffentlichen Einrichtungen oftmals keinen ausreichenden kaufmännischen oder gar steuerrechtlichen Hintergrund für diese Aufgabe. Zudem gibt es häufig eine dezentrale Organisation, die dazu führt, dass nicht alle Informationen an den richtigen Stellen vorliegen. Umso dringlicher ist es, neben einer systemseitigen Ertüchtigung auch die Mitarbeiter zu schulen und auf den aktuellsten Wissensstand zu bringen. Neben der Vermittlung von fachlichen Grundlagen sind Prozesse zu implementieren, die den Mitarbeitern der Organisation eine klare Verfahrensweise mit dem Umgang steuerrechtlicher Themen an die Hand geben. Dies dient nicht nur der Orientierung der Mitarbeiter, sondern bietet den gesetzlichen Vertretern auch die Möglichkeit, sich bei auftretenden Fehlern abzusichern

und nicht dem Vorwurf der Steuerverkürzung ausgesetzt zu sein. Daneben ist ein Tax Compliance Management-System (vergleiche Textkasten auf Seite 16) geeignet, einer Ordnungswidrigkeit aufgrund von Verstößen gegen die Organisationspflicht zu begegnen. So können nach § 130 OWiG (Ordnungswidrigkeitengesetz) die Leitungspersonen eines Unternehmens mit einer Geldbuße belegt werden, wenn diese erforderliche Aufsichtsmaßnahmen unterlassen haben und innerhalb der Organisation gegen gesetzliche Pflichten verstoßen wurde. Diese Norm gilt auch für öffentliche Unternehmen, zu denen alle Einrichtungen einschließlich der Kernverwaltung zählen, die wirtschaftliche Aktivitäten ausführen.

Noch gravierender wirkt jedoch der Vorwurf der Steuerhinterziehung, die zum Beispiel auch dann vorliegen kann, wenn trotz des Wissens um steuerpflichtige Sachverhalte in der Vergangenheit keine Erklärungen abgegeben wurden. Sollten also im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit § 2b UStG Sachverhalte aufgedeckt werden, die bereits nach alter Rechtslage erklärungs-pflichtig gewesen wären, so sind diese nacherklärungs-pflichtig.

Vorbereitung auf die Systemumstellung

Als Fazit lässt sich festhalten, dass die Einführung des § 2b UStG eine Reihe von Arbeitsschritten auslöst, die unverzüglich angegangen werden sollten. Am Anfang steht die inhaltliche Analyse der Tätigkeiten auf Steuerrelevanz. Dann müssen die ERP-Systeme für eine richtige Erfassung der Vorgänge ertüchtigt werden. Parallel dazu sollte ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem (IKS) eingeführt werden, im Optimum ein Tax Compliance Management-System. Ist Letzteres schließlich auch noch gemäß IDW PS 980 – dem Standard zur Prüfung von Compliance Management-Systemen – zertifiziert, ist die juristische Person des öffentlichen Rechts gut vorbereitet für 2021. |

Martin Schmitz



Weitere Informationen zum § 2b UStG: Fachbuch und Veranstaltung

Welche Auswirkungen der § 2b UStG auf die deutsche und europäische Umsatzsteuer hat, ist unter anderem Thema des neuen Fachbuchs „Besteuerung der öffentlichen Hand“ des Beck-Verlags. Das im Juni 2017 erschienene Werk stellt insbesondere die einzelsteuerlichen Grundlagen der Besteuerung der öffentlichen Hand dar und bietet eine Kommentierung zu den einzelnen Rechtsgebieten. Zahlreiche Experten haben an der Erstellung mitgewirkt – darunter Martin Schmitz, Volkswirt und Steuerberater bei KPMG, der unter anderem für die EU-Kommission für die Besteuerung der öffentlichen Hand als Gutachter gewirkt hat.

Martin Schmitz leitet auch die Fachveranstaltung „Tax Compliance in Kommunen und Landkreisen“ von KPMG am 26.9.2017 von 12.30 bis 16.30 Uhr in Leipzig (Steigenberger Hotel), in der die Auswirkungen des § 2b UStG auf öffentliche Unternehmen vorgestellt werden. Weitere Informationen finden Sie unter www.kpmg.de/events.