

Umsatzsteuerreform der öffentlichen Hand
(ab 1. Januar 2017 / spätestens ab 1. Januar 2025)

- Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts
auf Grundlage der Neuregelung des § 2b UStG -

ARBEITSORNER

(Stand: 1. Januar 2024)

- A. Gesetzliche Grundlagen und Verwaltungsregelungen
- B. Steuerliche Begriffe und Abgrenzungen verständlich erklärt
- C. BT/BR-Drucksachen, Veröffentlichungen aus den Verbänden und Verwaltungen (2020 – 2023)
- D. Schaubilder - Übersichten - Arbeitshilfen
- E. Orientierungsrahmen nach der alten/neuen Rechtsgrundlage im Vergleich
- F. Zusammenstellung von Fallgestaltungen
- G. Publikationshinweise (2017 bis 2023)

HERAUSGEBER:

Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf (Berlin)
- Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand –
Hindenburgdamm 4b – 12203 Berlin
Tel./Fax: (030) 833 07 28 – Online: www.kommunsen.de

EINLEITUNG

Seit dem 1. Januar 2017 ist die **Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand** in § 2b UStG neu geregelt. Grund für die Neuregelung waren u. a. unionsrechtliche Bedenken gegen die bisherige Besteuerungspraxis in Deutschland. Dem Auseinanderfallen des deutschen Rechts und des Unionsrechts war der Bundesfinanzhof (BFH) durch eine **richtlinienkonforme Auslegung** begegnet. Dessen ungeachtet bestanden aber auf Ebene der Finanzverwaltung lange Zeit ein **Vollzugsdefizite** bei der Umsetzung der Rechtsprechung des BFH.

Mit der **Einführung des § 2b UStG** hat der Gesetzgeber auf die zunehmende Kritik reagiert und das nationale Umsatzsteuerrecht vollständig von der körperschaftsteuerrechtlichen Orientierung losgelöst, um sich notwendigerweise deutlich dem Unionsrecht zuzuwenden. Diese Nejustierung erfordert künftig eine tätigkeits- statt eine einrichtungsbezogene Betrachtung. Daraus folgt eine **erkennbare Erweiterung des Unternehmerbegriffs** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR). Aus diesem Grund werden zukünftig deutlich mehr Leistungen von jPdöR der Besteuerung unterliegen.

Die Neuregelung wurde gemäß § 27 Abs. 22 und 22a UStG mit einer **optionalen Übergangsregelung** ausgestaltet, die bereits mehrfach verlängert wurde, um der Praxis Gelegenheit zu geben, sich auf die gravierenden Änderungen sachgerecht vorzubereiten. Nach den Ausführungen im Jahressteuergesetz (JStG) 2022 soll die **zwingende Anwendung des § 2b UStG** nunmehr am 1. Januar 2025 erfolgen.¹

Die **weitreichende Neuordnung** der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Sinne des § 2b UStG löst eine Vielzahl klärungsbedürftiger **Auslegungs- und Abgrenzungsfragen** aus. Auf dieser veränderten Ausgangsbasis werden öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaften (z. B. Gebietskörperschaften, Hochschulen, kirchliche Einrichtungen, kommunalen Anstalten) nachhaltig mit einer Fülle steuerlicher Informationen konfrontiert. Es wird immer komplizierter und zeitaufwendiger, sich einen aktuellen **Überblick der Neugestaltung** des Umsatzsteuerrechts von Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu verschaffen.

Die **Finanzverwaltung** hat zur Neuregelung in einem detaillierten BMF-Anwendungsschreiben Stellung genommen² und in Folgeschreiben ihre Position mehrfach konkretisiert. Die Verwaltung ist also unübersehbar bemüht bestehende Unklarheiten der neuen Vorschrift zu beseitigen, kommt aber den notwendigen Erfordernissen in der Praxis nicht im ausreichenden Maße nach.

Um **mehr Nachvollziehbarkeit und Rechtssicherheit** in diese prekäre Ausgangssituation zu bringen, bedarf es unausweichlich der Einbeziehung eines fundierten und immer topaktuellen Nachschlagwerks.

¹ JStG 2022, BGBl. I 2022, 2294 (→ Art. 16 Nr. 13a – Änderung des § 27 Abs. 22a Satz 1 UStG).

² BMF v. 16.12.2016, III C 2 - S 7107/16/10001 – BStBl. I 2016 S. 1451.

Mit dem **Kommunsense-Arbeitsordner** zur Besteuerung von jPdÖR durch Einführung des neuen § 2b UStG (kurz: „2b-Arbeitsordner“) wurde eine verlässliche Informationsquelle geschaffen, um die steuerlichen Herausforderungen und eklatanten Schwierigkeiten besser in den Griff zu bekommen. Dieses fundierte Nachschlagewerk richtet sich besonders an Mitarbeiter in den **Kämmereien und Steuerabteilungen** der öffentlichen Verwaltungen und an deren Berater, um ihnen während des beispiellosen Umstrukturierungsprozesses unterstützend zur Seite zu stehen.

Innerhalb des „**2b-Arbeitsordners**“ werden den spezialisierten Mitarbeitern der öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaften die wesentlichen Aspekte der Umsatzsteuerreform der öffentlichen Hand systematisch dargestellt und exemplarisch veranschaulicht. Das Konzept wird in **unterschiedliche Themensegmente** gegliedert, wie z. B. Rechtsgrundlagen, Begriffserklärungen und Abgrenzungen, Verwaltungsanweisungen, Publikationshinweise, welches durch eine praxisnahe Beispielsammlung und fundierte Problemanalysen ergänzend sowie durch einprägsame Schaubilder und Übersichten verständlich dargestellt werden.

Der Inhalt des „2b-Arbeitsordners“ erstreckt sich mittlerweile über ein **zeitliches Informationsspektrum von fast 10 Jahren** und umfasst einen Umfang von über 1000 Seiten. Aus Kapazitätsgründen und zur besseren Übersicht wurden daher Teile auf die Kommunsense-Website übertragen, worauf Abonnenten jederzeit zugreifen können.

Der „2b-Arbeitsordner“ wird quartalsweise aktualisiert resp. weiterentwickelt. Diese **Aktualisierungen** werden jedes Jahr im Dezember in eine neue komprimierte Version des Arbeitsordners in **PDF-Format** integriert. Damit steht den Umsatzsteuer-Praktikern von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen immer ein „2b-Arbeitsordner“ auf dem neuesten Stand zur Verfügung.

Nähere Informationen (Preise/Bestellung/Abonnement etc.) können der nachfolgenden Link-Verknüpfung entnommen werden:

https://kommunsense.de/wp_16/kommun%C2%A7ense-infothek-arbeitsordner-%C2%A72b-ustg-ab-2024-01/

Eine aufschlussreiche Lektüre
wünscht Ihnen

Uwe Baldauf

Gender-Hinweis: Die alleinige Anwendung der männlichen Wortform im vorliegenden „2b-Arbeitsordner“ (z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Praktiker etc.) dient nur der besseren Lesbarkeit des Textes und beinhaltet keine Wertung. Die Verwendung maskuliner Substantive können also sowohl männliche, weibliche als auch diverse Personen bezeichnen.

Chronologie der Ereignisse zur Neuregelung des § 2b UStG

- **Unternehmereigenschaft von jPdÖR:** Der BFH hat in mehreren Urteilen zur Unternehmereigenschaft von jPdÖR entschieden.¹ In diesen Entscheidungen legte der BFH § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG unter Hinweis auf Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-RL (= Artikel 13 MwStSystRL) richtlinienkonform aus. In Umsetzung dieser Rechtsprechung und Anlehnung an Artikel 13 MwStSystRL hat der Gesetzgeber § 2b UStG geschaffen, der durch das **Steueränderungsgesetz 2015** grundsätzlich ab 1. Januar 2017 anzuwenden ist.
- Zur Neuregelung des § 2b UStG hat die Finanzverwaltung in einem **BMF-Anwendungsschreiben vom 16. Dezember 2016**² Stellung genommen. Dieses Schreiben wurde bereits mehrfach präzisiert.³ Der Abschnitt 2b.1 UStAE nimmt den Inhalt dieser Schreiben teilweise auf oder verweist auf sie.
- **Für vor dem 1. Januar 2017 ausgeführte Leistungen** ist die bisher zu § 2 Abs. 3 UStG vertretene Verwaltungsauffassung weiterhin maßgeblich (siehe dazu insbesondere Abschnitt 2.11 UStAE). Die Finanzverwaltung beanstandet es jedoch nicht, wenn jPdÖR die hiervon abweichende Rechtsprechung des BFH der Besteuerung zu Grunde legen, sofern dies einheitlich für das gesamte Unternehmen erfolgt. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig.
- Der § 27 Abs. 22 Satz 2 UStG regelt, dass § 2b UStG ab dem 1. Januar 2017 an die Stelle von § 2 Abs. 3 UStG a. F. tritt. Die Anwendung der Neuregelung ab diesem Zeitpunkt gab den Betroffenen jedoch die Möglichkeit, die **Fortführung des bisherigen Rechts** auch über den 31. Dezember 2016 hinaus zu prüfen. Hat sich eine jPdÖR für die weitere Anwendung des bisherigen Rechts entschieden, musste sie dies dem zuständigen Finanzamt gegenüber bis zum 31. Dezember 2016 formlos erklärt haben. Die Erklärung konnte sich aber nur auf die Gesamttätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft beziehen. Entscheidet sich eine jPdÖR später für die Anwendung der neuen Regelungen, ist eine Rückkehr zur Anwendung des bisherigen Rechts nicht möglich.
- Nach dem **BMF-Schreiben vom 27. Juli 2017**⁴ gilt dies entsprechend, solange § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung infolge einer wirksamen Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG auf nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leis-

¹ Vgl. BFH v. 20.8.2009, V R 70/05 – BStBl. II 2017 S. 825; BFH v. 17.3.2010, XI R 17/08 – BStBl. II 2017 S. 828; BFH v. 15.4.2010, V R 10/09 – BStBl. II 2017 S. 863; BFH v. 2.3.2011, XI R 65/07 – BStBl. II 2017 S. 831; BFH v. 10.11.2011, V R 41/10 – BStBl. II 2017 S. 869; BFH v. 1.12.2011, V R 1/11 – BStBl. II 2017 S. 834; BFH v. 13.2.2014, V R 5/13 – BStBl. II 2017 S. 846; BFH v. 5.11.2014, XI R 42/12 – BStBl. II 2017 S. 849; BFH v. 10. 2. 2016, XI R 26/13 – BStBl. II 2017 S. 857.

² BMF v. 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001 – BStBl. I 2016 S. 1451.

³ Siehe BMF v. 18.9.2019, III C 2 – S 7107/19/10006 :003 – BStBl. I 2019 S. 921; BMF v. 14.11 .2019, III C 2 – S 7107/19/10005 :011 – BStBl. I 2019 S. 1140; BMF v. 5.8.2020, III C 2 – S 7107/19/10007 :005 – BStBl. I 2020 S. 669; BMF v. 23.11.2020, III C 2 – S 7107/19/10004 :008 – BStBl. I 2020 S. 1335.

⁴ Vgl. BMF v. 27.7.2017, III C 2 – S 7106/0 :002 – BStBl. I 2017 S. 1239.

tungen weiterhin anzuwenden ist.⁵ Die ursprünglich vorgesehene Optionsmöglichkeit auf vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen ist durch das **Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz)** vom 19. Juni 2020 auf vor dem 1. Januar 2023 ausgeführte Leistungen verlängert worden (§ 27 Abs. 22a UStG).⁶

- Die meisten jPdÖR hatten sich im Rahmen der bisherigen Übergangsregelung nach **§ 27 Abs. 22 und 22a UStG** dafür entschieden, den § 2b UStG für Umsätze vor dem 1. Januar 2023 noch nicht anzuwenden.
- Die Übergangsregelung in § 27 Abs. 22a UStG wurde gemäß **Jahressteuergesetz 2022** vom 16. Dezember 2022⁷ um weitere zwei Jahre bis einschließlich 31. Dezember 2024 verlängert. JPdÖR, die bislang hiervon keinen Gebrauch gemacht haben, können mit Wirkung zum Beginn des nächsten Kalenderjahres für die Anwendung des neuen Besteuerungsregimes optieren. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll eine wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs durch die erneute Verlängerung der Übergangsregelung, unter Zugrundelegung der Erfahrungen der letzten zwei Jahre, auch weiterhin nicht zu befürchten sein.
- Die Regelung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR nach § 2b UStG markiert eine signifikante Zäsur bei der Umsatzbesteuerung öffentlicher Leistungen. Den Betroffenen ist daher ein geordneter Wechsel in das neue Besteuerungssystem zu ermöglichen. Der § 27 Abs. 22 und 22a UStG enthält **Übergangsregelungen**, die es den Betroffenen ermöglichen, zunächst die bisherige Rechtslage bis zum 31. Dezember 2020 (§ 27 Abs. 22 UStG) und letztendlich bis zum 31. Dezember 2024 (§ 27 Abs. 22a UStG) fortzuführen.
- **Zur Anwendung des § 2b UStG** vergleiche im Einzelnen die BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 und vom 27. Juli 2017 sowie zur Übergangsregelung das BMF-Schreiben vom 19. April 2016.⁸
- Zur Einstufung einer juristischen Person des privaten Rechts als **sonstige Einrichtung des öffentlichen Rechts** nach dem EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2015⁹ wurden im BMF-Schreiben vom 18. September 2019¹⁰ Aussagen getroffen. Zur gesonderten **Prüfung möglicher größerer Wettbewerbsverzerrungen** bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG wird auf das BMF-Schreiben vom 14. November 2019¹¹ verwiesen.
- **Weitere Einzelheiten** enthalten Abschnitt 2b.1 und 15.19 Abs. 5 UStAE.

⁵ Vgl. BMF v. 16.12.2016, III C 2 - S 7107/16/10001 - BStBl I 2016 S. 1451, Rz. 60.

⁶ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2020 - BGBl. I 2020 S. 1385.

⁷ Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022 - BGBl. I 2022 S. 2294.

⁸ Vgl. BMF v. 16.12.2016, III C 2 - S 7107/16/10001 - BStBl. I 2016 S. 1451; BMF v. 27.7.2017, III C 2 - S 7106/0 :002 - BStBl. I 2017 S. 1239; BMF v. 19.4.2016, III C 2 - S 7106/ 07/10012-06 - BStBl. I 2016 S. 481.

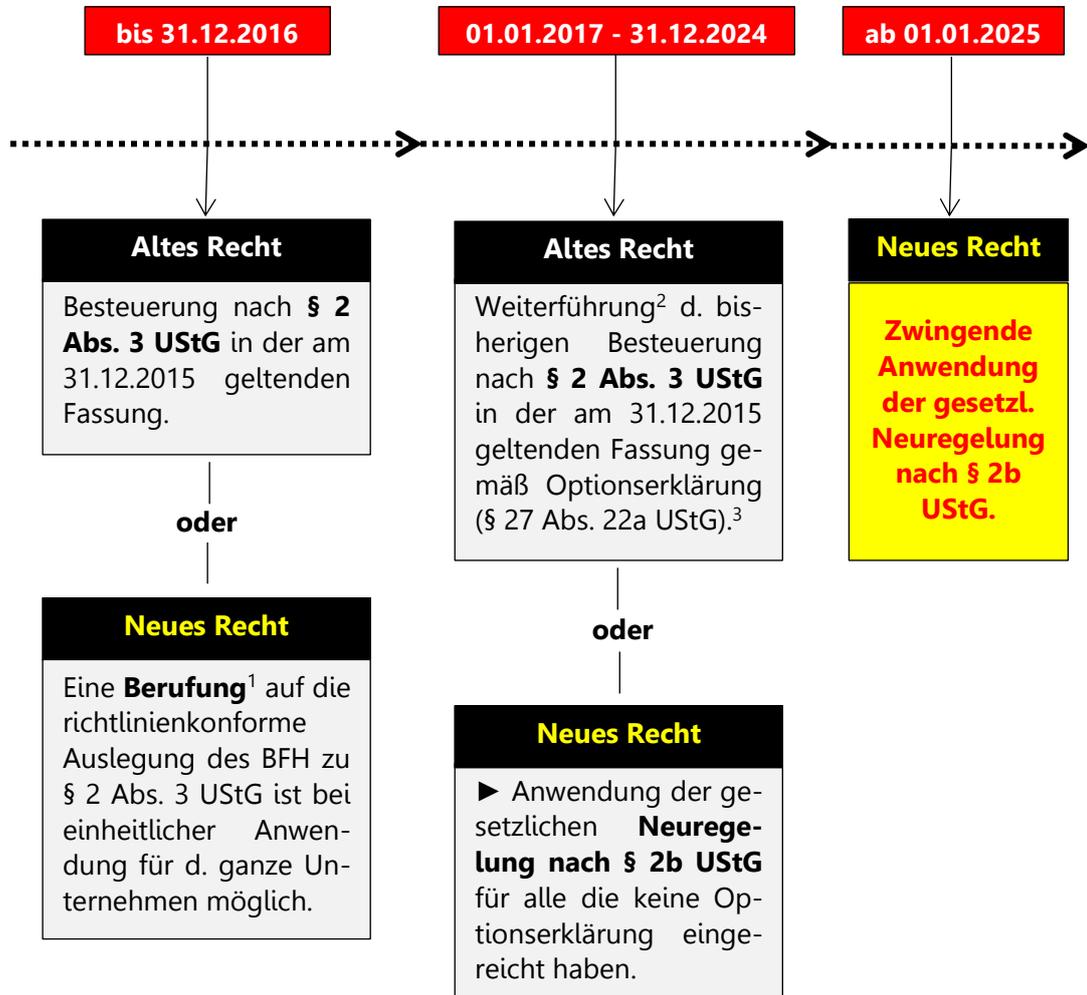
⁹ Vgl. EuGH v. 29.10.2015, C-174/14 - MwStR 2016 S. 24, m. Anm. Sterzinger.

¹⁰ Vgl. BMF v. 18.9.2019, III C 2 - S 7107/19/10006 :003 - BStBl I 2019 S. 921.

¹¹ Vgl. BMF v. 14.11.2019, III C 2 - S 7107/19/10005 :011 - BStBl I 2019 S. 1140.

ÜBERSICHT:

„Rechtsgrundlagen für die Feststellung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“



Alte Rechtsgrundlage = Auslegung der gesetzlichen Grundlagen durch die Finanzverwaltung gemäß R 4.1 KStR i. V. mit A 2.11 UStAE:

- ▶ Koppelung an den Begriff „BgA“ i. S. d. § 4 KStG
- ▶ Vermögensverwaltung kein BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG
- ▶ Nicht steuerbare Beistandsleistungen
- ▶ Aufgriffsgrenze gemäß R 4.1 Abs. 4 KStR i. H. v. 45.000 € (bis 31.12.2021 = 35.000 €)

¹ Vgl. Koord. Erlass der OFD Niedersachsen v. 27.7.2012 - UR 2013 S. 42.

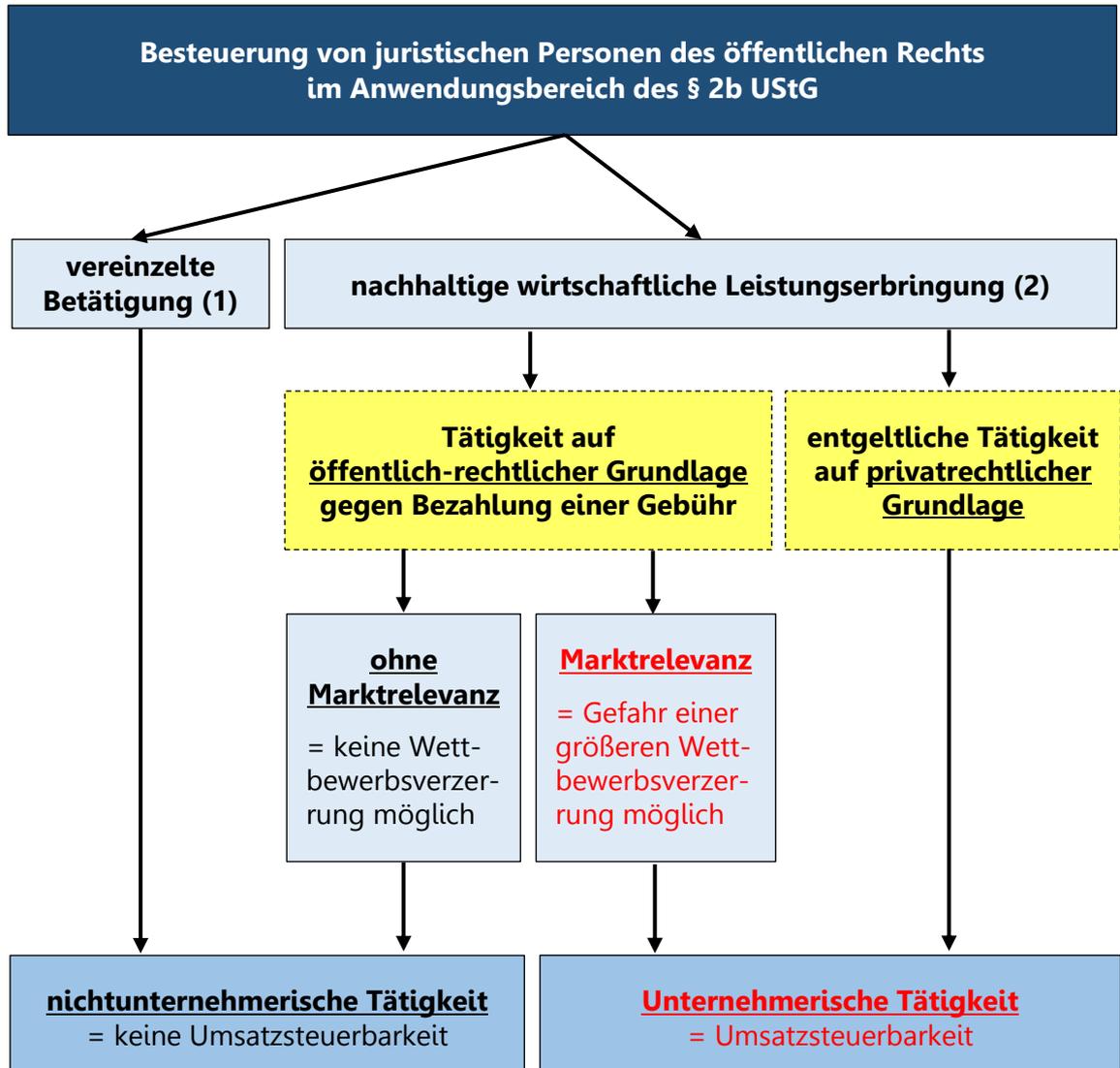
² Die gesetzliche Möglichkeit der Fortführung der alten Rechtslage erfolgt grds. nach Aufassung der Finanzverwaltung. Die Finanzrechtsprechung (BFH und FG) wird die unionsrechtlich gebotene richtlinienkonforme Auslegung beibehalten. Dazu deutlich Wäger in: Wäger, UStG-Kommentar (2022), § 27 UStG Rz. 58.

³ BMF-Schreiben v. 2.2.2023 - BStBl. I 2023 S. 321 und FinMin Schles.-Holst. v. 4.1.2023 – BeckVerw 579748.

ÜBERSICHT:

„Reichweite des Unternehmerbegriffs bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Anwendungsbereich der Neuregelung des § 2b UStG“

1.	Wirtschaftliche Tätigkeit einer jPdÖR bei ...	Rechtsgrundlagen:
	... entgeltlichen Umsätzen auf privatrechtlicher Grundlage (z. B. durch Miet-, Pacht oder Kaufverträge)	A 2b.1 (7) UStAE sowie BMF vom 16.12.2016, Rz. 6
	= Tätigkeiten werden <u>nicht</u> von § 2b UStG erfasst	§ 2 (1) UStG
2.1	Betätigungen einer jPdÖR ohne Marktrelevanz im Rahmen der öffentlichen Gewalt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage...	Rechtsgrundlagen:
	... aufgrund gebührenpflichtiger Entgelte (Leistungserbringung im hoheitlichen Tätigkeitsbereich)	BMF vom 16.12.2016, Rz. 6
	Eine größere Wettbewerbsverzerrung wird vor allem in folgenden Fällen ausgeschlossen (kein Unternehmer/keine Steuerbarkeit): <ol style="list-style-type: none"> 1. Erfüllung gesetzlicher Verpflichtungen (<u>Durchführung staatlicher Vorbehaltsaufgaben</u>), unter Beachtung der Ausschlussklausel in § 2b Abs. 1 S. 2 UStG); 2. Einhaltung der <u>Geringfügigkeitsgrenze</u> (17.500 € p. a.) bei gleichartigen Tätigkeiten i. R. der öffentlichen Gewalt; 3. es liegen <u>vergleichbare steuerfreie Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage ohne Optionsrecht</u> vor; 4. <u>Vorbehaltsleistungen zwischen jPdÖR</u> bei Wahrnehmung gesetzlicher Pflichtaufgaben (z. B. Amtshilfe); 5. bei der <u>Kooperation zwischen jPdÖR</u> (nur in besonderen Einzelfällen). 	§ 2b (1) S. 1 UStG § 2b (2) Nr. 1 UStG § 2b (2) Nr. 2 UStG § 2b (3) Nr. 1 UStG A 2b.1 (8) UStAE § 2b (3) Nr. 2 UStG A 2b.1 (3) UStAE
	= Tätigkeiten werden von § 2b UStG erfasst	
2.2	Betätigungen einer jPdÖR mit Marktrelevanz im Rahmen der öffentlichen Gewalt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage	Rechtsgrundlagen:
	Zwingende Unternehmereigenschaft (Steuerbarkeit), <ul style="list-style-type: none"> • wenn bei der Aufgabenwahrnehmung eine <u>größere Wettbewerbsverzerrung</u> ggü. anderen Marktteilnehmern vorliegt; • <u>notwendige steuerbare Erfassung</u> bestimmter Sondertätigkeiten wegen Wettbewerbs zu Privatunternehmen. 	§ 2b (1) S. 2 UStG § 2b (4) UStG
	= Steuerbare Tätigkeiten mit Wettbewerbsrelevanz	§ 2 (1) UStG
	Umsatzsteuerliche Belastungskontrolle: Umsatzsteuerbefreiung, ermäßigter Steuersatz oder Anwendung der Regelsatzbesteuerung.	§ 4 UStG § 12 (2) UStG § 12 (1) UStG



- (1) Gelegentliche, interne Betätigung, ohne gewerbliche Ambition (keine Außenwirkung).
 (2) Betätigung mit Wiederholungsabsicht.

Die Regelung des **§ 2b UStG** etabliert einen neuen Kontrollmechanismus mit besonderen Prüfungsmaßstäben zur Feststellung der Unternehmereigenschaft von Einrichtungen des öffentlichen Rechts und bezieht sich nur auf Leistungen, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** erbracht werden.

► Grundlegende Ausschlussregelung:

Werden Lieferungen oder sonstige Leistungen von jPdÖR auf **privatrechtlicher Grundlage** ausgeführt (z. B. durch Miet-, Pacht oder Kaufvertrag), das heißt, werden Leistungen unter den gleichen Bedingungen wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern erbracht, kommt der § 2b UStG, auch in Fällen des Anschluss- und Benutzungszwangs, nicht zur Anwendung (vgl. A 2b.1 Abs. 7 UStAE). Es sind dann die allgemeinen Grundsätze für Unternehmer gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG** anzuwenden. Die Leistungen werden daher ab dem ersten Euro als umsatzsteuerbar behandelt. Die Anwendung einer möglichen Vorschrift zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG oder zur Umsatzsteuerermäßigung gemäß § 12 Abs. 2 UStG ist zu prüfen. Die Kontrolle des Vorliegens einer größeren Wettbewerbsverzerrung erübrigt sich.

Inhaltsübersicht:

	Seite:
<ul style="list-style-type: none"> - Einleitung - Chronologie der Ereignisse - Inhaltsübersicht - Abkürzungsverzeichnis 	<ul style="list-style-type: none"> 4 6 11 12
<p>▶ Register A:</p> <p>- Gesetzliche Grundlagen und Verwaltungsregelungen -</p>	15
<p>▶ Register B:</p> <p>- Steuerliche Begriffe und Abgrenzungen verständlich erklärt -</p>	88
<p>▶ Register C:</p> <p>- BT/BR-Drucksachen, Veröffentlichungen aus den Verbänden und Verwaltungen (2020 – 2023) -</p>	133
<p>▶ Register D:</p> <p>Schaubilder – Übersichten – Arbeitshilfen</p>	600
<p>▶ Register E:</p> <p>Orientierungsrahmen nach der alten/neuen Rechtsgrundlage im Vergleich</p>	634
<p>▶ Register F:</p> <p>- Zusammenstellung von Fallbeispielen -</p>	664
<p>▶ Register G:</p> <p>- Publikationshinweise (2017 bis 2023) –</p>	760