

Kommunale Unternehmen in Recht, Steuern und Beratung

Teil 4: Aktuelles zur Umsatzsteuer I

Symbolisches Entgelt

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand wird derzeit geprägt von Fragen zur Unternehmereigenschaft, insbesondere im Zusammenhang mit § 2b UStG. Während man durch die Anwendung des § 2b UStG von einer Erweiterung der unternehmerischen Tätigkeit ausgeht, gibt es von Seiten der Finanzverwaltung derzeit vermehrt Bestrebungen, bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand der Besteuerung zu entziehen. Es handelt sich dabei insbesondere um solche Tätigkeiten, bei denen der Steuerpflichtige Leistungen erbringt, die nur einen kleinen Prozentsatz der Kosten, die im Zusammenhang mit der Leistung bezogen werden, durch die Erhebung des Entgelts wieder decken. Die Finanzverwaltung sieht darin die Erhebung eines „symbolischen Entgelts“, was wiederum nicht zu einer Leistung führt, die der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Neben der Nichtsteuerbarkeit der Leistung ist es das erklärte Ziel der Finanzverwaltung, den damit einhergehenden Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand zu negieren. Betroffen sind vor allem Verpachtungen und Nutzungsüberlassungen zu sehr geringen Entgelten (wie bspw. im Falle der Überlassung einer Sporthalle). In einer Reihe von Betriebsprüfungen hat die Finanzverwaltung solche Verpachtungen als nicht unternehmerisch erklärt und den Vorsteuerabzug wieder rückgängig gemacht.

Erste Klagen vor den Finanzgerichten gegen diese Auffassung der Finanzverwaltung hatten Erfolg. So war nach Ansicht der Gerichte in einem nicht kostendeckenden Entgelt kein Gestaltungsmissbrauch zu sehen (vgl. Urteil des FG Münster vom 3. November 2015, Az.: 15 K 1252/4 U). Ebenso war es für die Frage der Unternehmereigenschaft nicht erheblich, ob das erhobene Entgelt dem Wert der Leistung entspricht, solange das Entgelt im unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung (vorliegend die Überlassung einer Sporthalle zu 6 EUR in der Stunde) stand (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 13. März 2015, Az.: 9 K 2732/13). Im Ergebnis bejahten die Gerichte die Unternehmereigenschaft der Kommune und die daraus resultierende Berechtigung zum Vorsteuerabzug, unabhängig davon, dass dieser deutlich höher als die Umsatzsteuer aus der Leistung ausfiel. Die Finanzverwaltung hatte gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg Revision eingelegt, um die Frage des symbolischen Entgelts durch den Bundesfinanzhof klären zu lassen.

EuGH-Urteil Gemeente Borsele

Die Finanzverwaltung fühlte sich in ihrer Ansicht bestätigt, als im Mai letzten Jahres der EuGH in einer Entscheidung zu einer niederländischen Gemeinde unter anderem die Unternehmereigenschaft aufgrund eines Kostendeckungsgrades von 3 % verneinte (Urteil des EuGH vom 12. Mai 2016, C-520/14 – „Gemeente Borsele“). Die Gemeinde hatte die Schülerbeförderung in ihrem Einzugsgebiet organisiert und hierzu einen privaten Transportunternehmer beauftragt. Im Gegenzug hatte sie von den Eltern der Schüler eine Abgabe verlangt. Diese Abgabe wurde aber unabhängig von der Distanz zum Schulort ermittelt. Zudem wurde die Abgabe gegenüber einem Teil der Eltern aus sozialen Gründen überhaupt nicht erhoben. Letztendlich deckte die Abgabe nur 3 % der Kosten, welche die Gemeinde dem Transportunternehmen zahlen musste. Alles in allem war dies nach Ansicht der deutschen Generalanwältin und dem ihr folgenden EuGH nicht ausreichend, um die Leistungen der Gemeinde als eine unternehmerische Tätigkeit zu werten. Die Begründung wurde nicht auf ein fehlendes Entgelt bzw. dem Vorliegen eines symbolischen Entgelts gestützt, sondern vielmehr darauf, dass die Handlungen der Gemeinde nach den Gesamtumständen insgesamt nicht als unternehmerisch einzustufen wären. Ihr Verhalten wäre untypisch für einen Marktteilnehmer. Als Folge hatte die Gemeinde demnach auch keine Berechtigung, aus den Rechnungen des Transportunternehmers Vorsteuer geltend zu machen. Sie sollte aus Sicht des EuGH wie ein Endverbraucher behandelt werden.

Die ersten Auswirkungen des EuGH-Urteils zeigten sich in der Entscheidung des 5. Senats des BFH vom 15. Dezember 2016, in der er die Vorinstanz anwies zu prüfen, inwieweit aufgrund des geringen Kostendeckungsgrads bei der langfristigen Vermietung einer Sporthalle an eine Gesellschaft der Gemeinde noch eine Unternehmereigenschaft der Gemeinde vorliegen würde. Dabei wurde ausdrücklich auf die EuGH-Entscheidung „Gemeente Borsele“ und deren Prüfungsansatz verwiesen. Bis dato hatten die Finanzgerichte eine Verneinung der Unternehmereigenschaft mit der Begründung abgelehnt, dass der Sachverhalt in der EuGH-Entscheidung nicht auf die klassischen Verpachtungsfälle der öffentlichen Hand in Deutschland übertragbar wäre (vgl. Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 16. Februar 2017, Az.: 4 K 35/14; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 16. Dezember 2016, Az.: 14 K 2029/13).

BFH-Urteil vom 28.06.2017

In der Revisionsentscheidung zu dem Urteil des FG Baden-Württemberg – das Verfahren wurden von Mitarbeitern von PwC/WIBERA geführt - hat nunmehr der 11. Senat des BFH die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt und sich im Gegensatz zum Urteil des 5. Senats damit eindeutig gegen die Auffassung der Finanzverwaltung positioniert (Urteil des BFH vom 28. Juni 2017, Az.: XI R 12/15). Das Gericht widerspricht dabei nicht dem EuGH, sondern prüft vielmehr - ähnlich wie die Finanzgerichte - die Gesamtschau aller Umstände. Aus Sicht des BFH hat der EuGH

in der Entscheidung „Gemeente Borsele“ deutlich gemacht, dass eine Kostenunterdeckung nicht zu der Versagung einer unternehmerischen Tätigkeit führt. Ein geringer Kostendeckungsgrad kann jedoch zu einer Nichtsteuerbarkeit führen, wenn weitere Umstände dazu treten, die gegen ein unternehmerisches Handeln sprechen. Konkret im Fall der Gemeinde Borsele war daher nicht allein der Kostendeckungsgrad für die Versagung der Unternehmereigenschaft entscheidend, sondern auch die oben angeführten weiteren Umstände. Dagegen könne man im zu entscheidenden Fall der Verpachtung dieser Sporthalle solche Umstände nicht erkennen, womit die Leistung als unternehmerisch zu werten war und die Gemeinde einen Vorsteuerabzug geltend machen durfte. Der 11. Senat sieht darin im Übrigen nach Aussagen in der mündlichen Verhandlung keinen Widerspruch zu der Entscheidung des 5. Senats, da dieser in der oben angeführten Entscheidung vom 15. Dezember 2016 nicht entschieden hat, sondern an die Vorinstanz mit der Prüfung der Gesamtumstände zurückverwiesen hat.

Ausblick

Die Finanzverwaltung wird sich demnächst länderweit abstimmen, ob und wie sie mit der Entscheidung des 11. Senats des BFH umgehen wird. Bisher ist das Urteil noch nicht in den Bundessteuerblättern veröffentlicht. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung das Urteil bis auf weiteres nicht anwenden wird, obwohl sie im Vorfeld der Entscheidung und auch in dem Verfahren selbst immer wieder diese Entscheidung als Grundsatzentscheidung eingestuft hat. Auch dürften die Bestrebungen der Finanzverwaltung, den Vorsteuerüberhang bei Gemeinden einzudämmen, durch diese Entscheidung nicht enden. Sehr gerne sind wir Ihnen bei entsprechenden Fallkonstellationen behilflich und empfehlen, aktiv auf die Finanzverwaltung zuzugehen oder entsprechende Bescheide offen zu halten.

Saldierung von Pacht und Zuschuss

Unter die Rubrik „Eindämmung des Vorsteuerüberhangs“ dürfte auch die Auffassung der Finanzverwaltung zu subsumieren sein, nach der bei Betriebsverpachtungen einer Gemeinde an Dritte bei gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Dritten eine unternehmerische Tätigkeit mangels Einnahmenerzielungsabsicht verneint wird, wenn der Zuschuss die Pacht übersteigt und diese rechtlich und tatsächlich verknüpft sind (vgl. R 4.3 KStR 2015). Wie bereits bei der Frage des Vorliegens eines symbolischen Entgelts war hier ebenfalls die Intension der Finanzverwaltung, die aus der Verpachtung resultierende Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu negieren. Betroffen sind insbesondere Verpachtungen von Bädern, Mehrzweckhallen, Messen, Mensen und Breitbandnetzen. Die Anwendung wird entgegen der Fundstelle in den Richtlinien nicht nur auf die Verpachtung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts begrenzt, sondern umfasst auch die Verpachtung durch Kapitalgesellschaften, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist.

Der Ansicht der Finanzverwaltung sind die Finanzgerichte nicht gefolgt. Vielmehr sahen sie zwar zu Lasten der Gemeinden in dem Zuschuss einen steuerpflichtigen Leistungsaustausch, der aber nicht mit dem aus der Verpachtung entstehenden Leistungsaustausch saldiert werden dürfe (vgl. Urteil des Sächsischen FG vom 16. Oktober 2013, Az.: 2 K 1183/13, bestätigt durch Beschluss des BFH vom 19. März 2014, Az.: XI B 126/13). Allerdings hat in der oben zitierten Entscheidung des 5. Senats des BFH (Urteil des BFH vom 15. Dezember 2016) der Vorinstanz neben der Prüfung der Voraussetzungen der EuGH-Entscheidung Gemeinde Borsele auch vorgegeben zu untersuchen, ob der im konkreten Fall geleistete Verlustausgleich der Gemeinde an die pachtende Eigengesellschaft und die Pacht nicht saldiert werden müssen. Derzeit ist eine Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 16. Dezember 2016 (Az.: 14 K 2029/13) beim BFH anhängig. In dem Verfahren hatte das FG Baden-Württemberg eine Saldierung von Pacht und Zuschuss im Falle einer Verpachtung eines Bades und einer Mensa bei gleichzeitiger Leistung eines Zuschusses mit der gleichen Begründung wie das Sächsische FG abgelehnt. Die Finanzverwaltung hat dagegen Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Es bleibt abzuwarten, ob die Entscheidung des BFH einen ähnlichen Grundsatzcharakter bekommen wird, wie es die Entscheidung vom 28. Juni 2017 unseres Erachtens hat.

BMF zu § 2b UStG

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2016 hat das Bundesministerium für Finanzen („BMF“) letztes Jahr kurz vor Ablauf der Frist zur Ausübung der Optionsregelung die lang ersehnte Finanzverwaltungsansicht zur Anwendung des § 2b UStG veröffentlicht. In den wesentlichen Punkten entsprach es der Entwurfsfassung, die bereits in der Herbstserie des vergangenen Jahres thematisiert wurde. Aus diesem Grund verzichten wir auf eine Darstellung des Inhalts und werden nur die wesentlichen Änderungen zu der Entwurfsfassung an dieser Stelle kurz zusammenfassen.

Begrüßenswert aus Sicht der öffentlichen Hand ist die analoge Anwendung des § 15a UStG auf Leistungen, welche die juristische Person des öffentlichen Rechts vor Anwendung des § 2b UStG für den nicht unternehmerischen Bereich bezieht, der sich in der Folge durch die Anwendung des § 2b UStG zu steuerpflichtigen Tätigkeiten wandelt. Ohne diese analoge Anwendung hätte die öffentliche Hand in solchen Fällen keine (auch keine anteilige) Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen, auch wenn diese Leistungen später für steuerpflichtige Umsätze genutzt werden. Mit der analogen Anwendung kann zumindest ein anteiliger Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die Finanzverwaltung ist damit dem Wunsch der kommunalen Spitzenverbände und unserem Haus gefolgt.

Des Weiteren handelt es sich bei den Änderungen im Wesentlichen um Klarstellungen zu bestimmten Punkten, die bis dato noch nicht eindeutig formuliert wurden. So hat das BMF klargestellt, dass die Option jederzeit

widerrufen werden kann, womit die Kommune nicht zwingend auf eine Anwendung der Neuregelung erst im Jahr 2021 verwiesen ist.

Auch wurde bei der Besteuerung der interkommunalen Zusammenarbeit (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG) deutlich gemacht, dass die Zusammenarbeit zwischen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht nur im Rahmen einer Delegation erfolgen darf, sondern auch Mandatierungen unter dem Begriff „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgaben“ fallen.

Der Großteil der Klarstellung erfolgt anhand von Beispielen. Mit wenigen Ausnahmen wurden allerdings Beispiele gewählt, die entweder bereits durch die Rechtsprechung eindeutig entschieden wurden oder nur eine kleine Anzahl von Fällen betreffen. Hier ist zu erhoffen, dass das BMF in einem Folgeschreiben noch andere Fälle thematisieren wird.

Abfallentsorgung im Lichte des § 2b UStG

In einem Beispielfall hat das BMF unstrittig die Position bezogen, dass die Erbringung von Abfallentsorgungsleistungen gem. § 22 KrWG (Abfall aus privaten Haushalten) nicht im Wettbewerb steht, da diese Leistungen nicht von einem privaten Dritten erbracht werden können. Die Андienungspflicht wird als ein staatliches Monopol gewertet, welches private Dritte ausschließt. Mangels Wettbewerb handelt die öffentliche Hand - aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwang auch bei Erbringung auf privatrechtlicher Grundlage - nach § 2b Abs. 1 UStG hoheitlich und eine Steuerbarkeit bzw. Steuerpflicht scheidet aus.

Diese Ansicht wird von Vertretern der Privatwirtschaft im Entsorgungsbereich angegriffen. Gestützt auf ein veröffentlichtes Gutachten (vgl. Prof. Dr. Seer, *Gutachterliche Stellungnahme zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts auf dem Gebiet der Umsatzsteuer im Tätigkeitsfeld der Abfallentsorgung*) wird der Finanzverwaltung vorgeworfen, dass die Auslegung des § 2b UStG gegen den zugrundeliegenden Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstößt. Diese sieht eine Wettbewerbsneutralität für die Umsatzsteuer vor. Durch die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand wären die privaten Abfallentsorger benachteiligt. Die privaten Entsorger dürften zwar im Bereich der hoheitlichen Entsorgung nicht gegenüber dem Bürger tätig werden, jedoch dürfte sich die öffentliche Hand der privaten Entsorger als Subunternehmer (...im Auftrag und auf Rechnung der öffentlichen Hand...) bedienen. Die Aufgabe an sich verbleibt aber bei der öffentlichen Hand.

Der Wettbewerbsbegriff ist nach der Ansicht des Gutachters indes weit auszulegen und umfasst auch die Leistungen der privaten Entsorger als Subunternehmer. Als Folge der Nichtbesteuerung der hoheitlichen Abfallentsorgung müsse der private Entsorger die Selbstkosten des hoheitlichen Entsorgungsträgers mindestens um die Höhe der Umsatzsteuer auf seine steuerpflichtigen Subunternehmerleistungen unterbieten, da-

mit der private Entsorger die Chance einer Beauftragung der öffentlichen Hand als Subunternehmer hätte. Die Nichtbesteuerung führt aus dieser Sicht in der Praxis dazu, dass eine Entscheidung für den Einsatz eines privaten Entsorgers, welche aufgrund eines gesteigerten know-how in der Privatwirtschaft wirtschaftlicher und sinnvoller erscheint, nicht durchgeführt wird.

Diese Ansicht zeigt deutlich, dass neben der Finanzverwaltung, der Finanzrechtsprechung und der öffentlichen Hand auch die Privatwirtschaft um die Deutungshoheit in diesem Bereich mitstreiten wird. Interessant dürfte sein, ob es Letztere nur bei der Beauftragung von Gutachten belässt oder diese Ansicht auch gerichtlich durchzusetzen versucht. Ebenso wird deutlich, dass die Frage der Anwendung des § 2b UStG nicht eine ausschließlich steuerliche Frage ist. Denn die Frage, welche Leistung im Wettbewerb erbracht wird, kann hier nicht allein anhand des Steuerrechts beantwortet werden. Vielmehr ist der Wettbewerbsbegriff in einem EU-rechtlichen Kontext zu prüfen. Dies ist auch die Schwachstelle der Ansicht der privaten Entsorger, die sich ausschließlich auf eine Entscheidung des EuGH in einer steuerlichen Angelegenheit stützt, die von einem weitem Wettbewerbsbegriff ausgeht (EuGH, „Isle of Weight“, C-288/07) und jüngere Entscheidungen des EuGH, die den Begriff wieder eingrenzen, als Einzelfall abhandelt (EuGH, „National Roads Authority“, C-344/15). Entscheidungen des EuGH zum Wettbewerbsbegriff in anderen Rechtsgebieten, wie beispielsweise dem Vergabe- oder dem öffentliche Recht, bleiben ebenfalls komplett unbeachtet.

Im nächsten Teil unserer Herbstserie befassen wir uns – ergänzend zur Herbstserie Teil 3 - mit Aktuellem zum Energierecht.

Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Nord
Niederlassung Hamburg und Kiel

Jan Philipp Otter

Rechtsanwalt

Tel.: 040 6378-2357

jan.philipp.otter@de.pwc.com

Dr. Erik Ohde

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 040 6378-1316

erik.ohde@de.pwc.com

Ansprechpartner Region West-Nord
Niederlassung Bielefeld, Bremen,
Hannover und Osnabrück

Arnulf Starck

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0511 5357-5735

arnulf.starck@de.pwc.com

Ansprechpartner Region West
Niederlassung Düsseldorf, Essen und Köln

Eike Christian Westermann

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com

Matthias Beier

Steuerberater

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Mitte
Niederlassung Frankfurt, Kassel und Mainz

Dr. Michael Bierle

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 069 9585-3856

michael.bierle@de.pwc.com

Harald Maas

Rechtsanwalt

Tel.: 069 9585-5396

harald.maas@de.pwc.com

Antje Probst

Steuerberaterin

Tel.: 069 9585-5025

antje.probst@de.pwc.com



Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung Mannheim und Saarbrücken

Matthias Fischer

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0621 40069-113
matthias.fischer@de.pwc.com

Markus Morsch

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0681 9814-110
markus.morsch@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung Stuttgart

Thomas Bettenburg

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater
Tel.: 0711 25034-3564
thomas.bettenburg@de.pwc.com

Dr. Michael Klett

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0711 25034-4260
michael.j.klett@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung München und Nürnberg

Karl-Hubert Eckerle

Steuerberater
Tel.: 089 5790-6756
karl-hubert.eckerle@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Ost
Niederlassung Berlin, Erfurt, Leipzig
und Schwerin

Steffen Döring

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 030 2636-3909
steffen.doering@de.pwc.com

Rainer Schindler

Steuerberater
Tel.: 0341 9856-162
rainer.schindler@de.pwc.com

