

Im Fokus

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Handlungsoptionen für öffentliche Einrichtungen

Viele öffentliche Einrichtungen wie z. B. Gebietskörperschaften, Universitäten und Berufskammern planen derzeit Investitionen im Rahmen des Konjunkturpakets II. Die aktuelle Entwicklung der europäischen Umsatzsteuer-Rechtsprechung könnte ihnen dabei helfen, die Investitionskosten durch einen höheren Vorsteuerabzug zu verringern.

Wie kein anderer Bereich des Steuerrechts wird die Umsatzsteuer von europäischen Vorgaben bestimmt. Hierbei sind nicht nur Änderungen der europarechtlichen Grundlagen wie das zum 1. Januar 2010 in Kraft tretende Mehrwertsteuerpaket zu beachten, sondern auch die Entwicklung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gab es in den letzten Monaten eine Reihe bedeutender EuGH-Urteile. Das sichtbar gewordene Auseinanderklaffen von europäischen Vorgaben und deutscher Umsetzungspraxis bietet eine Reihe interessanter Wahlmöglichkeiten, die zu einem höheren Vorsteuerabzug und damit zu einer Kostenentlastung führen können. Wie lange diese bestehen, hängt davon ab, wie der Gesetzgeber auf die Entwicklung reagiert. Daher ist schnelles Handeln gefragt – jedoch sollten auch die Folgen bedacht werden.

Erweiterung der Unternehmereigenschaft öffentlicher Einrichtungen

Nach den Vorschriften des deutschen Rechts sind öffentliche Einrichtungen nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) der Umsatzsteuer unterworfen. Hoheitliche und vermögensverwaltende Tätigkeiten unterliegen somit nicht der Umsatzsteuerpflicht. Andererseits ist kein Vorsteuerabzug möglich. Diese Situation hat Vor- und Nachteile.

Vorteile der bisherigen Regelung

Vorteilhaft wirkt sich die Nichtbesteuerung vor allem bei Kooperationen zwischen öffentlichen Einrichtungen im hoheitlichen Bereich aus, sofern diese als Beistandsleistungen zu qualifizieren sind.

Soweit bei den Kooperationen Umsatzsteuer anfiel, käme es zu einer Definitivbelastung mit Umsatzsteuer.

Beispiel 1: Zusammenarbeit im IT-Bereich

Universität A erbringt mit ihrem Rechenzentrum IT-Leistungen für den hoheitlichen Bereich an die Fachhochschule B und berechnet hierfür 119 TEUR. Soweit die Voraussetzungen für Beistandsleistungen vorliegen, ist der Vorgang nicht steuerbar. Bei angenommenen Kosten von 110 TEUR (brutto) würde sich ein möglicher Ertrag von 9 TEUR (119 – 110) ergeben.

Ein privater Wettbewerber müsste seine Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen. Da der Fachhochschule B kein Vorsteuerabzug zusteht, wäre sein Angebot



nur konkurrenzfähig, wenn er einen Bruttopreis von 119 TEUR anbieten würde. Nach Abführen der Umsatzsteuer an das Finanzamt verbliebe nur ein Betrag von 100 TEUR. Selbst bei gegenüber der Universität A geringeren Kosten von 100 TEUR ergäbe sich kein Ertrag.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH wären Beistandsleistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen (Urteil vom 16. September 2008 – Isle of Wight). Die Nichtbesteuerung der öffentlichen Einrichtungen würde zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen, da steuerpflichtige private Wettbewerber – wie anhand des Beispiels aufgezeigt – nicht konkurrenzfähig wären.

Aus dem Verstoß des deutschen Umsatzsteuerrechts gegen das höherrangige Europarecht resultieren für die betroffenen öffentlichen Einrichtungen keine Konsequenzen. Da das europäische Recht in Deutschland nicht direkt Anwendung findet, können sich öffentliche Einrichtungen auf die für sie vorteilhafteren Vorschriften des deutschen Rechts berufen – allerdings nur solange diese nicht entsprechend den europäischen Vorgaben geändert werden.

Vorsicht ist jedoch geboten, wenn ein privater Wettbewerber sich unmittelbar benachteiligt fühlt. Nach Auffassung des EuGH kann dieser im Wege der Konkurrentenklage die Besteuerung der öffent-

lichen Einrichtung erzwingen (Urteil vom 8. Juni 2006 – Feuerbestattungsverein Halle/Saale). Zur Vorbereitung einer solchen Klage kann der private Wettbewerber Auskunft darüber verlangen, ob der öffentliche Konkurrent der Umsatzsteuer unterworfen wird. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung wurde bereits entsprechend angepasst. Abgesehen von dem EuGH-Fall ist bislang kein Fall einer Konkurrentenklage bekannt geworden. Allein die Möglichkeit einer Klage erhöht allerdings den Druck auf die Finanzverwaltung, eine Besteuerung von Beistandsleistungen durchzusetzen.

Nachteile der bisherigen Regelung

Nachteilig ist die Nichtbesteuerung öffentlicher Einrichtungen insofern, als dass aus ihr eingeschränkte Vorsteuerabzugsmöglichkeiten resultieren. Auswirkungen ergeben sich vor allem im Bereich vermögensverwaltender Tätigkeiten, wie das nachfolgende Beispiel aufzeigt.

Beispiel 2: Vermietung eines Verwaltungsgebäudes

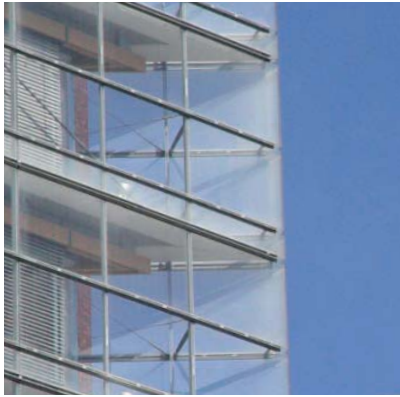
Kommune A möchte ein Verwaltungsgebäude an ein vorsteuerabzugsberechtigtes Industrieunternehmen vermieten, das nicht mehr als 120 TEUR ausgeben möchte. Sie konkurriert hierbei mit privaten Anbietern im Gewerbeimmobilienbereich. Da die Vermietung im Bereich der Vermögensverwaltung stattfindet, kann die Kommune nicht zur Umsatzsteuer optieren. Die Kosten bei der Kommune A belaufen sich aufs Jahr bezogen

auf 119 TEUR (100 + 19). Der mögliche Ertrag für die Kommune beschränkt sich auf 1 TEUR (120 – 119).

Die privaten Wettbewerber können zur Umsatzsteuer optieren. Durch den daraus resultierenden Vorsteuerabzug reduzieren sich deren Kosten von 119 TEUR (100 + 19) auf 100 TEUR. Gegenüber dem Industrieunternehmen kann eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausgestellt werden, aus der ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann (120 TEUR + USt.). Der mögliche Ertrag des privaten Wettbewerbers beträgt 20 TEUR (120 – 100).

Nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH sind Vermietungen im Bereich der Vermögensverwaltung als unternehmerische Tätigkeit anzusehen (Urteil vom 4. Juni 2009 – Salix). Dies folgt daraus, dass die Nichtbesteuerung der Vermögensverwaltung aus Sicht des EuGH nicht hinreichend klar gesetzlich geregelt ist. Als Folge besteht für öffentliche Einrichtungen die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren.

Anders als bei Abweichungen des deutschen Rechts vom Europarecht, die sich zugunsten der öffentlichen Einrichtungen auswirken, können diese bei einer Benachteiligung infolge der mangelhaften Umsetzung europäischen Rechts dessen unmittelbare Anwendung durchsetzen. Hierzu hat der EuGH betont, dass eine Wettbewerbsverzerrung auch dann anzunehmen sei, wenn diese zulasten der öffentlichen Einrichtungen bestehe. Bei



der Umsetzung dieser Möglichkeit ist Eile geboten: Der EuGH hat hervorgehoben, dass die Vermietung von Immobilien im Bereich der Vermögensverwaltung als nichtsteuerbar behandelt werden könne, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dafür in Deutschland geschaffen würden. Derzeit ist nicht absehbar, wie und wie schnell der deutsche Gesetzgeber auf die Salix-Entscheidung reagieren wird.

Welche Folgen haben die neuen Erkenntnisse für die Praxis?

Interessantes Kosteneinsparpotenzial bietet die Kombination der Rechtsgrundsätze aus der Seeling-Rechtsprechung (EuGH vom 8. Mai 2003) mit den Grundsätzen des Salix-Urteils. War es bisher notwendig, in einem Gebäude zehn Prozent der Fläche durch einen Betrieb gewerblicher Art zu nutzen, um das Gebäude dem unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand zuzuordnen und damit im Zeitpunkt der Anschaffung den vollen Vorsteuerabzug zu genießen, so reicht nach dem Salix-Urteil nunmehr eine steuerpflichtige Vermietung von zehn Prozent des Gebäudes aus, um diesen Effekt zu erzielen.

Beispiel 3: Neubau eines Verwaltungsgebäudes mit zehn Prozent Fremdvermietung

Die Stadt B möchte ein neues Verwaltungsgebäude für 1 Million Euro errichten und plant, zehn Prozent der Fläche an einen Kiosk zu vermieten. Da die Vermietung vom EuGH als unternehmerische Tätigkeit angesehen wird und die Stadt B zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung optiert, kann die Stadt B das Gebäude insgesamt dem unternehmerischen Bereich zuordnen und die volle Vorsteuer (190 TEUR) sofort geltend machen.

Die Stadt B hat durch die Anwendung der Salix-Rechtsprechung 19 TEUR bei der vermieteten Fläche gespart und erhält durch die Seeling-Rechtsprechung zusätzlich einen Liquiditätsvorteil von 171 TEUR, denn sie kann auch für die hoheitlich genutzte Fläche

zunächst den Vorsteuerabzug geltend machen. Die 171 TEUR muss sie jedoch in jährlichen Raten von zehn Prozent an das Finanzamt zurückerzahlen.

Die Umsetzung der Erkenntnisse aus der neuesten EuGH-Rechtsprechung erfolgt durch die Abgabe entsprechender Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen. Soweit eine öffentliche Einrichtung z. B. im Rahmen der Vermögensverwaltung ein Gebäude errichten und vermieten möchte, wird sie bezüglich der Rechnungen über dafür bezogene Eingangsleistungen (z. B. Bauunternehmer) Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben, in denen der Vorsteuerabzug vorgenommen wird. In vielen Fällen wird zudem eine vorangehende steuerliche Erfassung der Tätigkeit erforderlich sein. Bevor sich eine öffentliche Einrichtung auf die unmittelbare Anwendung europäischer Vorschriften bei der Besteuerung der vermögensverwaltenden Vermietung beruft, sollten allerdings die weiteren Folgen bedacht werden, insbesondere mögliche ertragsteuerliche Implikationen. Zudem ist genau zu beobachten, wie sich die nationale und europäische Rechtsprechung in Bezug auf die öffentliche Hand weiterentwickelt.

Fazit

Durch die neue EuGH-Rechtsprechung ergeben sich viele Gestaltungsmöglichkeiten für öffentliche Einrichtungen. Insbesondere durch die Salix-Entscheidung können sie durch Erlangung des Vorsteuerabzugs im Bereich der Immobilienvermietung kosteneffizienter werden. Vor dem Hintergrund der angespannten Haushaltslage der nächsten Jahre könnten viele öffentliche Einrichtungen bei Investitionen von den Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch machen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass nicht absehbar ist, wie lange die Gestaltungsmöglichkeiten bestehen bleiben. Die Umsetzung dieser Gestaltungen bedarf jedoch einer sorgfältigen Vorbereitung. ■