

waltungsvermögensquote ist u.E. zu begrüßen, da nur die Unternehmen mit einem geringen Verwaltungsvermögensanteil besonders schutzbedürftig sind.

Die Übertragung von großen Vermögen – also ab 26 Mio. Euro, wobei es sich um eine erwerberbezogene Prüfschwelle handelt – soll in der Regel höher besteuert werden. Während die Wahl des Abschmelzmodells eine sukzessive Reduktion der Verschonung zur Folge hat, ist das Erlassmodell von der individuellen Vermögenssituation des Erwerbers abhängig. Damit würde Gleiches – in Abhängigkeit von der Beschaffenheit des Privatvermögens des Erwerbers – ungleich behandelt. Durch den Einbezug von Privatvermögen werden zudem Anreize für verschiedene Steuervermeidungsgestaltungen geschaffen, die aus verfassungsrechtlicher Sicht zu hinterfragen sind.

Kritisch ist im Zusammenhang mit dem Einbezug des Privatvermögens ebenfalls die Widersprüchlichkeit zur Systematik der Erbschaftsteuer. Auch sind durch Fehlanreize verursachte Handlungen, mit der Folge einer geschmälernten Kapitalbasis der Unternehmen und damit höheren Krisenanfälligkeit, zu erwarten. Die Übermaßbesteuerung von Privatvermögen bzw. nicht begünstigtem Unternehmensvermögen im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung ist u.E. kritisch zu sehen.

Positiv könnte die Reform jedoch für zahlreiche Unternehmen des Mittelstandes sein. Denn durch die Anpassung der Bewertung eines Unternehmens nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren durch den zunächst festgelegten Kapitalisierungsfaktor von 13,75 würden künftig deutlich niedrigere Unternehmenswerte resultieren. Bei einem Kapitalisierungsfaktor von 17,86 in 2016 wird der steuerrelevante Wert damit um circa ein Viertel niedriger angesetzt. Da die Steuerbegünstigungen in Höhe von 85 Prozent bzw. 100 Prozent grundsätzlich erhalten bleiben sollen, würde dies zu einer deutlich niedrigeren Belastung für solche Unternehmen führen. Familienunternehmen können zudem noch einen weiteren Abschlag von bis zu 30 Prozent erwirken, sodass der maßgebliche Wert durch Herabbewertung und Vorababschlag deutlich reduziert würde.

U.E. sind auch die zwei vorgesehenen Rückwirkungen kritisch zu sehen. Während die Gesetzesänderung rückwirkend zum 1. 7. 2016 in Kraft treten soll, finden die veränderten Kapitalisierungsfaktoren im vereinfachten Ertragswertverfahren bereits für Erwerbe ab dem 1. 1. 2016 Anwendung. Insbesondere kann es dadurch zu einer bedenklichen rückwirkenden Schlechterstellung des Steuerpflichtigen kommen. Insgesamt bleibt abzuwarten, ob die geplanten Neuregelungen einer wiederholten verfassungsrechtlichen Überprüfung Stand halten können. Vorerst muss jedoch der Bundesrat voraussichtlich in der Sitzung am 14. 10. über das zugrunde liegende Vermittlungsergebnis abstimmen.¹⁰⁶

Professor Dr. Rainer Heurung, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Prüfungswesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Siegen.



Sebastian Schmidt, M. Sc., Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Siegen mit Schwerpunktsetzung Accounting, Auditing and Taxation, ist seit Oktober 2015 wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Professur von Professor Dr. Rainer Heurung.



Sinja Kollmann, M. Sc., Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Siegen mit Schwerpunktsetzung Accounting, Auditing and Taxation, ist seit Dezember 2015 wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Professur von Professor Dr. Rainer Heurung.



¹⁰⁶ Vgl. TOP 5 Entwurf der Tagesordnung für die 949. Sitzung des Bundesrates.

Umsatzsteuer

Konstantin Weber, RA und FAStR

Besteuerung der Umsätze der öffentlichen Hand bei Wettbewerb gem. Art. 13 MwStSystRL

Der nachfolgende Beitrag setzt sich mit der alten und neuen Rechtslage hinsichtlich der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand auseinander und gibt einige Rat-

schläge zum künftigen Handeln. Ferner mahnt er für öffentliche Betriebe dringenden Handlungsbedarf für das Jahr 2016 an.

I. Einleitung

Zum 1. 1. 2016 sind durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2015 erhebliche Gesetzesänderungen hinsichtlich der Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts in Kraft getreten. Es ist eine neue umsatzsteuerliche Rechtsvorschrift in Form des § 2b UStG in das deutsche Umsatzsteuergesetz eingeführt worden.

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist schon seit Jahren ein problematisches Streitfeld, von dem eine gewisse Unruhe im Umsatzsteuerrecht ausgeht. Der Grund liegt darin, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts (nachfolgend jPöR) im Rahmen der ihnen obliegenden öffentlichen Gewalt zum größten Teil der Umsatzbesteuerung nicht unterlagen.

Nun machte die Rechtsprechung des BGH und des EuGH es notwendig, die bestehende gesetzliche Regelung zu § 2 Abs. 3 UStG zu überarbeiten. So wurde völlig überraschend – auch wegen Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen – die gesetzliche Neuregelung des § 2b UStG in das am 16. 10. 2015 vom Bundesrat gebilligte StÄndG 2015 aufgenommen und die Neuregelung des § 2b UStG zum Ende des Jahres 2015 umgesetzt, um sie an die Vorgaben in Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) anzupassen.¹

II. Alte Rechtslage – § 2 Abs. 3 UStG

In den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 13 der MwStSystRL ist geregelt, dass Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts der Umsatzbesteuerung nicht unterliegen, wenn sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt obliegen. Dies gilt auch, wenn jPöR im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. JPöR üben ihre Tätigkeiten damit nicht unternehmerisch aus.

Diese unionsrechtlichen Vorgaben wurden bisher in § 2 Abs. 3 UStG umgesetzt. Die entsprechenden Umsätze der jPöR bei ihren Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung ihrer öffentlichen Gewalt unterlagen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer mit der Folge, dass die jPöR keine Unternehmer i. S. des § 2 UStG waren.

Auf der anderen Seite haben die jPöR ihre Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige i. S. der Umsatzsteuer dann erbracht, wenn die Nichtbesteuerung dieser Tätigkeiten oder Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG sind die jPöR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (nachfolgend BgA) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und damit Unternehmer i. S. des § 2 UStG.

Für die Unternehmereigenschaft der jPöR i. S. d. UStG war somit die Anknüpfung an den Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ ausschlaggebend.

1. Vermögensverwaltung im Rahmen des § 2 Abs. 3 UStG

Im Bereich der Vermögensverwaltung übten die jPöR ihre öffentliche Gewalt vor allem in Form von Grundstücksvermietungen und Einräumungen von Rechten aus.

Nach der Rechtsprechung des BFH und des EuGH war die in der § 2 Abs. 3 UStG vorgegebene Anknüpfung der Unternehmereigenschaft der jPöR an das Vorliegen eines BgA i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG rechtlich irrelevant.²

Danach führte die unternehmerische Vermögensverwaltung der jPöR zur Steuerbarkeit dieser Leistungen, so dass die Vermögensverwaltung Gegenstand der Umsatzbesteuerung war.

Die Finanzverwaltung folgte zwar im Grundsatz der Rechtsprechung des BFH und des EuGH hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der unternehmerischen Betätigung einer Gemeinde und damit der jPöR, aber durch die Nichtveröffentlichung der BFH-Urteile und des EuGH-Urteils im BStBl. II und deren Nichtanwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus setzte sie praktisch die geltende Rechtswirkung der höchstrichterlichen Rechtsprechung außer Kraft, so dass sie für die Finanzämter nicht verbindlich war.³

Zu beachten ist, dass es bei den EuGH-Urteilen für die Pflicht zu ihrer Beachtung durch die Finanzverwaltung nicht darauf ankommt, ob sie im BStBl. II veröffentlicht sind. Denn die EuGH-Urteile binden alle Behörden und damit die Finanzverwaltung im Unionsgebiet beim Vollzug der auf Unionsrecht beruhenden nationalen Vorschriften.

2. Jahres-Umsatzgrenze im Rahmen des § 2 Abs. 3 UStG

Nach Auffassung der Rechtsprechung war die in Abschn. 6 Abs. 5 KStR als Anhaltspunkt für das Vorliegen eines BgA aufgestellte Jahres-Umsatzgrenze i. H. v. 30678 Euro für die Umsatzsteuer ohne Bedeutung, denn eine derartige Grenze habe keine unionsrechtliche Grundlage.⁴

Auch hier setzte die Finanzverwaltung durch die Nichtveröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl. II und dessen Nichtanwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus faktisch die geltende Rechtswirkung der höchstrichterlichen Rechtsprechung außer Kraft, so dass sie für die Finanzämter nicht verbindlich war.

3. Öffentlich-rechtliche Beistandsleistungen

Bei den öffentlich-rechtlichen Beistandsleistungen handelt es sich um dauerhafte Erledigung fremder Aufgaben gegen Entgelt zwischen jPöR. Es wird hier auch von der Kooperation unter Verwaltungsbehörden gegen Entgelt unter dem Gesichtspunkt der Amtshilfe gesprochen, so z. B., wenn eine Landespolizei der Polizei eines anderen Landes bei Großereignissen Einsatzkräfte gegen Ersatz der Personalkosten zur Verfügung stellt oder wenn einem Abwasserzweckverband von seinen kommunalen Mitgliedern die Abwasserbeseitigung in ihren Gemeindegebieten übertragen wird. Hingegen

1 Vgl. Veröffentlichung des StÄndG 2015 im Bundesgesetzblatt Nr. 43 am 5. 11. 2015, BGBl. I 2015, 1834.

2 Vgl. BFH, 10. 11. 2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670, BB 2012, 1070 m. BB-Komm. Widmann; BFH, 3. 3. 2011 – V R 23/11, BStBl. II 2012, 74; BFH, 15. 4. 2010 – V R 10/09, BB 2010, 2088 m. BB-Komm. Widmann; EuGH, 4. 6. 2009 – Rs. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, ECLI:EU:C:2009:345, EWS 2009, 291, RIW 2009, 572.

3 Vgl. BMF, 2. 1. 2012 – IV D 2 – S 7300/11/10002, BStBl. II 2012, 60.

4 Vgl. BFH, 7. 3. 2010 – XI R 17/08, HFR 2011, 58.