

Public Sector aktuell

Juli 2019

INHALT

Drohende Umsatzsteuerpflicht bei kommunalen Entsorgungsleistungen im Zuge des § 2b UStG – auch jenseits	
von privatrechtlichen Entgelten	1
§ 2b UStG - Endspurt	4
Besteuerung von Streubesitzdividenden bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer	5
Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Marktplatzes - keine Zuordnungsentscheidung notwendig	6
Rücklagenbildung bei Betrieben gewerblicher Art	6
Vorsteuerabzug trotz fehlender Lieferung	7
Nachträglicher Vorsteuerabzug trotz zunächst hoheitlicher Nutzung	7
Vorsteuerabzug bei Kurbetrieb	8
Friedhofsverwaltung: Auswirkung der Neuregelung des § 2b UStG	9
Verfahrensdokumentation - was ist zu tun?	10
Kostenteilungsgemeinschaft als Alternative zu § 2b UStG	11
Begünstigte Dauerverlustgeschäfte auch bei der verlustausgleichenden Muttergesellschaft (Zwischenholding) – aktuelle Entscheidung des BFH	12

Drohende Umsatzsteuerpflicht bei kommunalen Entsorgungsleistungen im Zuge des § 2b UStG – auch jenseits von privatrechtlichen Entgelten

Mit § 2b UStG hat der deutsche Gesetzgeber die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand grundsätzlich reformiert. Die Vorschrift soll einerseits die Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Unionsrecht sicherstellen, zugleich wollte der Gesetzgeber aber mit § 2b Abs. 3 UStG auch eine Möglichkeit aufzeigen, die politisch gewollte und allgemein auch als sinnvoll erachtete interkommunale Zusammenarbeit so auszugestalten, dass sie durch die Entstehung der Umsatzsteuer nicht unwirtschaftlich wird. Ob diese Zielsetzung in Gänze erreichbar erscheint, muss wohl als eher ungewiss angesehen werden.

Die Regelung ist grundsätzlich seit dem 01.01.2017 anwendbar, jedoch gewährt § 27 Abs. 22 UStG betroffenen Körperschaften eine Übergangsregelung bis zum Ablauf des Jahres 2020. Voraussetzung hierfür ist, dass bis Ende 2016 der Antrag gestellt wurde, dass vorerst noch das alte Recht (§ 2 Abs. 3 UStG a. F.) angewendet wird. Von dieser sogenannten Option haben der ganz überwiegende Teil der betroffenen Kommunen, Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR) und auch Zweckverbände Gebrauch gemacht. Die Zwischenzeit sollte sowohl aufseiten der Steuerpflichtigen als auch aufseiten der Finanzverwaltung genutzt werden, um sich

auf die Anwendung der Neuregelung vorzubereiten und insbesondere wesentliche Anwendungsfragen zu klären. Schon heute ist klar, dass dieses Ziel kaum mehr erreichbar erscheint. Der VKU hat die Finanzverwaltung bereits sehr früh um Klarstellungen zu überaus grundsätzlichen Anwendungsfragen des § 2b UStG gebeten, die insbesondere typische Fallgestaltungen der kommunalen Entsorgungswirtschaft betreffen und für diesen Bereich deshalb von erheblicher Bedeutung sind. Bislang ist aber im Grunde keine dieser Fragen beantwortet worden.

Das ist vor allem aus dem Grund problematisch, weil in vielen Fällen ein hoher politischer Druck für die betroffenen Entsorgungseinrichtungen besteht, gegebenenfalls durch aufwendige Umgestaltungen die Entstehung der Umsatzsteuer zu vermeiden. Solche Maßnahmen benötigen aber Zeit, sodass die Klarstellungen eigentlich hinreichend früh erfolgen müssten. In einigen Fällen ist bereits jetzt unklar, ob die Zeit bis zum Ablauf des Jahres 2020 hierfür reichen wird, selbst wenn morgen Antworten vorliegen würden.

Der VKU sieht die kommunale Entsorgungswirtschaft an mehreren Stellen von der Neuregelung betroffen. Um das aufzuzeigen, müssen vorab – zumindest kurz – die inhalt-

Fortsetzung auf Seite 2



ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu) Telefon: 08 31 - 2 52 97 0 · E-Mail: atg@atg.de

Hirschzeller Straße $4\cdot 87600$ Kaufbeuren Telefon: 0 83 41 - 90 17 $0\cdot E\text{-Mail}$: atg@kf.atg.de

Augsburger Treuhand

Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bahnhofstraße 4 · 86150 Augsburg Telefon: 08 21 - 3 43 68 0 · E-Mail: atg@a.atg.de ATG Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Bahnhofstraße 57 87435 Kempten (Allgäu)

Telefon: 08 31 - 2 52 97 0 · E-Mail: atg@atg.de

Fortsetzung von Seite 1

lichen Eckpunkte des § 2b UStG dargestellt werden:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass § 2 UStG festlegt, dass eine Tätigkeit, die auf eine Einnahmeerzielung ausgerichtet ist, grundsätzlich als unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen ist. § 2b UStG sieht nun von diesem Grundsatz unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahme für die öffentliche Hand vor. Dafür müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein, die beide in § 2b Abs. 1 UStG genannt sind.

Demnach ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts (¡PdöR), obwohl sie Einnahmen erzielt, nicht als Unternehmer anzusehen, wenn sie

- 1. im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig ist und
- 2. die Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

§ 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG konkretisieren die Frage, wann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen drohen. Besonders präsent in der öffentlichen Diskussion ist hier die Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG, der die bislang sogenannten Beistandsleistungen zum Gegenstand hat. Diese sollen dann nicht wettbewerbsrelevant sein, wenn

- der Zusammenarbeit langfristige (öffentlich-rechtliche) Vereinbarungen zugrunde liegen,
- die Zusammenarbeit dem Erhalt öffentlicher Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dient,

- die leistende ¡PdöR lediglich Kostenersatz erhält und
- sie gleichartige Leistungen im Wesentlichen gegenüber anderen öffentlichrechtlichen Körperschaften erbringt.

§ 2b Abs. 4 UStG schließlich zählt abschließend konkret verschiedene Tätigkeiten auf, die in jedem Fall umsatzsteuerbar sind. Das gilt etwa für die Energie- und Wasserversorgung, die seit jeher steuerpflichtige Tätigkeiten der öffentlichen Hand darstellen.

Doch wo könnten nun Sachverhalte kommunaler Entsorger von der Neuregelung nachteilig betroffen sein? Um eines klarzustellen: Der VKU geht nicht davon aus, dass § 2b UStG zur Folge haben kann, dass die Bereiche "Abwasserbeseitigung" und "Hausmüllentsorgung" ganz grundsätzlich steuerpflichtig werden. Das ergibt sich deutlich aus dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016 zu § 2b UStG. Zudem wird die derzeitige Behandlung dieser Bereiche als hoheitliche Tätigkeiten durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) teilweise sogar ausdrücklich - bestätigt.

Dennoch sehen wir an mehreren Stellen eine Betroffenheit, wobei dazu - Stand heute - keine offiziellen Verlautbarungen der Finanzverwaltung vorliegen.

Zum einen geht es um die schon im Titel angedeuteten Fälle, in denen für eine eigentlich hoheitliche Tätigkeit keine Gebühr, sondern ein privatrechtliches Entgelt vereinnahmt wird. Es steht zu befürchten, dass sich die Finanzverwaltung hier auf den Standpunkt stellt, die privatrechtliche Gestaltung schließe aus, dass die betreffende

¡PdöR im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig ist. Dabei beruft sie sich auf die BFH-Rechtsprechung, die aber zu nicht vergleichbaren Sachverhalten ergangen ist. Aus VKU-Sicht stellt die Durchsetzung eines Anschluss- und Benutzungszwangs jedenfalls eindeutig öffentliche Gewalt dar, und zwar unabhängig davon, ob später eine Gebühr oder ein Entgelt zu zahlen ist. In diesen Fällen kann aus unserer Sicht keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen. Derzeit ist wahrscheinlicher, dass die Finanzverwaltung hier eine unternehmerische Tätigkeit annehmen wird. Zumindest für Altfälle sollte dann aber eine Nichtbeanstandungs- oder zumindest eine hinreichende zeitliche Übergangsregelung geschaffen werden, um den betroffenen Einrichtungen die Chance zu geben, durch Umstellung auf die Gebühr dafür Sorge zu tragen, dass die Bürger nicht unnötig durch die Umsatzsteuer belastet werden.

Eine ähnliche Problematik ergibt sich übrigens im Zusammenhang mit Konzessionsabgaben, da die zugrunde liegenden Konzessionsverträge zwischen Kommunen und Netzbetreibern als zivilrechtliche Verträge anzusehen sind. Hier stellt sich zusätzlich die Frage, in welchem Umfang es sich dann um steuerbefreite und steuerpflichtige Leistungen der Kommune handelt. Auch hierzu sollte sich die Finanzverwaltung zeitnah äußern.

Große Rechtsunsicherheit besteht derzeit für Entsorger in der Rechtsform der AöR. Soweit diesen die Aufgabe der Abwasserbeseitigung bzw. der Hausmüllentsorgung übertragen wurde und sie hierfür selbst Gebühren erheben, wird es sich um hoheitliche Tätigkeiten handeln, auch wenn darauf hinzuweisen ist, dass in einem solchen Fall die Konkurrentenklage eines privaten Entsorgers vor einem nordrhein-westfälischen Finanzgericht anhängig ist. Problematisch ist jedoch, dass in solchen AöR regelmäßig weitere Tätigkeiten gebündelt sind, die zu einem Leistungsaustausch zwischen AöR und Trägerkommune führen. Diese wird man wohl selten in vollem Umfang unter die Anwendung des § 2b UStG fassen können. Hier ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass diese Regelung nur dann greift, wenn eine jPdöR für die andere jPdöR eine Aufgabe in Gänze wahrnimmt. Wann das der Fall ist, ist unklar, aber sicherlich wird es hier bei vielen AöR zumindest teilweise so sein, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt ist. Der VKU plädiert aus diesem Grund dafür, dass Leistungsbeziehungen zwischen AöR und Trägerkommune ganz grundsätzlich als nicht wettbewerbsrelevant anzusehen sind. Aus



Fortsetzung von Seite 2



unserer Sicht liegt in diesen Fällen weder aufseiten der Kommune noch aufseiten der AöR ein marktrelevantes Verhalten vor, sondern es handelt sich schlicht um einen innerstaatlichen Organisationsakt, der die Privatwirtschaft in keiner Weise beeinträchtigt. Es bleibt abzuwarten, ob sich diese Sichtweise durchsetzt. Auch hier wäre aber zu beachten, dass die Finanzverwaltung betroffene Kommunen hinreichend früh informiert, damit gegebenenfalls Zeit für Umstrukturierungen bleibt.

Auch Gestaltungen, in denen z.B. eine Kommune für eine andere Kommune die Abwasserreinigung oder die Müllverbrennung übernimmt, stehen auf dem Prüfstand. Die Sinnhaftigkeit der interkommunalen Zusammenarbeit liegt hier auf der Hand, denn natürlich kann nicht jede entsorgungspflichtige Kommune eine eigene Kläranlage oder ein eigenes Müllheizkraftwerk vorhalten. Hier müssen sich Kommunen zusammentun, um ihrer jeweiligen Entsorgungspflicht möglichst effizient nachzukommen. Führt die Zusammenarbeit aber zur Entstehung der Umsatzsteuer, ergeben sich aus dieser Kooperation wohl keine nennenswerten Synergien mehr. Unter Umständen könnte hier die Regelung des neuen § 4 Nr. 29 UStG (sogenannte Kostenteilungsgemeinschaft), die in diesem Jahr in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden soll, helfen. Diese setzt aber eine vertikale Zusammenarbeit, z. B. in Zweckverbänden oder in Wasserund Bodenverbänden, voraus, sodass es wohl in vielen Fällen zu aufwendigen und auch politisch nicht immer einfachen Umgestaltungen kommen müsste. Zudem ist auch hier nicht klar, wie weit die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich des § 4 N. 29 UStG fassen wird. Der VKU hofft deshalb darauf, dass die Sachverhalte bereits in den Anwendungsbereich des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG fallen können. Eine entsprechende Anfrage an das Bundesministerium der Finanzen wird derzeit vorbereitet.

Neben diesen sehr grundsätzlichen Punkten ergeben sich noch viele weitere kleinere Anwendungsfragen, bei denen es den kommunalen Entsorgern im Ergebnis gar nicht so evident wichtig sein dürfte, wie die Finanzverwaltung sie steuerlich beurteilen wird. Aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Vermeidung von Zinsrisiken wären Klarstellungen vor der zwingenden Anwendung des § 2b UStG dennoch wichtig. Wir wüssten z. B. gern, ob die Veräußerung von Altpapier aus privaten Haushalten an einen privaten Entsorger künftig der Umsatzsteuer unterliegt, da hier wieder auf Grundlage eines privatrechtlichen Vertrags agiert wird. Weiter sollte sich die Finanzverwaltung dazu äußern, ob die Lieferung von Strom, der etwa in einem mit Klärgas betriebenen, hoheitlichen Blockheizkraftwerk erzeugt wurde, weiterhin als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen ist oder ob es sich hier künftig doch um eine unternehmerische Leistung handelt. Insbesondere im letzten Fall tendiert der VKU selbst eher zur unternehmerischen Tätigkeit.

Sie sehen, auch im Bereich der kommunalen Entsorgungswirtschaft ergeben sich im Zusammenhang mit § 2b UStG viele Fragen. Die Hoffnung, dass all diese Punkte so rechtzeitig geklärt werden können, dass im Zweifel noch reagiert werden kann, muss als gering angesehen werden. Dabei muss man gegenüber der Finanzverwaltung auch Verständnis aufbringen. Die Umsetzung des § 2b UStG stellt die Besteuerung der öffentlichen Hand auf gänzlich neue Füße und es war 2016 sicherlich nicht ansatzweise absehbar, wie vielschichtig und zahlreich die möglicherweise betroffenen Sachverhalte bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften sein würden. Der Umstand, dass sich zudem bereits die EU-Kommission eingebracht und angemahnt hat, § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG unionsrechtskonform auszulegen, macht die Arbeit für das BMF auch nicht leichter.

Andererseits ist den betroffenen Körperschaften die drohende große Rechtsunsicherheit nicht zumutbar. Deshalb plädiert der VKU dafür, den Optionszeitraum, der eigentlich am 31.12.2020 endet, um mindestens zwei Jahre zu verlängern und die gewonnene Zeit zu nutzen, um alle wesentlichen Anwendungsfragen zu klären. So könnte man der öffentlichen Hand die Möglichkeit geben, auf die erfolgten Klarstellungen gegebenenfalls zu reagieren. Idealerweise sollte eine entsprechende Gesetzesänderung in diesem Jahr erfolgen. Im nächsten Jahr wird das für viele Körperschaften zu spät sein.

Andreas Meyer*

^{*} Unser Gastautor ist Bereichsleiter Finanzen und Steuern beim Verband kommunaler Unternehmen (VKU).

§ 2b UStG - Endspurt

Der bereits geltende § 2b UStG wird ab dem 01.01.2021 auch für solche juristische Personen des öffentlichen Rechts Anwendung finden, die im Rahmen der Optionserklärung von der Übergangsregelung Gebrauch gemacht haben. Es bleibt nicht mehr viel Zeit für die Ergreifung notwendiger und geeigneter Maßnahmen.

Wer sich bis jetzt noch nicht auf den Weg gemacht hat, seine Abläufe und Prozesse in Bezug auf die Einführung des § 2b UStG zu hinterfragen, für den wird die verbleibende Zeit immer knapper und der steht noch vor herausfordernden Wochen und Monaten bis zur Abgabe der ersten Umsatzsteuervoranmeldung unter Anwendung der neuen Vorschriften. Die erste Umsatzsteuervoranmeldung unter der vollständigen Geltung der Regelungen des § 2b UStG ist abgesehen von Besonderheiten, z.B. Dauerfristverlängerungen, grundsätzlich am 10.02.2021 abzugeben und derjenige, der dafür verantwortlich zeichnet, sollte das mit der Überzeugung tun (können), dass alles richtig gemacht wurde.

Angesichts der vom Gesetzgeber recht großzügig bemessenen Übergangsfristen gleicht die Umsetzung des § 2b UStG in der Praxis eher einem Marathonlauf denn einem Sprint. Lange, ausgiebige Vorbereitung und Durchhalten sind angesagt. Denn die Läufer unter uns wissen, dass der Einbruch bei Kilometer

35 kommt. Es gilt aber, nicht zu verzagen, sondern es ist erforderlich, das Projekt "Einführung von § 2b UStG" erfolgreich zum Abschluss zu bringen.

Zweifelsfragen wird es weiterhin geben und diese werden - so zumindest dem Vernehmen nach - von der Finanzverwaltung auch (noch) nicht beantwortet werden. So wird es höchstwahrscheinlich vor 2021 kein neues BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen des § 2b UStG geben. Insbesondere ungeklärt ist dabei das Verhältnis einer Kommune zu ihrer Anstalt öffentlichen Rechts (AöR), die sie in ihre Aufgabenerfüllung eingebunden hat. Unklar ist dabei auch, ob die in einem neuen § 4 Nr. 29 UStG vorgesehene, aber noch nicht in ein Gesetzgebungsverfahren eingebrachte Steuerbefreiung für bestimmte Personenzusammenschlüsse auf diesen Fall von Kommune und AöR Anwendung finden kann. Die Verbände stehen jedenfalls in engem Austausch mit Politik und Finanzverwaltung.

Seitens der Verbände wird dabei auch immer wieder die Forderung nach einer Verlängerung des Übergangszeitraums geäußert, um bestehende Zweifelsfragen noch vor der endgültigen Anwendung der Regelungen klären zu können. Ob dieses Szenario jedoch wahrscheinlich ist, bleibt fraglich. Aus Sicht der Fleißigen unter den juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die bereits in den

Startlöchern stehen, ist eine Fristverlängerung möglicherweise sogar unerwünscht.

Entscheidend für den noch verbleibenden Zeitraum ist, sich in einem ersten Schritt einen strukturierten Überblick über die einschlägigen und denkbaren Sachverhalte zu verschaffen und diese dann in einem zweiten Schritt mit Unterstützung fachlicher Expertise durch den Steuerberater einer qualifizierten steuerrechtlichen Würdigung zuzuführen. Zweifelsfragen werden - wie erläutert - bis zum Schluss bleiben. Wichtig ist aber, eine vertretbare fachliche Einschätzung zu haben, die man, wenn nötig, mit dem Finanzamt diskutieren kann. In einem dritten Schritt sollten schließlich, gegebenenfalls mit Unterstützung durch den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater, die Arbeitsabläufe und Prozesse so strukturiert werden, dass - idealerweise mit Einbindung in ein Tax Compliance Management System - am Ende Daten und Zahlenmaterial so vorliegen, dass Umsatzsteuervoranmeldungen und schließlich Umsatzsteuererklärungen rechtzeitig abgegeben werden können.



Besteuerung von Streubesitzdividenden bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

Vor dem Bundesfinanzhof (BFH) ist die Revision eines Steuerpflichtigen gegen die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Hamburg vom 06.04.2017 zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von sogenannten Streubesitzdividenden (d. h. Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 10 %) bei Körperschaft- und Gewerbesteuer anhängig.

Das FG weist in seiner Urteilsbegründung unter Bezug auf verbreitete Steuerrechtsliteratur auf das im Zuge der Unternehmenssteuerreform im Jahr 2000 und die damalige Einführung des Halbeinkünfteverfahrens vom Gesetzgeber verwirklichte Prinzip der Einmalbesteuerung hin: Einerseits werden Gewinne am Anfang der Beteiligungskette bei der erwirtschaftenden Körperschaft der Körperschaftsteuer unterworfen, andererseits am Ende der Beteiligungskette bei Ausschüttung an eine natürliche Person als Anteilseigner im Zuge des Teileinkünfteverfahrens oder im Rahmen der Abgeltungssteuer erfasst. Damit auch unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens Mehrfachbelastungen bei Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften vermieden werden können, erfolge auf Ebene des Anteilseigners eine (weitestgehende) Freistellung der entsprechenden Bezüge. Ohne diese Freistellung würde sich aufgrund der körperschaftsteuerlichen Definitivbelastung bei Ausschüttungen über mehrere Stufen ein Kumulationseffekt einstellen, obwohl sich an der steuerlichen Leistungsfähigkeit nichts geändert hätte.

Indem § 8b Abs. 4 KStG Streubesitzdividenden von dieser Freistellung ausnehme, breche die Norm mit diesem System; ein verfassungswidriger Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) abgeleitete Folgerichtigkeitsgebot sei somit denkbar. Unter Anknüpfung an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Bedeutung von Art. 3 Abs. 1GG im Steuerrecht komme zur Rechtfertigung der Streubesitzdividendenregelung aus § 8b Abs. 4 KStG lediglich die Implementierung der Norm im Rahmen eines Prinzipien- oder Systemwechsels in Betracht. Ein solcher Prinzipien- oder Systemwechsel, der eine Abweichung von der Folgerichtigkeit rechtfertigen würde, könne nicht bejaht werden. Es sei fraglich, ob darüber hinaus die Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage als hinreichender Rechtfertigungsgrund dienen könne.



Das FG teilt die Bedenken hinsichtlich einer nicht folgerichtigen Ausgestaltung der Grundentscheidung des Gesetzgebers. Demnach sollen im System des Halb-bzw. Teileinkünfteverfahrens erwirtschaftete Gewinne nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer und erst bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner mit Einkommensteuer besteuert werden. Dadurch sollen Kumulationsoder Kaskadeneffekte innerhalb einer Beteiligungskette vermieden werden. Dieses System werde mit der Einfügung von § 8b Abs. 4 KStG für Streubesitzbeteiligungen durchbrochen.

Zugleich entspreche die Regelung nicht dem Gebot steuerlicher Lastengleichheit im Sinne einer gleich hohen Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit (horizontale Steuergerechtigkeit), da beim Zufluss gleich hoher Beteiligungserträge in Abhängigkeit von der Beteiligungsquote die Besteuerung in unterschiedlicher Höhe erfolge, obwohl ein Einfluss der Beteiligungsquote auf die mit den Beteiligungserträgen verbundene Leistungsfähigkeit nicht ersichtlich sei. Bei Beteiligungen von mindestens 10 % werden unter Berücksichtigung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots nur 5 % der Beteiligungserträge der Körperschaftsteuer unterworfen, während bei Beteiligungen unter 10 % die gesamten Beteiligungserträge, d. h. 100 %, erfasst werden.

Die nicht folgerichtige und nicht am Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete Regelung des § 8b Abs. 4 KStG könne nach Auffassung des Senats allerdings durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt und damit verfassungsrechtlich zulässig sein.

Die Erwägungen zur Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG sind nach Ansicht des FG auf § 9 Nr. 2a GewStG nicht ohne Weiteres übertragbar. Zum einen sei für die Überprüfung der konkreten Ausgestaltung der Gewerbesteuer ein anderer Prüfungsmaßstab anzulegen als bei reinen Ertragsteuern wie der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer. Zudem sei bezüglich der Regelungen in § 9 GewStG kein durchgängiges System erkennbar, auf dessen folgerichtige Ausgestaltung abgestellt werden könne. Auch in der Rechtsprechung sei die Verfassungsmäßigkeit bislang nicht infrage gestellt worden.

Da fraglich ist, ob der BFH die Rechtsnorm als verfassungsgemäß einstufen oder das Verfahren an das BVerfG weiterleiten wird, ist anzuraten, betroffene Steuerbescheide offenzuhalten.

Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Marktplatzes - keine Zuordnungsentscheidung notwendig

Die Frage des Vorsteuerabzugs bei gemischter Nutzung eines Marktplatzes war und wird immer wieder Gegenstand von höchstrichterlichen Entscheidungen sein. Verwendet eine Kommune ihren Marktplatz sowohl für hoheitliche als auch für wirtschaftliche Zwecke, ist eine vollständige Zuordnung zur wirtschaftlichen Tätigkeit nicht möglich und die Kommune ist nur zu einem anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.

In seinem letzten Urteil aus dem Jahr 2017 hat der Bundesfinanzhof (BFH) den Fokus auf die Zuordnungsentscheidung gelegt. Der BFH bestätigt in dieser Entscheidung seine bisherige Auffassung, dass der Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Gegenstands nur im Rahmen der Verwendung im wirtschaftlichen Bereich möglich ist. Bei einer gemischten Nutzung eines Marktplatzes kommt es auf eine zeitnahe Zuordnungsentscheidung allerdings nicht an. Diese ist nur dann entscheidend, wenn



ein Zuordnungswahlrecht besteht. Ein solches Zuordnungswahlrecht besteht nicht für jede gemischte Nutzung eines Gegenstands, sondern nur bei einer privaten Mitverwendung eines im unternehmerischen Bereich genutzten Gegenstands und nicht dagegen

bei einer teilweisen Verwendung im hoheitlichen Bereich. Dieser Grundsatz gilt nicht nur im Fall eines Marktplatzes, sondern in allen Fällen gemischter Nutzungen bei der öffentlichen Hand.

Rücklagenbildung bei Betrieben gewerblicher Art

Eine der zentralen Fragen der ertragsteuerlichen Behandlung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) ist die Möglichkeit der Rücklagenbildung zur Vermeidung von Kapitalertragsteuer. Hintergrund dieser Frage ist die rechtliche Ausgangslage, dass Gewinne von BgA unabhängig von der Art der Gewinnermittlung als fiktive Gewinnausschüttungen gelten, die der Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegen. Gewinne, die einer Rücklage zugeführt werden, gelten dagegen nicht als ausgeschüttet.

Höchstrichterliche Entscheidungen im Jahr 2018

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in mehreren Entscheidungen zur Rücklagenbildung und mithin zur Vermeidung von Kapitalertragsteuer von BgA Stellung genommen. Entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung sei die Bildung von Rücklagen sowohl bei Eigen- als auch bei Regiebetrieben nicht an einschränkende Voraussetzungen gebunden. Bislang wollte die Finanzverwaltung die Rücklagenbildung nur dann anerkennen, wenn die Mittel für bestimmte Vorhaben angesammelt wurden und für deren Durchführung bereits konkrete zeitliche Vorgaben existierten. Nach Auffassung des BFH reicht es dagegen aus, wenn anhand von objektiven Umständen nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen.

Reaktion der Finanzverwaltung im Jahr 2019

Diese Auffassung teilt nun auch die Finanzverwaltung in ihrem aktuellen BMF-Schreiben zur Kapitalertragsteuerpflicht von BgA.

Bei Eigenbetrieben gilt als Zuführung zu den Rücklagen jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA und ist unabhängig davon anzuerkennen, ob die Zwecke des BgA ohne Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können. Grundsätzlich ist bei Regiebetrieben für die Rücklagenbildung kommunalrechtlich kein Raum, denn die Trägerkörperschaft kann über die Gewinne des Regiebetriebs unmittelbar verfügen. Allerdings ist nach Auffassung des BFH und neuerdings auch der Finanzverwaltung eine Rücklagenbildung anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital verbleiben soll. Die Antwort auf die Frage, wann ein objektiver Umstand vorliegt, liefert die Finanzverwaltung gleich mit. Ein solcher liegt insbesondere bei einem förmlichen Beschluss der zuständigen Gremien der

Trägerkörperschaft vor, der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefasst sein muss. Kein Beschluss ist bei einer Rücklagenbildung in Form einer Mittelreservierung erforderlich. Hier werden die verwendbaren Mittel, die aufgrund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z.B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet.

Werden allerdings bereits gebildete Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA verwendet, ist der Besteuerungstatbestand verwirklicht und es entsteht Kapitalertragsteuer. Eine Verwendung außerhalb des BgA liegt dann vor, wenn die Gewinne und aufgelöste Rücklagen im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft verwendet werden.

Die Grundsätze des aktuellen BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Beginnend mit dem Veranlagungszeitraum 2018 wird eine Bildung von Rücklagen somit anerkannt, wenn die zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft bis spätestens 31.08.2019 einen förmlichen Beschluss über die Bildung der Rücklage fassen. Es bleibt abzuwarten, welche weiteren Voraussetzungen die Finanzverwaltung an die Beschlüsse und die tatsächliche Umsetzung knüpft.

Vorsteuerabzug trotz fehlender Lieferung

Mit Anschlussurteil vom 05.12.2018 zu Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hat der Bundesfinanzhof (BFH) einem Besteller eines tatsächlich nicht gelieferten Blockheizkraftwerks den Vorsteuerabzug gewährt.

Für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist es grundsätzlich Voraussetzung, dass der bestellte Gegenstand tatsächlich geliefert wird. Auf Vorauszahlungen kann ein Vorsteuerabzug bereits dann geltend gemacht werden, wenn eine Anzahlungsrechnung mit offenem Steuerausweis vorliegt und ernsthaft davon ausgegangen werden kann, dass dieser Gegenstand zur Erzielung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, verwendet werden soll. In dem zugrunde liegenden Fall hatte der Steuerpflichtige ein Blockheizkraftwerk bestellt und vor Auslieferung gegen Zusendung einer Rechnung bezahlt. Darüber hinaus wurden weitere Verwaltungsverträge sowie ein Service- und ein Mietvertrag über eine Stellfläche mit einer anderen Gesellschaft abgeschlossen, die jedoch später storniert wurden. Mit dem Lieferanten des Blockheizkraftwerks wurde darüber hinaus ein Pachtvertrag geschlossen, der den Lieferanten selbst berechtigte, das Blockheizkraftwerk zur Erzeugung von Strom gegen Zahlung einer Pacht zu nutzen. Zur Lieferung, zur Verpachtung und zum Betrieb des Blockheizkraftwerks kam es letztendlich nicht. Die Firma des Lieferanten stellte sämtliche Vertriebsaktivitäten ein, da mehrere Personen dieser Gesellschaft wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs schuldig gesprochen wurden. Es handelte sich letztendlich um ein Schneeballsystem.

Aufgrund der abgeschlossenen Verträge sah es der BFH jedoch als erwiesen an, dass der Steuerpflichtige ernsthaft den Einsatz des zu liefernden Blockheizkraftwerks für die Erzielung von Umsätzen beabsichtigt hatte. Der BFH ist dabei davon ausgegangen, dass zum Zeitpunkt der Zahlung die Lieferung sicher erschien, weil alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung als bekannt angesehen werden konnten. Anhand objektiver Umstände war nicht erwiesen, dass der Besteller zu diesem Zeitpunkt wusste oder hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der Lieferung unsicher war. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt danach allenfalls in Betracht, wenn das Entgelt wieder erstattet wird, wovon aus Sicht des Steuerpflichtigen in diesem Fall leider nicht auszugehen ist.

Nachträglicher Vorsteuerabzug trotz zunächst hoheitlicher Nutzung

Mit Urteil vom 25.07.2018 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass eine Gemeinde grundsätzlich berechtigt ist, den Vorsteuerabzug aus einem Immobilienerwerb auch dann nachträglich geltend zu machen, wenn zunächst eine ausschließlich hoheitliche Nutzung erfolgte.

Im dem Urteil zugrunde liegenden Fall hatte eine in Polen ansässige Gemeinde Leistungen für die Errichtung eines Kulturhauses bezogen. Diese Immobilie wurde von der Gemeinde unentgeltlich dem Kulturzentrum zur Verfügung gestellt und damit nur hoheitlich genutzt. Deshalb wurde auch kein Vorsteuerabzug gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht. Erst nach dieser hoheitlichen Nutzung erfolgte eine steuerpflichtige Vermietung, die grundsätzlich den Vorsteuerabzug ermöglicht hätte. Die polnische Finanzverwaltung war jedoch der Auffassung, dass die fraglichen Leistungen nicht im Rahmen dieser umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit bezogen wurden und die Gemeinde diesbezüglich nicht als Unternehmer anzusehen sei.

Der EuGH sieht das anders und räumt ein Recht auf Berichtigung und anteilige Geltendmachung der auf die erworbene Immobilie entrichteten Umsatzsteuer ein. Hierfür ist zum einen erforderlich, dass die Immobilie im Zeitpunkt des Erwerbs ihrer Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeit verwendet werden kann. Zum anderen, dass der Steuerpflichtige weder ausdrücklich bekundet noch ausdrücklich ausschließt, dass er den Leistungsbezug zu einer zu besteuernden Tätigkeit zuordnet. Darüber hinaus war Voraussetzung, dass die Gemeinde zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs auch Unternehmer gewesen ist und entsprechend umsatzsteuerlich registriert war. Es war deshalb ohne Bedeutung, dass

der erworbene Gegenstand unmittelbar nach seinem Erwerb nicht für besteuerte Umsätze verwendet wurde.

Das Urteil bedeutet eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung, die es nicht ermöglichte, einen Vorsteuerabzug geltend zu machen, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand seinem Unternehmen erst später zugeordnet und für unternehmerische Zwecke verwendet hatte. Im Ergebnis kann damit eine juristische Person des öffentlichen Rechts allein durch eine nachträgliche Entscheidung über die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Unternehmensvermögen noch einen anteiligen Vorsteuerabzug geltend machen. Entsprechende Fälle sollten geprüft und gegebenenfalls gegenüber der Finanzverwaltung kommuniziert werden.

Vorsteuerabzug bei Kurbetrieb



Mit zwei Urteilen aus dem Jahr 2018 haben die Finanzgerichte (FG) Baden-Württemberg und Mecklenburg-Vorpommern Gemeinden für ihren Kurbetrieb den Vorsteuerabzug verwehrt, da ein unmittelbarer Zusammenhang mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ermöglichen, nicht gegeben war. Eine Zuordnung der dem Allgemeingebrauch zugänglichen Wirtschaftsgüter zum unternehmerischen Bereich sei nicht möglich.

Konkret ging es bei dem Fall aus Mecklenburg-Vorpommern um die Errichtung von zwei barrierefreien Strandzugängen. Die unternehmerische Nutzung dieser Strandzugänge hätte nach den Ausführungen des Gerichts zwar grundsätzlich in Betracht kommen können. Eine Zuordnung dieser ausschließlich dem Gemeingebrauch gewidmeten Wege zum unternehmerischen Bereich einer Kommune sei jedoch nicht möglich. Bei den Strandzugängen handelte es sich um Zugänge, die dem öffentlichen Verkehr dienen. Das FG hätte nach seinen Ausführungen in diesem Fall einen Vorsteuerabzug nur für möglich erachtet, wenn diese Zugänge zugleich als Mittel hätten angesehen werden können, um Besucher zu einem Ort zu bringen, an dem die Gemeinde die Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit durch Verkauf von Gegenständen bzw. das Erbringen von Dienstleistungen vornimmt. Im vorliegenden Fall fehlte es hieran.

Das FG in Baden-Württemberg geht in seiner Beurteilung einen Schritt weiter und führt aus, dass bereits im Kurbetrieb selbst mit Vereinnahmung der Kurtaxe keine unternehmerische Tätigkeit zu sehen ist. Das FG stützt sich dabei auf die unionsrechtlichen Vorgaben nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, nach der Gemeinden auch dann nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie in diesem Zusammenhang Gebühren erheben. Nur wenn die Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, wäre das anders zu sehen. Aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen können private Anbieter solche Leistungen jedoch nicht erbringen, sodass es an einem Wettbewerb fehlt. Damit werden gegenüber den Kurgästen mit dem Kurbetrieb keine Leistungen als umsatzsteuerlicher Unternehmer erbracht. Mangels Erbringung entsprechender Umsätze für die Erhebung der Kurtaxe war auch der Vorsteuerabzug für die Gemeinde nicht zu gewähren.

Die entsprechenden Vorsteuerbeträge wurden von der Gemeinde für die Errichtung des Kurparks, des Kurhauses sowie sonstiger Anlagen und Wege beansprucht. Das FG hat in diesem Zusammenhang weiter ausgeführt, dass selbst bei einer angenommenen unternehmerischen Tätigkeit im Zusammenhang mit der Vereinnahmung der Kurtaxe der Vorsteuerabzug am konkreten fehlenden Zusammenhang zwischen den aufgewendeten Kosten für die Errichtungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit als Kurbetrieb scheitern würde. Dabei hat das FG Baden-Württemberg analog zur Entscheidung des FG Mecklenburg-Vorpommern berücksichtigt, dass die Zuordnung von den dem allgemeinen Gebrauch gewidmeten Einrichtungen und Anlagen zum unternehmerischen Bereich nicht möglich ist. Denn diese Sachen des Allgemeingebrauchs können von jedermann ungefragt und unentgeltlich genutzt werden. Sie sind nicht den Kurtaxepflichtigen vorbehalten.

Friedhofsverwaltung: Auswirkung der Neuregelung des § 2b UStG

Die Durchführung von Bestattungen ist Aufgabe der öffentlichen Hand. Eine Kommune oder Religionsgemeinschaft wird mit der Überlassung des Rechts zur Nutzung einer Ruhestätte hoheitlich tätig.

Für die Abgrenzung der Unternehmereigenschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) und damit auch bei öffentlichen oder kirchlichen Friedhofsverwaltungen ist das Merkmal von größeren Wettbewerbsverzerrungen von entscheidender Bedeutung. Für die Annahme einer Wettbewerbsverzerrung kommt es darauf an, dass die Leistung gleicher Art von einem privaten Unternehmen erbracht werden kann.

Besteht für bestimmte Friedhofsleistungen ein öffentlich-rechtlich angeordneter Benutzungszwang, ist eine Umsatzsteuerpflicht ausgeschlossen. Das gilt insbesondere für das Zur-Verfügung-Stellen der Grabstelle zur Nutzung. Da nach den Bestattungsgesetzen nur hoheitlich tätige Friedhofsträger Erdbestattungen in einem individualisierten Grab oder Gemeinschaftsgrab durchführen dürfen, ist eine Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen. Das erhobene Entgelt für die Grabnutzung bzw. das Liegerecht ist somit nicht umsatzsteuerbar.

Auch wenn die Einäscherung von verstorbenen Personen der öffentlichen Hand vorbehalten ist, kann diese Aufgabe - abhängig von den jeweiligen Bestattungsgesetzen der Länder - im Wege der Beleihung auf private Unternehmer übertragen werden. Somit herrscht Wettbewerb zwischen den beliehenen privaten Wettbewerbern und der iPdöR. denn ein zur Bestattung verpflichteter Hinterbliebener ist bei der Wahl des Krematoriums räumlich nicht beschränkt.

Die Beisetzung von Urnen kann - abhängig von den Vorschriften der jeweiligen Bestattungsgesetze der Länder - auch durch private Unternehmen und auch außerhalb von Friedhöfen (z.B. in Friedwäldern oder auf hoher See) erfolgen, sodass ein (potenzieller) Wettbewerb zwischen ¡PdöR und privaten Unternehmen denkbar ist.

Eine Regelung in der Friedhofssatzung, dass weitere Bestattungsleistungen (u. a. Ausheben und Verfüllen der Grabstätte, Grabfundamentierung, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste) nur durch die den Friedhof betreibende ¡PdöR erbracht werden dürfen, ist für die Beurteilung der Voraussetzungen des § 2b UStG unerheblich, weil die Angehörigen auch einen Friedhof wählen können, für den kein derartiger Annahme- und Benutzungszwang geregelt ist. Derartige begleitende Maßnahmen stehen mit der Vergabe von Liegerechten zudem nicht in einem derart engen Zusammenhang, dass sie als Nebenleistungen anzusehen wären. Für diese Leistungen kommt es deshalb zur Umsatzsteuerbarkeit.

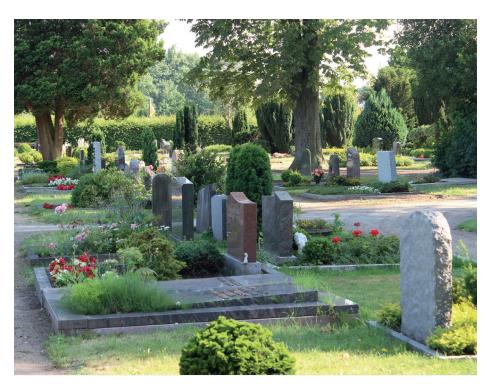
Bei Leistungen, die bereits bestehende Grabstätten betreffen (Umbettungen, Ausgrabungen, Abräumen), besteht keine Wettbewerbssituation, wenn derartige Leistungen durch die für den Friedhof geltende Satzung der den Friedhof betreibenden ¡PdöR vorbehalten sind. Da bereits ein Grab besteht, das von den konkreten Arbeiten betroffen ist, kann der jeweilige Auftraggeber die Vergabe der Leistung nicht frei wählen, sondern ist an die bestehenden Regelungen für den jeweiligen Friedhof gebunden. Der fehlende Wettbewerb schließt Umsatzsteuerbarkeit aus.

Das Vorhalten von Einrichtungen, die erforderlich sind, um die Bestattung eines Menschen in würdiger Weise zu ermöglichen (Leichenhalle, Trauerhalle, Friedhofskapelle), stellt eine Bestattungsleistung dar, die dem feierlichen Gedenken dient und keinen zwingenden Bezug zur Grabnutzung aufweist. Diese Leistungen sind selbstständig zu beurteilen. Handelt der Friedhof-

sträger hoheitlich, ist - wie auch bei der Überlassung der Grabnutzungsrechte - Umsatzsteuerbarkeit zu verneinen, wenn von einem privaten Unternehmer ausgeführte entsprechende Umsätze nach § 4 Nr. 12a UStG (Vermietung) umsatzsteuerbefreit wären.

Die Pflege von Individualgräbern kann von der nutzungsberechtigten Person dem örtlichen Friedhofsträger überantwortet, durch einen privaten Dienstleister (Friedhofsgärtner) vorgenommen oder selbst durchgeführt werden. Die jPdöR pflegt die Individualgräber aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags, den sie mit dem Verstorbenen zu seinen Lebzeiten oder mit den Angehörigen des Verstorbenen abgeschlossen hat. Mangels hoheitlichen Handelns ist die Anwendung des § 2b UStG ausgeschlossen. Die Pflege von Individualgräbern ist nach § 2 Abs. 1 UStG umsatzsteuerbar und unterliegt dem Regelsteuersatz.

Dagegen ist der Friedhofsträger im Rahmen der Basispflege von Gemeinschaftsgrabanlagen auch weiterhin nicht unternehmerisch tätig. Sie ist Teil der Einräumung der Bestattungsmöglichkeit (mit ausreichender Ruhezeit) in einer Gemeinschaftsanlage und durch die hierfür erhobene Gebühr abgegolten. Es besteht keine Möglichkeit, mit der Ausführung dieser Arbeiten einen anderen Unternehmer als den jeweiligen Friedhofsträger zu beauftragen (faktischer Annahme-



Verfahrensdokumentation – was ist zu tun?

Die Finanzverwaltung hat insbesondere mit Schreiben vom 14.11.2014 über die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) in Tz. 151 das Erfordernis einer übersichtlich gegliederten, verständlichen und nachprüfbaren Verfahrensdokumentation aufgestellt. Nicht selten wird in jüngster Zeit der Steuerpflichtige vom Betriebsprüfer aufgefordert, diese Verfahrensdokumentation vorzulegen, und zugleich darauf hingewiesen, dass die Buchführung anderenfalls wegen formeller Mängel verworfen und das steuerliche Einkommen geschätzt werden müsse. Deshalb stellt sich die Frage, wie damit umzugehen ist und vor allem, was tatsächlich zu tun ist.

Zunächst einmal ist festzuhalten, dass das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation die Auffassung der Finanzverwaltung darstellt und von den Gerichten als nicht bindende, norminterpretierende Verwaltungsvorschrift angesehen wird. Das Gesetz regelt lediglich die Zulässigkeit des Datenzugriffs selbst und gerade nicht die Erforderlichkeit einer Verfahrensdokumentation.

Auch lässt sich aus § 145 Abs. 1 AO, auf den die GoBD das Erfordernis der Verfahrensdokumentation stützen, nicht die Notwendigkeit einer umfassenden (schriftlichen) Beschreibung sämtlicher Betriebsabläufe im Zusammenhang mit der Buchführung und der Belegablage ableiten. Insbesondere lässt sich der gesetzlich geforderte Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens auch auf andere Weise, z. B. durch Befragungen und Erläuterungen des Steuerpflichtigen und seiner Mitarbeiter, gewinnen. Überdies muss eine Dokumentation nicht unbedingt in Papierform vorliegen, sondern kann selbst auch in elektronischer Form gespeichert sein.

Es ist somit festzuhalten, dass eine gesetzliche Verpflichtung zur Vorlage einer Verfahrensdokumentation im Sinne einer umfassenden Betriebsbeschreibung nicht besteht. Die Buchführung des Steuerpflichtigen kann also nicht insoweit und nicht bereits deshalb an einem formellen Mangel leiden, der den Betriebsprüfer zur Schätzung berechtigt.

Die Dokumentation ist nun aber kein Selbstzweck, sondern ein Hilfsmittel zum Verständnis der steuerrelevanten Daten. Sie muss dabei das Verständnis des Dateninhalts und eine systematische Prüfung der Daten ermöglichen, insbesondere auch die Unveränderbarkeit bzw. die Nachvollziehbarkeit von Änderungen prüfbar machen. Hierzu sind aber insbesondere nur eine Beschreibung der Funktion der eingesetzten Datenverarbeitungsprogramme (Software), der grundlegenden Programmabläufe mit individuellen Benutzereinstellungen und Strukturen sowie die ursprüngliche und gegebenenfalls veränderte Programmierung zu dokumentieren. Das wird üblicherweise durch den Softwarehersteller erfolgen. Insoweit ist regelmäßig eine Softwaredokumentation bereits vorhanden. Dementsprechend werden auch Prozessbeschreibungen, Stellenbeschreibungen oder Arbeitsanweisungen im Unternehmen vorliegen.

Kritisch zu sehen ist dagegen die einfache Übernahme einer der zahlreich publizierten Muster-Verfahrensdokumentationen, um zumindest einen vermeintlichen formellen Mangel zu vermeiden. Hierbei besteht insbesondere die große Gefahr, dass der Betriebsprüfer eine Abweichung der beschriebenen Verfahrensabläufe von der im Unternehmen tatsächlich gelebten Praxis feststellt und daraus möglicherweise nicht mehr nur pauschal, sondern konkret Mängel ableitet. Auch im Hinblick auf die bei Abgrenzung von Selbstanzeigen und bloßer Anzeige möglicher Fehler vorhandenen Erleichterungen bei Vorliegen eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern (Steuer-IKS oder Tax Compliance Management System - TCMS) ist die Lösung einer einfachen Übernahme von Muster-Verfahrensbeschreibungen nicht die beste, da im Fall von festgestellten Abweichungen zwischen Dokumentation und tatsächlich gelebter Praxis nicht mehr von einem wirksamen System ausgegangen werden kann.

Ziel muss also sein, die Prozesse und Abläufe im steuerlichen Bereich so einzurichten, dass Fehler vermieden bzw. zeitnah erkannt und korrigiert werden können. Das sollte zudem einfach und nachvollziehbar dokumentiert werden. Einem eventuellen Vertreter im Hinderungsfall wird so eine schnelle Einarbeitung und Erledigung der steuerlichen Aufgaben ermöglicht. Das sollte dann auch als Verfahrensdokumentation für einen Betriebsprüfer ausreichen. Eine umfassende gesonderte schriftliche Beschreibung des Betriebs und seiner IT-Systeme ist dagegen nicht erforderlich.



Kostenteilungsgemeinschaft als Alternative zu § 2b UStG

Die Einführung des § 2b UStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015 und sein Inkrafttreten am 01.01.2016 markierten einen erheblichen Systemwandel im deutschen Umsatzsteuerrecht. Seine Etablierung führte zu einer Durchbrechung des bis dahin geltenden Regel-Ausnahme-Prinzips bei der Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (¡PdöR). Durch diesen Umschwung ist die Steuerbarkeit von Umsätzen öffentlich-rechtlicher Körperschaften der Regelfall. Das wirkt sich nicht unerheblich auf die steuerrechtliche Behandlung von kommunalen Kostenteilungsgemeinschaften aus.

Diesem Wandel liegt eine jahrelange europarechtliche Entwicklung, gipfelnd in der Einführung des Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), zugrunde, dessen Umsetzung § 2b UStG dient. Trotz der nunmehr erfolgten gesetzlichen Verankerung der europarechtlichen Vorgaben ist die Rechtslage im Hinblick auf die Europarechtskonformität des § 2b UStG von erheblicher Unsicherheit geprägt. Insbesondere an der Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs der "größeren Wettbewerbsverzerrung" nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG scheiden sich die Geister. Der Gesetzgeber sieht vor, dass von schädlichen Wettbewerbsverzerrungen dann nicht auszugehen ist, wenn die Leistungen

- zwischen jPdöR erbracht werden,
- auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen und
- ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden.

Im Schrifttum wird diese Norm teilweise als Verstoß gegen EU-Recht angesehen bzw. es wird eine einschränkende unionsrechtskonforme Auslegung gefordert. Insbesondere die durch die mit der Einführung der MwSt-SystRL intendierte Steuerneutralität zwischen privaten und öffentlich-rechtlichen Wettbewerbern wird vehement mit Verweis auf das Verbotsmerkmal der Wettbewerbsverzerrung infrage gestellt. Aktuell ist die Umsetzung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG geltendes deutsches Recht; kritische Stimmen haben keinerlei rechtlich nachteilige Auswirkungen. Allerdings sind Angriffe von außen gegen diese Norm nicht ausgeschlossen. Die EU-Kommission hat gegen die Bundesrepublik Deutschland bereits insoweit ein Vertragsverletzungsverfahren initiiert. Im Worst-Case-Fall kann § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG von der Rechtsprechung als Beihilfe eingeordnet werden. Dann würde der generelle Wegfall der Steuerbegünstigung auch für vergangene Jahre erfolgen.

Ein Alternativplan zu § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erscheint angesichts dessen insbesondere für kommunale Kostenteilungsgemeinschaften erstrebenswert. Dieser könnte seine Verkörperung in der Regelung des Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL finden.

Danach sind solche Umsätze durch die Mitgliedstaaten der Europäischen Union als umsatzsteuerbefreit zu behandeln, die die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm

Diese verlangt:

- einen Zusammenschluss von Personen.
- die nicht steuerbare oder bestimmte steuerfreie Tätigkeiten ausüben,
- soweit es sich um sonstige Leistungen handelt,
- die unmittelbar für die privilegierte Tätigkeit erbracht werden,
- das Entgelt lediglich in einer genauen Erstattung der Kosten besteht und
- die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Bislang hat Deutschland diese Vorschrift lediglich im Gesundheitsbereich umgesetzt. Insoweit hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) in einem Urteil vom 21.09.2017 bereits eine Vertragsverletzung festgestellt. In diesem Urteil wurde auch auf die Problematik der Wettbewerbsverzerrung Bezug genommen. Daraus resultiert eine unmittelbare Umsetzungspflicht Deutschlands in der Sache. Bislang existiert jedoch lediglich der Gesetzentwurf eines § 4 Nr. 29 UStG, der der Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 f MwStSystRL dient.

Trotzdem steht eine Realisierung des geltenden Europarechts unmittelbar in Aussicht. Insbesondere für die umsatzsteuerrechtliche Situation der kommunalen Kostenteilungsgemeinschaften ist dessen Existenz bedeutsam. Fraglich bleibt dennoch, inwieweiterals Ergänzung zu § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG die sonst heikle Rechtslage zu beruhigen vermag.

In vielerlei Hinsicht unterscheidet sich der Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL kaum von dem des § 2b Abs. 3

Nr. 2 UStG. So meint der Begriff des Personenzusammenschlusses nach bisheriger Rechtsprechung nahezu jede rechtliche Form einer Gesellschaft oder Gemeinschaft. Bislang offengelassen wurde, ob auch Zweckverbände hierunter fallen. Jedoch ist eine Untergliederung insoweit durchaus denkbar. Zwar erfasst Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL im Gegensatz zu § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG lediglich vertikale Kooperationen, nämlich solche, die aus Akteuren von unterschiedlichen Stufen einer Wertschöpfungskette bestehen. Jedoch ist die Europarechtsnorm hinsichtlich der Anforderungen an das Zustandekommen wesentlich flexibler als die nationale Norm. Während § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG eine öffentlich-rechtlich vereinbarte Kooperation verlangt, lässt Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL jeden Zusammenschluss genügen.

Einschränkungen enthält dieser allenfalls dahingehend, dass nur solche Leistungen erfasst werden, die unmittelbar für die privilegierte Tätigkeit dienen. Insoweit ist Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL grundsätzlich enger gefasst als § 2b Abs. 3 UStG. Andererseits gleicht sich diese Restriktion durch die Erfassung von bloßen unterstützenden Hilfstätigkeiten aus, wohingegen § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG nur Aufgabenübertragungen im Ganzen genügen lässt.

Dreh- und Angelpunkt bildet allerdings auch hier die Frage des Verbots der Wettbewerbsverzerrung.

Insofern entspricht Art. 132 Abs. 1f MwSt-SystRL weitestgehend dem Anwendungsbereich des § 2b UStG. Maßgeblich ist, dass

- sich das Angebot nicht auch an den Markt
- die Kooperation auch jenseits der Umsatzsteuer plausibel ist.

Ob die Umsetzung der MwStSystRL einen effektiven Parallellösungsweg zu § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG darstellt, hängt letzten Endes von der Auslegung des Merkmals der Wettbewerbsverzerrung ab.

Wie sich diese Frage in Zukunft beantworten lässt, wird die Rechtslage zur Umsatzbesteuerung kommunaler Verbände in jeder Hinsicht maßgeblich bestimmen.

Begünstigte Dauerverlustgeschäfte auch bei der verlustausgleichenden Muttergesellschaft (Zwischenholding) - aktuelle Entscheidung des BFH

Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die Dauerverluste erzielt, sind bei ihr die Steuerfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nicht zu ziehen, wenn die Dauerverluste aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen steuerlich begünstigt sind oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei der jPdöR zu einem Hoheitsbetrieb gehören würde. Insbesondere fällt in diesen Fällen auf die Dauerverluste keine Kapitalertragsteuer an.

Dauerdefizitäre Kapitalgesellschaften gehören nicht immer unmittelbar einer ¡PdöR, weil z. B. eine Zwischenholding in Form einer Kapitalgesellschaft eingeschaltet wurde, die die Verluste ihrer dauerdefizitären Tochterkapitalgesellschaft finanziell ausgleicht. Umstritten war in diesen Fällen seit 2009, ob die vorgenannte Begünstigung auch bei der Zwischenholding greift, welche Verlustausgleichszahlungen an die Tochter leistet, die ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausübt (siehe dazu bereits "Public Sector aktuell", Dezember 2015).

Ganz aktuell hat nun der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden: "Der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA gilt nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigengesellschaft, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner."

Im Urteilsfall sah das Finanzamt die Verlustausgleichszahlungen der Zwischenholding an drei dauerdefizitäre Tochterkapitalgesellschaften als vGA an und unterwarf diese deshalb der Kapitalertragsteuer. Zahlungsgrundlage war dafür kein Ergebnisabführungsvertrag. Dagegen urteilte das Finanzgericht, die Festsetzung der Kapitalertragsteuer sei rechtswidrig. Auf die hiergegen gerichtete Revision des Finanzamts gab der BFH diesem zum Teil Recht, nämlich soweit die Verlustausgleichszahlungen an die nicht gesetzlich begünstigten Tochtergesellschaften erfolgten. Jedoch unterlagen die Zahlungen an die gesetzlich begünstigte Tochtergesellschaft nicht der Kapitalertrag-



Impressum

Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Bahnhofstraße 57 87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck ATG Allgäuer Treuhand GmbH Bahnhofstraße 57 87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation: valido marketing services GmbH

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik "Kanzlei/Publikationen".

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.