

Gefährdung des Vorsteuerabzugs bei dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand?

- Versagung der Unternehmereigenschaft durch EuGH/BFH -

Mit Urteil vom 18. Juni 2017 hat der 11. Senat des Bundesfinanzhofes (BFH) unter dem Aktenzeichen XI R 12/15 zugunsten einer Stadt entschieden, dass auch bei nicht kostendeckenden Entgelten aus der Überlassung einer Sporthalle u.a. an Vereine eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzunehmen sei. Der Stadt sei daher das Vorsteuerabzugsrecht aus den Herstellungskosten der Sporthallen zu gewähren.

Asymmetrie zwischen Kosten und Einnahmen kann zum Verlust des Vorsteuerabzugs führen

Der 11. Senat des BFH positioniert sich mit diesem Urteil erstmals gegenüber einer Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) aus dem Jahre 2016 (Urteil vom 12. Mai 2016, C – 520/14 – Rs. Gemeinde Borsele). Der EuGH entschied in dem vorgenannten Urteil, dass die Gemeinde Borsele aus der Rechnung eines Verkehrsunternehmens über die Erbringung von Transportleistungen, welche die Gemeinde zur Erbringung von Schülerbeförderungsleistungen bezogen hatte, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Der EuGH begründete seine Auffassung mit dem Fehlen einer wirtschaftlichen und damit unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechtes, da die Einnahmen, welche die Gemeinde von einem Teil der Eltern mit der Durchführung der Schülerbeförderung erzielt hatte, lediglich 3 % der hierbei entstanden Kosten (die Transportleistungen des Verkehrsunternehmens)

betragen. Diese **Asymmetrie zwischen Kosten und Einnahmen spricht** nach Auffassung des EuGH **gegen ein markttypisches Verhalten**. Die Gemeinde trete daher weniger als Unternehmer, sondern vielmehr als Endverbraucher auf.

Infolge dieser EuGH-Rechtsprechung hatte zwischenzeitlich der 5. Senat des BFH mit Urteil vom 15. Dezember 2016 (Az.: V R 44/15) ein erstinstanzliches Urteil des Finanzgericht Sachsen (FG) vom 29. Oktober 2015 (Az.: 6 K 1104/13) verworfen und die Entscheidung zur weiteren Sachverhaltsermittlung an das FG zurück verwiesen. In dem zugrunde liegenden Fall verpachtete eine Stadt ein von ihr errichtetes Sportzentrum an ihre Enkelgesellschaft und erhob von dieser einen nicht kostendeckenden Pachtzins. Zusätzlich bezuschusste die Stadt ihre Enkelgesellschaft (Pächterin) aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung zum Verlustausgleich. Die Stadt begehrte den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten der Sporthalle.

Während das FG die Vorsteuerabzugsberechtigung anerkannt hatte, entschied der 5. Senat des BFH, die erstinstanzliche Entscheidung sei rechtsfehlerhaft, da die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache Gemeinde Borsele nicht beachtet wurden. Dem FG wurde aufgegeben zu klären, ob im Sinne dieser Rechtsprechung eine Asymmetrie zwischen Einnahmen (Pacht) und Kosten, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht

wurde, besteht. Außerdem soll geklärt werden, ob Pachtzins und Verlustausgleich zu saldieren sind. In beiden Fällen käme es zu einem Wegfall der unternehmerischen Verpachtungstätigkeit und damit zum Verlust des Vorsteuerabzugs auf Seiten der Stadt.

BFH vom 18. Juni 2017: Vorsteuerabzug trotz geringem Kostendeckungsgrad

Im Unterschied zu dem Urteil des 5. Senats des BFH vom 15. Dezember 2016 zur Verpachtung eines Sportzentrums entschied der 11. Senat des BFH mit Urteil vom 18. Juni 2017 (Az.: XI R 12/15) zum Betrieb einer Sporthalle durch die Stadt selbst, dass dieser Fall nicht mit dem vom EuGH entschiedenen Fall der Gemeinde Borsele vergleichbar sei. Der BFH hat die Unternehmereigenschaft der die Sporthalle betreibenden Stadt bejaht und hierbei das Erfordernis des Kostendeckungsgrades relativiert. Nach seiner Argumentation spricht für die Unternehmereigenschaft vielmehr der Umstand, dass das Verhalten der Stadt bei dem Betrieb der Sporthalle markttypisch sei, da das Nutzungsentgelt und die Nutzungsbedingungen den üblichen Bedingungen bei dem Betrieb kommunaler Sporthallen entsprächen. In einem solchen Fall führe eine Asymmetrie zwischen Einnahmen und Kosten nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs.

Auswirkungen auf die Praxis

Die Rechtsprechung des EuGH Rs. Gemeinde Borsele und des BFH zur Verpachtung eines Sportzentrums

Gefährdung des Vorsteuerabzugs bei dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand? - Versagung der Unternehmereigenschaft durch EuGH/BFH -

zeigen, dass der Vorsteuerabzug bei dauerdefizitären Einrichtungen der öffentlichen Hand zukünftig nicht mehr ohne weiteres gewährleistet ist. Zwar scheint das BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 für Entspannung zu sorgen, doch wird man diese Entscheidung nicht als Freibrief für den Vorsteuerabzug dauerdefizitärer Einrichtungen der öffentlichen Hand wahrnehmen können. Vielmehr wird zukünftig vermehrt darauf zu achten sein, ob es sich bei den zu beurteilenden Betätigungen um ein **markttypisches Unternehmergehalten** handelt. Ein **wesentliches Indiz ist** hierbei nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH der **Kostendegrad** (Asymmetrie zwischen Einnahmen und Kosten). Darüber hinaus werden aber auch weitere Kriterien zur Beurteilung eines markttypischen Unternehmergehaltens heranzuziehen sein, wie beispielsweise die **Umstände, unter denen** die zu beurteilenden **Dienstleistungen üblicherweise erbracht** werden, und neben der **Höhe der Einnahmen** auch die **Marktüblichkeit der Entgelte** und **Nutzungsbedingungen**.

Betroffen von dieser Rechtsprechung sind neben **sämtlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts**, wie Städte, Gemeinden, Landkreise, Zweckverbände und AöR (Kommunalunternehmen), auch deren **Beteiligungsgesellschaften** in der Rechtsform des privaten Rechts (GmbH, GmbH & Co. KG, AG) **sowie Vereine**.

Auch wenn es derzeit noch zu früh sein mag, aus den vorliegenden Urteilen allgemeinverbindliche Folgerungen

für die Besteuerungspraxis der öffentlichen Hand abzuleiten, gilt es doch, bereits jetzt die ergangenen Entscheidungen zu berücksichtigen und sie in die Gestaltungsüberlegungen zur Reduzierung von Umsatzsteuerrisiken einzubeziehen. Darüber hinaus muss die weitere Rechtsprechung und die Reaktion der Finanzverwaltung hierauf beobachtet werden.

Unsere Ansprechpartner bei Fragen:



Dr. Thorsten Boos
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht
thorsten.boos@srs-schuellermann.de
(06103) 605-870



Philipp Anders
Rechtsanwalt
philipp.anders@srs-schuellermann.de
(06103) 605-870