



Chancen zur Sicherung des Umsatzsteuer- aufkommens

Schriftenreihe
des Bundesbeauftragten für
Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung

Band 17

Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens

Vorschläge zur Umsetzung
wichtiger Reformvorhaben
bei der Umsatzsteuer

Empfehlungen des Präsidenten
des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter
für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung

Kohlhammer

Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens

Vorschläge zur Umsetzung
wichtiger Reformvorhaben
bei der Umsatzsteuer

Verlag W. Kohlhammer

Alle Rechte vorbehalten

Herausgeber:
Der Präsident des Bundesrechnungshofes
als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit
in der Verwaltung, 53048 Bonn

Gesamtherstellung:
W. Kohlhammer
Druckerei GmbH + Co. KG, Stuttgart

Printed in Germany 2013

ISBN: 978-3-17-023678-3

Vorwort des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung

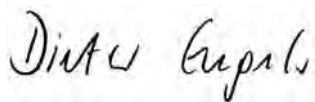
Die Umsatzsteuer ist die wichtigste steuerliche Einnahmequelle des Bundes. Im Haushaltsjahr 2011 beliefen sich die Einnahmen auf 102,4 Mrd. Euro. Um die Einnahmen langfristig zu sichern, besteht dringender Reformbedarf. Ansonsten drohen erhebliche Steuerausfälle, unangemessener Bürokratieaufwand und hohe EU-Strafzahlungen.

Der vorliegende Band unterbreitet zahlreiche Vorschläge für ein einfaches, unionsrechtskonformes und zielgenaues Umsatzsteuerrecht. Er stützt sich hierbei auf umfangreiche Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes, der neben zahlreichen Vollzugsmängeln immer wieder auch strukturelle Mängel festgestellt hat. Wesentliche Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens hat das Bundesfinanzministerium bislang nicht umgesetzt. Es hat Arbeitsgruppen und Kommissionen eingerichtet, die entweder noch nicht getagt haben oder über deren Ergebnisse bis heute nicht abschließend entschieden worden ist. Kein einziges Reformvorhaben wurde entscheidend voran gebracht. Es gilt insbesondere den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten, ein einfaches und wenig verwaltungsaufwendiges Umsatzsteuer-Binnenmarkt-Kontrollverfahren einzurichten, das nationale Recht an die EU-rechtlichen Vorgaben anzupassen sowie die steuerlichen Datenbanken zur Betrugsbekämpfung zu verbessern.

Die unterbreiteten Vorschläge sollen die Reformdebatte nochmals anstoßen. Mit ihrer Umsetzung können zusätzliche Steuereinnahmen in Milliardenhöhe erzielt, die Steuererhebung vereinfacht und bestehende Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden.

Mein Dank gilt allen, die an diesem Band mitgewirkt haben, vor allem Herrn Direktor beim Bundesrechnungshof Dr. Uwe Wartenberg, Herrn Ministerialrat als Mitglied des Bundesrechnungshofes Rolf Flöer, Herrn Ministerialrat Jörg Koslowski und Herrn Regierungsrat Frank Fritsch.

Bonn, im Januar 2013



Prof. Dr. Dieter Engels

*Präsident des Bundesrechnungshofes
als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit
in der Verwaltung*

Inhaltsverzeichnis

	Seite
0 Zusammenfassung	9
1 Handlungs- und Reformbedarf bei der Umsatzsteuer	11
2 Rechtlicher Rahmen	14
3 Stand der Umsetzung wichtiger Reformvorhaben	15
3.1 Ermäßigter Umsatzsteuersatz	15
3.1.1 Grundlegende Überarbeitung empfohlen	15
3.1.2 Lediglich punktuelle Änderungen vorgenommen	16
3.2 Umsatzsteuerkontrolle im Binnenmarkt	17
3.2.1 Sicherstellung des Kontrollverfahrens empfohlen	17
3.2.2 Umsatzsteuer-Voranmeldung und Zusammenfassende Meldung nicht zusammengeführt	18
3.3 Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	18
3.3.1 Nationale Neuregelung notwendig	18
3.3.2 Mangelnde Umsatzbesteuerung besteht fort	19
3.4 Umsatzbesteuerung von Vereinen	20
3.4.1 Rechtsänderungen notwendig	20
3.4.2 Begünstigende Regelungen nicht angepasst	21
3.5 Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung	22
3.5.1 Verbesserter Einsatz steuerlicher Datenbanken erforderlich	22
3.5.2 Fortschritt nicht feststellbar	23
4 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung	24
5 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums	26
6 Schlussbemerkung	27

Anlagen

Anlage 1: Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 Bundeshaushaltsordnung über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung – vom 28. Juni 2010	29
Anlage 2: Auszug aus den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2012 zur Entwicklung des Einzelplans 60 – Wesentliche Steuereinnahmebereiche	75

Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens

Anlage 3:	Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 Bundeshaushaltsordnung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts – vom 2. November 2004	79
Anlage 4:	Auszug aus den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2007 zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand . . .	119
Anlage 5:	Auszug aus den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2009 – weitere Prüfungsergebnisse zur fehlenden Anpassung von Umsatzsteuervorschriften für Vereine	125
Anlage 6:	Auszug aus den Bemerkungen des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2011 zur Verbesserung der steuerlichen Datenbanken zur Betrugsbekämpfung	131

0 Zusammenfassung

0.1

Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (Bundesbeauftragte) gibt mit dem vorliegenden Bericht konkrete Hinweise zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens und unterbreitet Vorschläge für ein einfaches, unionsrechtskonformes und zielgenaues Umsatzsteuerrecht. Er stützt sich hierbei auf umfangreiche Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes.

0.2

Der Bundesrechnungshof hat bei seinen Prüfungen zur Umsatzsteuer neben zahlreichen Vollzugsmängeln immer wieder auch strukturelle Mängel festgestellt, die zu erheblichen Steuerausfällen und unangemessenem Bürokratieaufwand führten. Er unterrichtete das Parlament und die Bundesregierung über seine Prüfungserkenntnisse und wies auf den dringenden Handlungs- und Reformbedarf hin. In diesem Zusammenhang hatte er insbesondere empfohlen

- den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten (vgl. Tz. 3.1),
- ein einfaches und wenig verwaltungsaufwendiges Umsatzsteuer-Binnenmarkt-Kontrollverfahren einzurichten (vgl. Tz. 3.2),
- die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zu überdenken und das nationale Recht an die unionsrechtlichen Vorgaben anzupassen (vgl. Tz. 3.3),
- auf die notwendigen Rechtsänderungen bei der Umsatzbesteuerung von Vereinen hinzuwirken (vgl. Tz. 3.4) sowie
- die steuerlichen Datenbanken zur Betrugsbekämpfung zu verbessern (vgl. Tz. 3.5).

Zwischenzeitlich hat auch die Europäische Kommission Vorschläge für ein einfacheres, robusteres und effizienteres Mehrwertsteuersystem vorgelegt.

0.3

Im Jahr 2012 informierte sich der Bundesrechnungshof über den Stand der Umsetzung der von ihm angestoßenen Reformvorhaben. Von Interesse waren dabei insbesondere, ob und welche konkreten Schritte das Bundesfinanzministerium zwischenzeitlich eingeleitet hat, um die Handlungsempfehlungen des Bundesrechnungshofes zu realisieren und die aufgezeigten Steuerausfälle zu vermeiden.

0.4

Der Bundesbeauftragte hat die Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes ausgewertet (vgl. Tz. 3.1 bis 3.5). Er kommt dabei zu dem Ergebnis, dass das Bundesfinanzministerium die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes bislang nicht aufgegriffen beziehungsweise sie zur weiteren Beratung in Arbeitsgruppen überwiesen hat. Obwohl die Arbeitsgruppen ihre Tätigkeit teilweise bereits seit längerer Zeit beendet haben, ist über deren Ergebnisse bis heute noch nicht abschließend entschieden worden. So sind zum Teil mehr als sieben Jahre vergangen, ohne dass sich der Status quo wesentlich geändert hat. Im Falle des ermäßigten Umsatzsteuersatzes hat die von der Bundesregierung eingesetzte Kommission ihre Arbeit bislang noch nicht aufgenommen. Angekündigte Maßnahmen zur Verbesserung der steuerlichen Datenbanken zur Betrugsbekämpfung stehen ebenfalls noch aus.

0.5

Der Bundesbeauftragte sieht im Bereich der Umsatzsteuer einen unverändert dringenden Handlungs- und Reformbedarf. Weitere Verzögerungen bei der Umsetzung notwendiger Maßnahmen sind zum Teil mit erheblichen Steuerausfällen verbunden. Sie können außerdem zu hohen Strafzahlungen aufgrund von Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof führen. Der Bundesbeauftragte hält es für geboten, die vom Bundesrechnungshof empfohlenen Maßnahmen alsbald umzusetzen und das Steueraufkommen durch ein modernes Umsatzsteuerrecht sowie eine wirksame Kontrolle nachhaltig zu sichern (vgl. Tz. 6).

0.6

Die Bundesregierung äußerte sich in ihrer Stellungnahme zu den Plänen der Europäischen Kommission zur Reform des Mehrwertsteuersystems grundsätzlich positiv zu einem schrittweisen Abbau bestehender Steuerbefreiungen und zur Einschränkung der Verwendung ermäßigter Steuersätze. Wann entsprechende Maßnahmen und Verbesserungen am geltenden nationalen Umsatzsteuersystem vorgenommen werden sollen, teilte sie in diesem Zusammenhang aber nicht mit.

0.7

Mit dem vorliegenden Bericht möchte der Bundesbeauftragte die Reformdebatte nochmals anstoßen. Es gilt, Chancen zur Sicherung des Steueraufkommens jetzt zu nutzen und die Umsatzsteuer zukunftsfähig zu machen.

1 Handlungs- und Reformbedarf bei der Umsatzsteuer

Der Bundesrechnungshof weist in seinen Prüfungsmitteilungen, Bemerkungen und Berichten immer wieder auf Mängel bei der Anwendung der Steuergesetze hin. Solche Vollzugsmängel können die Steuereinnahmen erheblich mindern. Die Steuerausfälle werden regelmäßig noch verstärkt durch die systematische Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten, bestehende Gesetzeslücken und anhaltenden Steuerbetrug. Dies trifft insbesondere auf die Umsatzsteuer zu. Sie ist neben der Lohnsteuer die wichtigste Einnahmequelle für die Haushalte von Bund und Ländern. Im Haushaltsjahr 2011 belief sich das Umsatzsteueraufkommen auf 138,9 Milliarden Euro¹.

In den letzten Jahren hat der Bundesrechnungshof bei seinen Prüfungen zur Umsatzsteuer neben zahlreichen Vollzugsmängeln immer wieder auch strukturelle Mängel festgestellt, die zu erheblichen Steuerausfällen und unangemessenem Bürokratieaufwand führten. Er unterrichtete das Parlament und die Bundesregierung über seine Prüfungserkenntnisse und wies auf den dringenden Handlungs- und Reformbedarf hin. Hierbei handelt es sich insbesondere um

- den Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 Bundeshaushaltsordnung über den ermäßigten Umsatzsteuersatz vom 28. Juni 2010² (vgl. Anlage 1 zu diesem Bericht),
- den Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 Bundeshaushaltsordnung an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages über die Sicherstellung eines wirksamen Umsatzsteuer-Binnenmarkt-Kontrollverfahren vom 6. Oktober 2011 sowie die Bemerkung des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2012 zur Entwicklung des Einzelplans 60 – Wesentliche Steuereinnahmebereiche³ (vgl. Anlage 2 zu diesem Bericht),
- den Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 Bundeshaushaltsordnung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand vom 2. November 2004 sowie die Bemerkung des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und

1 Statistisches Bundesamt, Statistik über das Steueraufkommen, erschienen am 13. Juni 2012.

2 Bundestagsdrucksache 17/2290.

3 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2012 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Bundestagsdrucksache 17/11330, Nummer 79.

Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2007 zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand⁴ (vgl. Anlagen 3 und 4 zu diesem Bericht),

- die Bemerkung des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2009 zur fehlenden Anpassung von Umsatzsteuervorschriften für Vereine⁵ (vgl. Anlage 5 zu diesem Bericht) sowie
- die Bemerkung des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2011 zur Verbesserung der steuerlichen Datenbanken zur Betrugsbekämpfung⁶ (vgl. Anlage 6 zu diesem Bericht).

Darüber hinaus informierte der Bundesrechnungshof in gesonderten Berichten über die Ergebnisse seiner Zusammenarbeit mit anderen europäischen Rechnungshöfen.⁷

Auch die derzeitige Bundesregierung sah Handlungsbedarf. Nach dem Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und FDP vom 26. Oktober 2009 sollten u. a. der Katalog der Steuerermäßigungen, die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs und die wettbewerbsgerechte Besteuerung der öffentlichen Hand auf den Prüfstand. Zudem hat die Europäische Kommission mit dem am 1. Dezember 2010 vorgelegten Grünbuch über die Mehrwertsteuer eine Diskussion über „Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren Mehrwertsteuer-System“ angestoßen. Das Grünbuch und die damit verbundene öffentliche Konsultation dienten der Vorbereitung einer neuen Mehrwertsteuer-Strategie, mit der u. a. der Mehrwertsteuerbetrug bekämpft und das bestehende Mehrwertsteuersystem modernisiert und vereinfacht werden sollen.⁸ Als Themenkomplexe werden dabei u. a. auch die Behandlung öffentlicher Einrichtungen und der Anwendungsbereich der ermäßigten Steuersätze angeführt.

Der Bundesrechnungshof informierte sich im Jahr 2012 über den Stand der Umsetzung der von ihm angestoßenen Reformvorhaben bei der Umsatzsteuer. Von Interesse war dabei insbesondere, ob und welche konkreten Schritte das Bundesfinanzministerium zwischenzeitlich eingeleitet hat, um die Handlungsempfehlungen des Bundesrechnungshofes umzusetzen und damit die aufgezeigten Steuerausfälle und den bestehenden Bürokratieaufwand zu vermeiden.

4 Bundestagsdrucksache 15/4081; Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Bundestagsdrucksache 16/9640, Nummer 50.

5 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2009 – weitere Prüfungsergebnisse zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Bundestagsdrucksache 17/1300, Nummer 15.

6 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2011 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Bundestagsdrucksache 17/7600, Nummer 86.

7 Vgl. hierzu die gemeinsamen Berichte des Bundesrechnungshofes und der Rechnungshöfe von Belgien und den Niederlanden zum innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerbetrug vom 12. März 2009 und vom 27. September 2012, www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen.

8 Grünbuch der Europäischen Kommission vom 1. Dezember 2010 über die Zukunft der Mehrwertsteuer, KOM (2010) 695 endgültig; Mitteilung der Europäischen Kommission über die Zukunft der Mehrwertsteuer vom 6. Dezember 2011, KOM (2011) 851 endgültig.

1 Handlungs- und Reformbedarf bei der Umsatzsteuer

Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (Bundesbeauftragte) hat die Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes ausgewertet. Er skizziert auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen den dringender Handlungs- und Reformbedarf im Hinblick auf das nationale Umsatzsteuerrecht (vgl. Tz. 3.1 bis 3.5).

2 Rechtlicher Rahmen

Die EU-Mitgliedstaaten haben ein gemeinsames Umsatzsteuersystem. Rechtsgrundlage für die Erhebung der Steuer in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten ist das jeweilige nationale Gesetz – in Deutschland das Umsatzsteuergesetz. Die nationalen Regelungen müssen mit den unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vereinbar sein.⁹ Dies gilt für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 2 Absatz 3 UStG) und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (§ 12 Absatz 2 UStG) ebenso wie für die Regelungen zum Besteuerungsverfahren (§ 18 UStG) und zur Umsatzsteuerkontrolle (§ 18a UStG). Wird das Unionsrecht nicht oder nicht vollständig in nationales Recht umgesetzt, droht ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof.

⁹ Mehrwertsteuersystem-Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006, Amtsblatt EU 2006 Nummer L 347, Seite 1.

3 Stand der Umsetzung wichtiger Reformvorhaben

3.1 Ermäßigter Umsatzsteuersatz

3.1.1 Grundlegende Überarbeitung empfohlen

Der Bundesrechnungshof unterrichtete das Parlament und die Bundesregierung am 28. Juni 2010 mit einem Sonderbericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz. In dem Bericht führte er zahlreiche Beispiele unterschiedlicher Leistungen und Güter auf, um die aktuellen Defizite und Schwachstellen bei den Ermäßigungstatbeständen deutlich zu machen. Die Beispiele reichten von dem ermäßigten Steuersatz für „Außer-Haus-Umsätze“, Reit- und Rennpferde und Heimtierfutter, über die Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken, der Saunanutzung als Heilbehandlung, bis hin zum Verkauf von Feinschmeckerprodukten, Blättern, Zweigen und Gräsern.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes waren die Ermäßigungen

- häufig nicht mehr zeitgemäß und in sich widersprüchlich,
- nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand umzusetzen und zu kontrollieren sowie
- vom Regelsteuersatz vielfach nicht klar abgrenzbar.

Darüber hinaus wurden sie zu Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen genutzt und standen teilweise im Widerspruch zum Unionsrecht.

Aufgrund seiner Erkenntnisse empfahl der Bundesrechnungshof, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Nur so könnten Abgrenzungsschwierigkeiten, missbräuchliche Gestaltungen oder Wettbewerbsverzerrungen künftig vermieden werden. Dabei sollte nicht der einzelne Ermäßigungstatbestand im Vordergrund stehen, sondern der Ermäßigungskatalog als Ganzes. Alle Erleichterungen sollten darauf untersucht werden, ob sie den Kriterien der Klarheit, Nachvollziehbarkeit und Steuergerechtigkeit nach wie vor Stand halten. Dies könnte einen wesentlichen Beitrag dazu leisten, die Steuererhebung zu vereinfachen und ein klares, unionsrechtskonformes und zielgenaues System der ermäßigten Umsatzsteuersätze zu schaffen.

Die angestoßene Reformdebatte zum Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes wurde allgemein begrüßt. Nach ersten Äußerungen des Bundesfinanzministeriums sollte mit entsprechenden Reformüberlegungen noch im Jahr 2010 begonnen werden. Der Bericht des Bundesrechnungshofes wurde im September 2010 im Finanzausschuss und im Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages beraten. Im selben Monat veröffentlichte das Bundesfinanzministerium ein von ihm in Auftrag gegebenes Gutachten der Universität des Saarlandes zur Struktur des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Das Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass

sämtliche Ermäßigungstatbestände mit Ausnahme der Begünstigung für Lebensmittel nicht mehr gerechtfertigt sind.¹⁰

In der Folge berief die Bundesregierung eine Kommission ein, die Vorschläge für eine Reform des ermäßigten Steuersatzes erarbeiten sollte. Der Kommission sollten der Bundesminister der Finanzen, der Bundesminister für Wirtschaft und Technologie, der Chef des Bundeskanzleramtes und die Generalsekretäre der Koalitionsparteien angehören.

3.1.2 Lediglich punktuelle Änderungen vorgenommen

Eine Überprüfung des gesamten Ermäßigungskatalogs und eine grundsätzliche Reform des Systems der ermäßigten Steuersätze wurden nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes bislang nicht weiter verfolgt. Die eigens dazu eingerichtete Kommission zur Reform der Umsatzsteuer hat bis heute nicht getagt. Die konstituierende Sitzung der Kommission war ursprünglich für den 23. Februar 2011 vorgesehen; sie wurde aus terminlichen Gründen aber mehrfach verschoben.¹¹ Ein neuer Termin für die Auftaktsitzung stand Mitte März 2012 immer noch nicht fest. Mit konkreten Ergebnissen dürfte deshalb in dieser Legislaturperiode nicht mehr zu rechnen sein. Auch nach Einschätzung des Bundesfinanzministers ist mit einer raschen Mehrwertsteuerreform nicht zu rechnen, da es derzeit „nicht den Hauch einer Chance für eine Mehrheit in Bundestag und Bundesrat“ gebe. Solange müsse man sich auch mit „absurden Fragen“ herumschlagen.¹² Beim ermäßigten Steuersatz wurden bislang lediglich punktuelle Änderungen vorgenommen. So wurde die Steuerermäßigung für die Personenbeförderung mit Schiffen nach Auslaufen der bis zum 31. Dezember 2011 befristeten Übergangsregelung nach 27 Jahren nicht mehr verlängert. Für Lieferungen von Renn- und Reitpferden musste die Steuerermäßigung aufgrund einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes¹³ in einem gegen Deutschland geführten Vertragsverletzungsverfahren zum 1. Juli 2011 aufgehoben werden. Andernfalls wären Strafzahlungen in zweistelliger Millionenhöhe angefallen. Zum ermäßigten Steuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke sind Änderungen im Jahressteuergesetz 2013¹⁴ vorgesehen.

10 Ismer/Kaul/Rath, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regelsteuersatz und ermäßigten Steuersätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, Saarbrücken 2010, Kurzfassung in: DStR 2010, 1970.

11 Vgl. die Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs im Bundesfinanzministeriums Harmut Koschyk vom 2. September 2011 auf eine schriftliche Frage der Bundestagsabgeordneten Sabine Bätzing-Lichtenthäler, Bundestagsdrucksache 17/6954 Nr. 43.

12 Wirtschaftswoche online vom 12. März 2012, „Reform der Mehrwertsteuer wird dauern“, www.wiwo.de.

13 Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 12. Mai 2011, C-453/09.

14 Der Deutsche Bundestag hat den Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 am 25. Oktober 2012 nach der abschließenden Beratung in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (Bundestagsdrucksache 17/11190) angenommen. Im Bereich des ermäßigten Steuersatzes für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke ist zurzeit ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland anhängig.

3 Stand der Umsetzung wichtiger Reformvorhaben

Die vom Bundesrechnungshof aufgezeigten grundsätzlichen Defizite und Schwachstellen bei den Ermäßigungstatbeständen (vgl. Tz. 3.1) haben weiterhin Bestand.

Der Bundesbeauftragte hält es für geboten, die empfohlene Überprüfung des gesamten Ermäßigungskatalogs nicht länger aufzuschieben.

3.2 Umsatzsteuerkontrolle im Binnenmarkt

3.2.1 Sicherstellung des Kontrollverfahrens empfohlen

Mit der Einführung des europäischen Binnenmarktes zum 1. Januar 1993 entfielen die Grenzkontrollen für Warenbewegungen im Gemeinschaftsgebiet. Amtliche Nachweise für den grenzüberschreitenden Warenverkehr werden seitdem nicht mehr erstellt. Trotz dieses Systemwechsels blieb die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den EU-Mitgliedstaaten nach dem Bestimmungslandprinzip – wenn auch in anderer Form – erhalten. Daneben wurde ein Umsatzsteuer-Binnenmarkt-Kontrollverfahren installiert. Kernelemente dieses Verfahrens sind:

- die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an Unternehmer,
- die Verpflichtung der Unternehmer, die von ihnen ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen unter Angabe der ihnen sowie der dem Erwerber erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in Zusammenfassenden Meldungen anzugeben sowie
- der automationsgestützte Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten über die so gewonnenen Daten.

Der Bundesrechnungshof berichtete dem Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages in seinem Bericht nach § 88 Absatz 2 Bundeshaushaltsordnung vom 6. Oktober 2011 über das Kontrollverfahren im Umsatzsteuer-Binnenmarkt. Er wies darauf hin, dass das seit 18 Jahren in Deutschland grundsätzlich unveränderte Verfahren dringend verbessert und an den technischen Fortschritt angepasst werden muss. So stellte der Bundesrechnungshof fest, dass die Kontrolle der innergemeinschaftlichen Lieferungen in Zusammenfassenden Meldungen und Umsatzsteuererklärungen für alle Beteiligten sehr aufwendig ist. Darüber hinaus wurden die aus beiden Meldungen gewonnenen Daten nicht systematisch überprüft, obwohl dies ohne weiteres technisch möglich und rechtlich zulässig gewesen wäre. Reformvorschläge einer im Jahr 2006 eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe wurden bislang nicht umgesetzt.

Der Bundesrechnungshof empfahl ein einfaches und wenig verwaltungsaufwendiges Verfahren.¹⁵ Nach seiner Ansicht sollten die zur Verfügung stehenden Daten aus den Zusammenfassenden Meldungen mit den Angaben in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen automationsgestützt abgeglichen und mit den anderen EU-Mit-

¹⁵ Bemerkung des Bundesrechnungshofes zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes aus dem Jahr 2012 zur Entwicklung des Einzelplans 60 – Wesentliche Steuereinnahmehbereiche.

gliedstaaten ausgetauscht werden.¹⁶ Er hielt es für notwendig, dass das Verfahren zur Kontrolle des Umsatzsteuer-Binnenmarktes alsbald reformiert wird. Das Bundesfinanzministerium teilte im Wesentlichen diese Einschätzung. Nach seiner Auffassung sollten aber zunächst die Ergebnisse einer weiteren Bund-LänderArbeitsgruppe abgewartet werden. Der Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nahm den Bericht des Bundesrechnungshofes im November 2011 zur Kenntnis.¹⁷

3.2.2 Umsatzsteuer-Voranmeldung und Zusammenfassende Meldung nicht zusammengeführt

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes hat die beauftragte Bund-Länder-Arbeitsgruppe im April 2012 ihren Abschlussbericht vorgelegt und darin konkrete Vorschläge zur Verbesserung beim Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren und dem Meldeverfahren bei der Zusammenfassenden Meldung unterbreitet. Das Bundesfinanzministerium teilt fachlich die Auffassung der Arbeitsgruppe und unterstützt ihre Vorschläge. Sie würden sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung die größtmöglichen Vorteile gegenüber den derzeit bestehenden Regelungen bieten und gleichzeitig Nachteile soweit wie möglich vermeiden.

Eine abschließende Entscheidung der zuständigen Gremien zu den Lösungsansätzen steht noch aus. Das Bundesfinanzministerium geht davon aus, dass die Vorschläge nicht vor dem Jahr 2015 umgesetzt werden.

Die für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr erforderliche Zusammenfassende Meldung und die Umsatzsteuer-Voranmeldung werden damit weiterhin nicht automationsgestützt abgeglichen.

Der Bundesbeauftragte hält es für notwendig, das in Deutschland seit dem Jahre 1993 unverändert bestehende Verfahren zur Kontrolle des Umsatzsteuer-Binnenmarktes zügig zu reformieren.

3.3 Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

3.3.1 Nationale Neuregelung notwendig

Wenn sich die öffentliche Hand im privatwirtschaftlichen Bereich betätigt, tritt sie in Konkurrenz zu privaten Unternehmen. Unabhängig davon, ob dies ordnungspolitisch erwünscht ist, darf sie dabei aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit keinen Steuervorteil erhalten. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist für die Umsatzbesteuerung im europäischen Recht verankert. Das nationale Steuerrecht muss diesen Vorgaben genügen. Das bedeutet, dass alle Leistungen von

16 Gemeinsamer Bericht des Bundesrechnungshofes und der Rechnungshöfe von Belgien und den Niederlanden zum innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerbetrug vom 12. März 2009 (deutsche Fassung).

17 Beratung im Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages am 10. November 2011, TOP 28.

3 Stand der Umsetzung wichtiger Reformvorhaben

juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die in Konkurrenz am Markt angeboten werden, zu besteuern sind.

Der Bundesrechnungshof hatte in seinem Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung vom 2. November 2004 auf verwaltungsmäßige, strukturelle und gemeinschaftsrechtliche Probleme hingewiesen, die bei der derzeitigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bestehen. So waren juristische Personen des öffentlichen Rechts in vielen Bereichen auch dann nicht besteuert worden, wenn sie im Wettbewerb mit privaten Konkurrenten Leistungen angeboten hatten. Dieser Umstand verzerrt den Wettbewerb zum Nachteil privater Anbieter und steht mit dem Unionsrecht nicht in Einklang.

Der Bundesrechnungshof hatte empfohlen, die derzeitige Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand grundlegend zu überdenken und das nationale Steuerrecht an die unionsrechtlichen Vorgaben anzupassen. Dabei hatte er sich für eine rasche Angleichung ausgesprochen, um Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof zu vermeiden. Das Bundesfinanzministerium richtete daraufhin eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe ein. Konkrete Ergebnisse lagen bis Anfang 2007 nicht vor.

Aus diesem Grund wies der Bundesrechnungshof in seinen Bemerkungen 2007 Nummer 50 erneut auf die mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand hin. Er vertrat die Auffassung, dass die von ihm bereits im Jahr 2004 aufgezeigten Probleme fortbestehen und der Handlungsbedarf durch eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom Sommer 2006 noch drängender geworden sei. Er hielt eine nationale Neuregelung, die eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sicherstellt, aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen neuen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Bundesfinanzhofes für nicht länger aufschiebbar.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat die Bemerkung zustimmend zur Kenntnis genommen und dem Bundesfinanzministerium eine Berichtspflicht auferlegt. Auf Vorschlag des Bundesfinanzministeriums wurde daraufhin im September 2010 eine neue Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand“ eingerichtet. Diese sollte prüfen, welche Notwendigkeiten und Möglichkeiten bestehen, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen.

3.3.2 Mangelnde Umsatzbesteuerung besteht fort

Das Bundesfinanzministerium informierte den Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages in mehreren Berichten über den Stand der Beratungen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes legte die Arbeitsgruppe im Februar 2012 ihren Abschlussbericht vor. Darin kommt sie zum Ergebnis, dass die nationalen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand den unionsrechtlichen Vorgaben nicht gerecht werden. Sie sprach sich dafür aus, die Umsatzbesteuerung insoweit auf eine unionsrechtliche Grundlage zu stellen. Das Bundesfinanzministerium sah aus fachlicher Sicht keine Alternativen zu den Vor-

schlägen der Arbeitsgruppe. Im Juni 2012 berichtete das Bundesfinanzministerium dem Rechnungsprüfungsausschuss über den aktuellen Sachstand ohne ein konkretes Datum für die abschließende Befassung zu nennen. Danach sollen sich die Abteilungsleiter (Steuer) nochmals mit der Angelegenheit befassen und entscheiden, ob die bisherigen Ergebnisse ausreichend sind oder ob im Hinblick auf die möglichen Folgen für die öffentliche Hand eine vertiefte Prüfung der Auswirkung der Vorschläge auf Bund, Länder und Kommunen sinnvoll wäre. Der Rechnungsprüfungsausschuss nahm den Bericht des Bundesfinanzministeriums in seiner Sitzung am 28. September 2012 zur Kenntnis.

Nach Ansicht des Bundesbeauftragten bestehen die vom Bundesrechnungshof aufgezeigten Probleme bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand unverändert fort. Neue Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes¹⁸ und die inzwischen gefestigte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes¹⁹ verdeutlichen, dass der Handlungsbedarf noch drängender geworden ist. Da die öffentliche Hand zahlreiche wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, die davon betroffen sind, bestehen für die verschiedenen öffentlichen Haushalte insoweit Rechts- und Planungsunsicherheiten, die mit erheblichen finanziellen Risiken verbunden sein können. Der Bundesbeauftragte hält eine nationale Neuregelung für notwendig, um eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sicherzustellen und Rechtsunsicherheiten zu vermeiden.

3.4 Umsatzbesteuerung von Vereinen

3.4.1 Rechtsänderungen notwendig

Nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshofes aus dem Jahre 2002 (Urteil vom 21. März 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club) unterliegen Leistungen von Vereinen an ihre Mitglieder der Besteuerung. Das deutsche Umsatzsteuerrecht sieht dagegen grundsätzlich keine Besteuerung vor. Im Ergebnis haben die Vereine ein Wahlrecht, wonach sie die Leistungen an ihre Mitglieder nach den Regelungen des nationalen Rechts oder nach den Regelungen des Gemeinschaftsrechts beurteilen können. Sie können so die für sie jeweils günstigste Besteuerungsvariante wählen.

Beispiel: Sportvereine mit niedrigen Mitgliedsbeiträgen und hohen Investitionen können ihre Leistungen unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung versteuern. Gleichzeitig können sie unter Berufung auf eine insoweit fehlende nationale Steuerbefreiung den vollen Vorsteuerabzug aus ihren Investitionen in Anspruch nehmen. Andere Vereine mit hohen Mitgliedsbeiträgen und niedrigen Investitionen können sich dagegen weiterhin auf die nationalen Nichtbesteue-

18 Vgl. EuGH-Urteile vom 16. September 2008, Rs. C-288/07, *Isle of Wight*, und vom 4. Juni 2009, Rs. C-102/08, *Salix*.

19 Vgl. BFH-Urteile vom 20. August 2009, V R 70/05, vom 17. März 2010, XI R 17/08, vom 15. April 2010, V R 10/09, vom 2. März 2011, XI R 65/07, vom 3. März 2011, V R 23/10, vom 10. November 2011, V R 41/10 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Beistandsleistungen und vom 1. Dezember 2011, V R 1/11.

3 Stand der Umsetzung wichtiger Reformvorhaben

rungsregelungen in den Umsatzsteuer-Richtlinien berufen; so wird eine Besteuerung ihrer Leistungen vermieden, wenn dies für sie günstiger ist.

Seit Anfang 2005 lag ein umfassendes Konzept von Bund und Ländern zur Anpassung des nationalen Umsatzsteuerrechts bei Vereinen vor. Bund und Länder hatten das Konzept aber bis Ende 2009 nicht umgesetzt. Vielmehr hatten sie die bisherige Rechtslage unter Hinweis auf noch zu klärende Anschlussfragen beibehalten.

Der Bundesrechnungshof wies in seinen Bemerkungen 2009 Nummer 15 – weitere Prüfungsergebnisse – darauf hin, dass Vereine derzeit wählen können, ob sie Leistungen an ihre Mitglieder besteuern oder nicht. Ursache für diese Wahlmöglichkeit ist, dass europarechtliche Vorgaben bislang unzureichend in nationales Recht umgesetzt worden sind. Der Bundesrechnungshof machte deutlich, dass die fehlende Anpassung zu erheblichen Steuerausfällen für den Fiskus führt. Er empfahl dem Bundesfinanzministerium deshalb, auf der Grundlage des vorgelegten Konzepts unverzüglich auf die notwendigen Rechtsänderungen hinzuwirken.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages nahm die Bemerkung des Bundesrechnungshofes im Mai 2010 zustimmend zur Kenntnis. Er bat das Bundesfinanzministerium eine Stellungnahme zu dem Bund-Länder-Konzept abzugeben.

3.4.2 Begünstigende Regelungen nicht angepasst

Das Bundesfinanzministerium berichtete dem Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages im September 2010, dass die Arbeiten zur Anpassung der nationalen Umsatzsteuerregelungen für Vereine an die Vorgaben des Unionsrechts noch nicht abgeschlossen werden konnten. Die Erörterungen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe würden fortgeführt. Im April 2011 teilte das Bundesfinanzministerium mit, dass die fachlich gebotenen Arbeiten zwischenzeitlich abgeschlossen seien. Die für Umsatzsteuerfragen zuständigen Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hätten den erarbeiteten Vorschlägen zur Änderung von Umsatzsteuergesetz und Umsatzsteueranwendungserlass im März 2011 zugestimmt. Durch die vorgeschlagene Anpassung des nationalen Umsatzsteuerrechts an die Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sowie die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Bundesfinanzhofes werde die Diskrepanz zwischen Unionsrecht und nationalem Umsatzsteuerrecht aufgehoben. Dadurch würden im Ergebnis die vom Bundesrechnungshof angesprochenen Steuerausfälle künftig vermieden. Die umfangreichen Änderungsvorschläge seien der Leitung des Bundesfinanzministeriums zur Billigung zugeleitet worden.

Das Bundesfinanzministerium entschied im Oktober 2011, dass das Thema im Februar 2012 nochmals durch die Abteilungsleiter (Steuer) erörtert werden soll. Dem Rechnungsprüfungsausschuss wurde ein Zwischenbescheid erteilt, in dem das Bundesfinanzministerium mitteilte, dass die umfangreichen Vorschläge zur Anpassung des nationalen Umsatzsteuerrechts für Vereine derzeit noch geprüft werden. Im Juni 2012 berichtete das Bundesfinanzministerium, dass sich die Abteilungsleiter (Steuer) inzwischen mit den Änderungsvorschlägen befasst haben. Sie hätten den Beschluss der Referatsleiter bestätigt und hielten eine gesetzliche

Umsetzung der Vorschläge für geboten. Ob und wie diese umgesetzt werden sollen, werde im Hinblick auf die große Bedeutung der Vereine weiter intensiv geprüft, um ungewollte Folgen zu verhindern. Der Rechnungsprüfungsausschuss nahm den Bericht des Bundesfinanzministeriums in seiner Sitzung am 28. September 2012 zur Kenntnis und forderte das Ministerium auf, Vorschläge für eine entsprechende Gesetzesänderung bei nächster Gelegenheit in Abstimmung mit den Ländern dem Gesetzgeber zuzuleiten.

Nach Auffassung des Bundesbeauftragten sollten die notwendigen Rechtsanpassungen baldmöglichst vorgenommen werden, um weitere Steuerausfälle zu vermeiden.

3.5 Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung

3.5.1 Verbesselter Einsatz steuerlicher Datenbanken erforderlich

Bund und Länder wollen den Umsatzsteuerbetrug wirksam bekämpfen. Hierzu haben sie u. a. die Datenbank ZAUBER eingerichtet und das Verfahren LUNA geschaffen. In ZAUBER erfassen die Finanzverwaltungen von Bund und Ländern Daten über Betrugsfälle und über daran beteiligte Personen. Mit LUNA können die Finanzämter bundesweit auf Grundinformationsdaten der Steuerpflichtigen zugreifen.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass bei ZAUBER weder die Suchfunktion noch die Darstellung der Ergebnisse und das Zugangssystem den Bedürfnissen der Beschäftigten in den Finanzämtern entsprachen. Darüber hinaus nahmen die Finanzämter nicht alle Sachverhalte in die Datenbank auf, obwohl die Voraussetzungen dafür vorlagen. Der Bundesrechnungshof nahm die Feststellungen in seine Bemerkungen 2011 Nr. 86 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes auf und empfahl dem Bundesfinanzministerium, darauf hinzuwirken, dass alle einschlägigen Fälle auch tatsächlich in ZAUBER eingetragen werden. Darüber hinaus sollte die Datenbank in technischer Hinsicht an die Erfordernisse der Praxis angepasst werden. Er regte weiterhin an, die Systeme ZAUBER und LUNA alsbald zu verknüpfen, um den Finanzämtern einen einheitlichen und einfachen Zugriff auf alle relevanten Daten zu ermöglichen. Seit dem Jahr 2007 plant das Bundesfinanzministerium eine solche Verknüpfung. Bislang wurde dies aber noch nicht umgesetzt.

Das Bundesfinanzministerium teilte mit, dass es die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes aufgegriffen habe. Es habe sich gegenüber den Ländern dafür eingesetzt, die erforderlichen Eintragungen in die Datenbank ZAUBER künftig in vollem Umfang vorzunehmen. Zudem wolle es in den zuständigen Gremien auf eine technische Verbesserung der Datenbank hinwirken. Die Anbindung von ZAUBER an das Verfahren LUNA sei bereits beauftragt; die Einbindung weiterer, beim Bund geführter Datenbanken, sei geplant. Der Bundesrechnungshof bewertete die Absicht zunächst positiv und kündigte an, auch künftig darauf zu achten, dass die Datenbanken zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung wirksam eingesetzt werden können.

3.5.2 Fortschritt nicht feststellbar

Die Anbindung der Datenbank ZAUBER an LUNA erfordert zunächst vorbereitende Arbeiten. Hierzu hatte das für das Verfahren LUNA zuständige Bundesland mitgeteilt, dass diese im Jahr 2011 nicht mehr realisiert werden können. Die Weiterarbeit an dem Projekt werde sich wohl auf das Jahr 2012 verschieben. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes konnte selbst das Bundesfinanzministerium im April 2012 nicht absehen, wann die von ihm beauftragten Maßnahmen umgesetzt werden. Nach seiner Einschätzung wird das Projekt voraussichtlich nicht mehr in dieser Legislaturperiode verwirklicht werden können. Die Umsatzsteuerkontrolle ist damit weiterhin zeit- und arbeitsaufwendig. Nach Auffassung des Bundesbeauftragten sollte das Bundesfinanzministerium nachdrücklich darauf hinwirken, dass die Anbindung der Datenbank ZAUBER – und ggf. weiterer Datenbanken – an LUNA ohne weitere Verzögerung umgesetzt wird. Nur so kann die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs erleichtert und verbessert werden.

4 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

Seit Veröffentlichung der oben aufgeführten Berichte und Bemerkungen des Bundesrechnungshofes sind zum Teil mehr als sieben Jahre vergangen, ohne dass sich der Status quo wesentlich geändert hätte. Das Bundesfinanzministerium hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes in den genannten Bereichen überwiegend nicht aufgegriffen bzw. sie in Arbeitsgruppen überwiesen. Obwohl die Arbeitsgruppen ihre Tätigkeit zum Teil bereits seit längerer Zeit beendet haben, ist über deren Ergebnisse bis heute noch nicht abschließend entschieden worden. Im Falle des ermäßigten Umsatzsteuersatzes hat die von der Bundesregierung eingesetzte Kommission ihre Arbeit bislang noch nicht aufgenommen. Die angekündigten Maßnahmen zur Verbesserung der steuerlichen Datenbanken zur Betrugsbekämpfung sind ebenfalls nicht umgesetzt. Auch das Jahressteuergesetz 2013²⁰ sieht zu den genannten umsatzsteuerlichen Reformbereichen keine Änderungen vor.

Der Bundesbeauftragte sieht im Bereich der Umsatzsteuer einen unverändert dringenden Handlungs- und Reformbedarf. Weitere Verzögerungen bei der Umsetzung notwendiger Maßnahmen sind zum Teil mit erheblichen Steuerausfällen verbunden und können außerdem zu hohen Strafzahlungen aufgrund von Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof führen. Auch fällt weiterhin unnötiger Bürokratieaufwand an. Er hält es deshalb für geboten, die vom Bundesrechnungshof empfohlenen Maßnahmen umzusetzen und das Umsatzsteueraufkommen durch ein einfaches, unionsrechtskonformes und zielgenaues Umsatzsteuerrecht sowie eine wirksame Kontrolle nachhaltig zu sichern. So können zusätzliche Steuereinnahmen in Milliardenhöhe erzielt²¹, die Steuererhebung erheblich vereinfacht und bestehende Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden.

Die Bundesregierung äußerte sich in ihrer Stellungnahme zu den Plänen der Europäischen Kommission zur Reform des Mehrwertsteuersystems²² zwar erneut

20 Vgl. Gesetzentwurf vom 23. Mai 2012, Bundestagsdrucksache 17/10000. Der Deutsche Bundestag hat den Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 am 25. Oktober 2012 nach der abschließenden Beratung in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (Bundestagsdrucksache 17/11190) angenommen.

21 Vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2011 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Bundestagsdrucksache 17/7600, Nummer 82.

22 Grünbuch der Europäischen Kommission vom 1. Dezember 2010 über die Zukunft der Mehrwertsteuer, KOM (2010) 695 endgültig; Mitteilung der Europäischen Kommission über die Zukunft der Mehrwertsteuer vom 6. Dezember 2011, KOM (2011) 851 endgültig.

4 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

positiv zu einem schrittweisen Abbau bestehender Steuerbefreiungen und zur Einschränkung der Verwendung ermäßigter Steuersätze.²³ Die Reduzierung von Ausnahmen, Optionen und Sonderregelungen könne nach ihrer Auffassung einen wichtigen Beitrag zur Reduzierung der Betrugsanfälligkeit des Mehrwertsteuersystems leisten. Wann entsprechende Maßnahmen und Verbesserungen am geltenden nationalen Umsatzsteuersystem vorgenommen werden sollen, teilte sie in diesem Zusammenhang aber nicht mit.

²³ Stellungnahme der Bundesregierung zum Grünbuch der Europäischen Kommission über die Zukunft der Mehrwertsteuer vom 27. Februar 2012 Bundestagsdrucksache 17/8748 und vom 26. März 2012, Bundestagsdrucksache 17/9225.

5 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums

Das Bundesfinanzministerium wies in seiner Stellungnahme zum Berichtsentwurf des Bundesbeauftragten darauf hin, dass die Überarbeitung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes eines breiten politischen Konsenses bedürfe, der gegenwärtig nicht ersichtlich sei.²⁴ Die Thematik bleibe aber ein wichtiges politisches Thema, über das zu gegebener Zeit erneut diskutiert werde.

Hinsichtlich der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand prüfe die Finanzverwaltung, welche Maßnahmen notwendig seien, um das nationale Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen. Die dazu unterbreiteten Vorschläge einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe würden nunmehr von den übergeordneten Gremien geprüft.

Zu den weiteren Punkten des Berichts hat das Bundesfinanzministerium auf eine Stellungnahme verzichtet. Es erhob gegen die Sachverhaltsdarstellungen des Bundesbeauftragten keine Einwände.

²⁴ Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums vom 7. November 2012, IV A 4 – O 1353/12/10019.

6 Schlussbemerkung

Der Bundesbeauftragte begrüßt die grundsätzliche Bereitschaft des Bundesfinanzministeriums, das Umsatzsteuerrecht im gebotenen Umfang grundlegend zu reformieren. Die bislang vorgenommenen Einzelmaßnahmen und punktuellen Änderungen der Bundesregierung reichen nicht aus, um die aufgezeigten strukturellen Mängel zu beheben. Erforderlich sind vielmehr eine systematische Überprüfung der einzelnen Bereiche und eine konsequente und baldige Umsetzung der erarbeiteten Lösungsvorschläge. Dies ist bislang nur angekündigt, aber nicht vollzogen worden.

Vor diesem Hintergrund möchte der Bundesbeauftragte die Reformdebatte nochmals anstoßen und damit dem Reformprozess neuen Schwung verleihen. Es gilt, Chancen zur Sicherung des Steueraufkommens jetzt zu nutzen und die Umsatzsteuer zukunftsfähig zu machen.

Prof. Dr. Dieter Engels

Präsident des Bundesrechnungshofes
als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung

Anlage 1

Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO

über den ermäßigten Umsatzsteuersatz

– Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung –

28. Juni 2010

Abkürzungsverzeichnis

ABl.EU	Amtsblatt der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FiFo Köln	Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln
JStG	Jahressteuergesetz
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
Rs.	Rechtssache
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH

Inhaltsverzeichnis

	Seite
0 Zusammenfassung	35
1 Vorbemerkung	37
2 Der ermäßigte Umsatzsteuersatz	38
2.1 Rechtliche Grundlagen	38
2.2 Entstehung und Ziele	39
2.3 Umsatzsteueraufkommen und steuerliche Begünstigung	40
2.4 Reformüberlegungen	41
3 Prüfungserkenntnisse	43
3.1 Wesentliche Feststellungen	43
3.2 Begünstigung von Gegenständen unübersichtlich und widersprüchlich	44
3.3 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei „Außer-Haus-Umsätzen“	46
3.4 Abgrenzung bei Kombinationsartikeln schwierig	47
3.5 Begünstigung von Reit- und Rennpferden gemeinschaftsrechtswidrig	48
3.6 Begünstigung für Heimtierfutter und gartenbauliche Erzeugnisse nicht mehr zeitgemäß	49
3.7 Unterschiedliche Besteuerung von Brennholz und Holzabfällen nicht gerechtfertigt	50
3.8 Abgrenzung bei Körperersatzstücken schwierig	51
3.9 Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken gemeinschaftsrechtswidrig	52
3.10 Abgrenzung bei zahntechnischen Leistungen schwierig	53
3.11 Begünstigung der Auftragsforschung privater Forschungseinrichtungen gemeinschaftsrechtswidrig	54
3.12 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei Werkstätten für behinderte Menschen und Integrationsprojekten	55
3.13 Begünstigung von gemeinnützigen Einrichtungen gemeinschaftsrechtswidrig	56
3.14 Saunanutzung nur als Heilbehandlung begünstigt	57
3.15 Begünstigung der Personenbeförderung mit Schiffen nicht mehr gerechtfertigt	57
3.16 Begünstigung der Personenbeförderung mit Drahtseilbahnen nicht sachgerecht	58
3.17 Begünstigung von Beherbergungsleistungen umstritten	59

Anlage 1: Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz

4	Position des Bundesfinanzministeriums	61
5	Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung	62
Anhang 1	Ermäßig besteuerte Leistungen nach § 12 Absatz 2 Nummern 1 bis 11 UStG	64
Anhang 2	Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände nach Anlage 2 zum UStG	66

0 Zusammenfassung

0.1

Das Umsatzsteuergesetz sieht neben dem Regelsteuersatz von 19 % einen ermäßigten Steuersatz von 7 % vor. Ermäßigungen wurden ursprünglich aus sozial-, kultur-, agrar- und verkehrspolitischen Motiven eingeführt. Zweck war, Güter des lebensnotwendigen Bedarfs und bestimmte Leistungen (z. B. öffentlicher Personennahverkehr) zu verbilligen. Die Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz belief sich im Jahre 2008 auf 24,2 Mrd. Euro.

0.2

Einzelne Ermäßigungstatbestände wurden wegen der schwierigen Abgrenzung und systematischer Schwachstellen in der Vergangenheit häufig kritisiert. Gleichwohl kamen weitere Steuerermäßigungen hinzu. Das Bundesfinanzministerium wies in einem Bericht aus dem Jahre 2007 darauf hin, dass viele der ursprünglichen Begründungen keinen Bestand mehr haben. Dennoch gelten fast alle Begünstigungen bis heute unverändert fort. Frühere Gesetzesinitiativen mit dem Ziel, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes einzuschränken, waren nicht erfolgreich (vgl. Tz. 2).

0.3

Der Bundesrechnungshof hat in den letzten Jahren eine Vielzahl von Prüfungen zum Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt. Er stellte dabei u. a. fest, dass die Umsatzsteuerermäßigungen

- schwierig von regelbesteuerten Umsätzen abzugrenzen sind;
- einen hohen Personaleinsatz erfordern, um eine gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen;
- die Finanzverwaltung vor erhebliche Probleme stellen und angemessene Kontrollen nur mit einem enormen Verwaltungsaufwand zu leisten wären;
- häufig sachlich nicht mehr begründet sind;
- zu Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen genutzt werden;
- zum Teil nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen.

Um den Katalog von begünstigten Gegenständen für die Finanzverwaltung handhabbar zu machen, bedurfte es eines 140-Seiten-Schreibens des Bundesfinanzministeriums und zahlreicher Schreiben zu Einzelfragen. Dennoch steht die Finanz-

verwaltung den Abgrenzungsproblemen häufig hilflos gegenüber. In den letzten zehn Jahren ergingen mehr als 300 Gerichtsentscheidungen zum ermäßigten Steuersatz und gegenwärtig sind 14 weitere Verfahren anhängig. Beispielsweise mussten sich die Richter des Bundesfinanzhofes mit der Frage befassen, ob Milcherzeugnisse pflanzlichen Ursprungs Milch oder Milchmischgetränke sind. Das Bundesfinanzministerium musste z. B. darauf hinweisen, dass Trockenmoos (Regelsteuersatz) durch Anfeuchten nicht wieder zu frischem Moos (ermäßigter Steuersatz) wird.

Der wachsende Abstand zwischen Regelsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz hat zudem den Anreiz verstärkt, Leistungen gegenüber den Finanzämtern zum ermäßigten Steuersatz zu erklären (vgl. Tz. 3).

0.4

Dieser Bericht stellt die Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes zu einzelnen Ermäßigungstatbeständen zusammenfassend dar. Die Tatbestände sind beispielhaft und nicht abschließend. Sie reichen von dem ermäßigten Steuersatz für Reit- und Rennpferde, über die Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken, der Saunanutzung als Heilbehandlung, bis hin zum Verkauf von Blättern, Zweigen und Gräsern (vgl. Tzn. 3.2 bis 3.17).

0.5

Der Bundesrechnungshof hält eine einheitliche Besteuerung im Einzelfall für zweckmäßig, um schwierige Abgrenzungsfragen sowie Verwaltungsaufwand zu vermeiden und das Steuerrecht erheblich zu vereinfachen. Eine Beibehaltung von überholten oder gemeinschaftsrechtswidrigen Ermäßigungen wird den Ansprüchen an ein modernes und effizientes Steuerungsinstrument nicht gerecht. Zumindest ist aber eine einfache und klare Systematik für Umsatzsteuerermäßigungen geboten (vgl. Tz. 5).

0.6

Der Bundesrechnungshof empfiehlt daher, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Jede einzelne Begünstigung sollte auf systematische Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden. Soweit damit Mehreinnahmen verbunden sein sollten, wird politisch zu entscheiden sein, wie diese genutzt werden können, z. B. zur Absenkung des Regelsteuersatzes. Darüber hinaus regt der Bundesrechnungshof an, Zielsetzung, Effizienz und Effektivität des ermäßigten Umsatzsteuersatzes regelmäßig zu evaluieren. Dabei sollte auch berücksichtigt werden, dass andere finanzpolitische Instrumente wie direkte Subventionen, Änderungen bei den direkten Steuern oder Sozialtransfers meist zielgenauer wirken als die Steuerermäßigung.

1 Vorbemerkung

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz hat in Deutschland erhebliche finanzwirtschaftliche Bedeutung. Im Jahre 2008 wurden ermäßigt besteuerte Umsätze von über 523 Mrd. Euro getätigt.¹ Damit war eine steuerliche Begünstigung von 24,2 Mrd. Euro verbunden. Der 22. Subventionsbericht der Bundesregierung weist unter den 20 größten Steuervergünstigungen allein vier Umsatzsteuerermäßigungen mit einem Volumen von 3,6 Mrd. Euro aus.²

Seit Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1968 war der ermäßigte Steuersatz häufig Gegenstand der politischen Diskussion. Teilweise waren die Gründe für die Einführung bestimmter Ermäßigungen weggefallen. Gleichwohl kamen weitere Ermäßigungstatbestände hinzu.

Gesetzesinitiativen mit dem Ziel, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes einzuschränken, waren nicht erfolgreich. Auch die derzeitige Bundesregierung sieht Handlungsbedarf beim ermäßigten Umsatzsteuersatz. Nach dem Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und FDP vom 26. Oktober 2009 soll der Katalog der Steuerermäßigungen überprüft werden.

Der Bundesrechnungshof hat eine Vielzahl von Prüfungen zur Anwendung und zum Vollzug des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt. Dabei hinterfragte er bei den einzelnen Ermäßigungen insbesondere

- deren Ziele und Aktualität,
- wie sie in der Verwaltungspraxis umgesetzt und kontrolliert werden,
- ob sie mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind und
- wer steuerlich begünstigt wird.

In diesem Bericht fasst der Bundesrechnungshof seine Prüfungserkenntnisse der letzten Jahre zusammen.

1 Statistisches Bundesamt, Umsatzsteuerstatistik Eckdaten 2008, erschienen 22. März 2010.

2 Ausgewiesen sind die Umsatzsteuerermäßigungen für kulturelle unterhaltende Leistungen, für den öffentlichen Personennahverkehr, für Beherbergungsleistungen und für Umsätze der Zahntechniker. Vgl. 22. Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2007 bis 2010 vom 7. Januar 2010.

2 Der ermäßigte Umsatzsteuersatz

2.1 Rechtliche Grundlagen

Die Umsatzsteuer gehört nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung zu den allgemeinen Verbrauchsteuern. Sie belastet den gesamten privaten und öffentlichen Verbrauch. Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer. Der Unternehmer schuldet die Steuer und führt sie ab, während der Endverbraucher sie über den Preis trägt.

Rechtsgrundlage für die Erhebung der Steuer in Deutschland ist das Umsatzsteuergesetz (UStG). Die nationalen Regelungen müssen mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) vereinbar sein.³ Hierin ist festgelegt, auf welche Leistungen die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz anwenden dürfen.⁴ Wird das Gemeinschaftsrecht nicht oder nicht vollständig in nationales Recht umgesetzt, droht ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH).

Das UStG sieht zwei Steuersätze vor: den allgemeinen Steuersatz von 19 % (Regelsteuersatz, § 12 Absatz 1 UStG) und einen ermäßigten Steuersatz von 7 % (§ 12 Absatz 2 UStG). In der Vergangenheit änderte der Gesetzgeber die Umsatzsteuersätze mehrfach. Sie haben sich seit dem Jahre 1968 beim Regelsteuersatz nahezu verdoppelt.

Tabelle 1: Umsatzsteuersätze in Deutschland in den Jahren 1968 bis 2010

Zeitraum	Regelsteuersatz	Ermäßigter Steuersatz
	Prozent	
01.01.1968 bis 30.06.1968	10	5
01.07.1968 bis 31.12.1977	11	5,5
01.01.1978 bis 30.06.1979	12	6
01.07.1979 bis 30.06.1983	13	6,5
01.07.1983 bis 31.12.1992	14	7
01.01.1993 bis 31.03.1998	15	7
01.04.1998 bis 31.12.2006	16	7
ab 01.01.2007	19	7

³ MwStSystRL 2006/112/EG vom 28. November 2006, ABl.EU 2006 Nr. L 347, S. 1.

⁴ Die Begriffe Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer werden in Deutschland synonym verwendet.

2 Der ermäßigte Umsatzsteuersatz

Die meisten Umsätze unterliegen dem Regelsteuersatz; ein ermäßigter Steuersatz gilt für die Lieferungen und Vermietungen der Gegenstände aus der Anlage 2 zum UStG (z. B. land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, Lebensmittel, bestimmte Hilfsmittel für Kranke, Kunstgegenstände, vgl. Anhang 2 des Berichts) sowie für bestimmte andere Leistungen (z. B. kulturelle Leistungen und die Beförderung im Personennahverkehr, vgl. Anhang 1 des Berichts).⁵ Allein die Anlage 2 umfasst 54 Kategorien von begünstigten Gegenständen.

Die Abgrenzung der nach Anlage 2 begünstigten Gegenstände wird anhand des Zolltarifs vorgenommen. Die Bindung an die zolltarifliche Einordnung soll Schwierigkeiten bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Gegenstände vermeiden. Fällt ein Gegenstand unter eine in Anlage 2 genannte Zolltarifnummer, ist seine Lieferung ermäßigt zu besteuern. Dies gilt nicht, wenn dieser Gegenstand ausdrücklich von der Steuerermäßigung ausgenommen ist.⁶ Einzelheiten zur Anwendung erläutert ein 140-seitiges BMF-Schreiben.⁷ Bei Zweifeln können Zolltarifauskünfte bei den Zolltechnischen Prüf- und Lehranstalten eingeholt werden. Der ermäßigte Steuersatz stellt eine Ausnahme im geltenden Umsatzsteuersystem dar. Die Begünstigungen sind deshalb nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofes (BFH) eng auszulegen.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) führte im Jahre 1999 aus, dass eine Begünstigung bestimmter Unternehmer nach der Konzeption der überwältzaren Umsatzsteuer nicht erlaubt ist. Systemgerecht seien danach nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht im Interesse einzelner Unternehmensgruppen.⁸

2.2 Entstehung und Ziele

Der ermäßigte Steuersatz wurde mit dem Übergang zum Mehrwertsteuersystem durch das UStG vom 29. Mai 1967⁹ eingeführt. Sinn und Zweck dieser Regelung war nach dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963, „bestimmte Güter des lebensnotwendigen Bedarfs“ aus sozialpolitischen Gründen zu verbilligen.¹⁰

5 Das Gemeinschaftsrecht sieht einen Normalsatz von mindestens 15 % und einen oder zwei ermäßigte Steuersätze von mindestens 5 % vor (Artikel 93 bis 129 sowie Anhang III MwStSystRL).

6 Beispiel: Lebende Pferde aus Position 0101, ausgenommen Wildpferde (Ild. Nr. 1 Buchstabe a der Anlage 2 zum UStG).

7 BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638.

8 Beschluss des BVerfG vom 10. November 1999, 2 BvR 1820/92, BStBl. 2000 II, S. 158.

9 GBl. I, S. 545, in Kraft getreten ab dem 1. Januar 1968.

10 Bundestagsdrucksache IV/1590, S. 16 f. Die Umsatzsteuer gilt als regressiv, d. h. sie belastet niedrige Einkommen relativ stärker als hohe. Dies liegt daran, dass Haushalte mit niedrigen Einkommen nahezu ihre gesamten Geldmittel für Konsumgüter ausgeben müssen. Bei steigenden Einkommen sinken dagegen der Anteil des Konsums am Gesamteinkommen und damit auch die anteilige Steuerlast. Vgl. Weber, „Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Ein untaugliches sozialpolitisches Instrument“, DB 2007, S. 1997. Siehe dazu auch Leipold, „Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer“, UR 2009, 584.

Neben den Lebensmitteln nahm der Gesetzgeber aus agrarpolitischen Gründen weitere landwirtschaftliche Erzeugnisse in die Anlage der ermäßigt besteuerten Gegenstände auf. Aus kultur-, agrar- und verkehrspolitischen Motiven wurden neun zusätzliche Ermäßigungen geschaffen. Dazu gehörten beispielsweise die Leistungen der Theater, der gemeinnützigen Körperschaften sowie der Personenahverkehr. Außerdem sollten etwaige, mit der Systemumstellung verbundene Preiserhöhungen vermieden werden.

Das Bundesfinanzministerium weist in einem Bericht aus dem Jahre 2007 darauf hin, dass nicht alle Gründe, die vor rund 40 Jahren für einzelne Vergünstigungen ausschlaggebend waren, bis heute Bestand haben.¹¹ Dennoch gelten fast alle diese Begünstigungen bis heute unverändert fort.

2.3 Umsatzsteueraufkommen und steuerliche Begünstigung

Die Umsatzsteuer ist die wichtigste Einnahmequelle des Bundes. Sie beträgt rund ein Drittel seiner Gesamteinnahmen. Ihr Aufkommen stieg in den Jahren 2004 bis 2008 von 137,4 Mrd. Euro auf 176,0 Mrd. Euro.¹² Davon entfielen in den Jahren 2004 bis 2006 etwa 9 % auf den ermäßigten Steuersatz.¹³ Der Regelsteuersatz wurde im Jahre 2007 von 16 auf 19 % erhöht. Der Anteil des ermäßigten Steuersatzes ist dadurch nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes auf 8 % des gesamten Umsatzsteueraufkommens gesunken. Das Volumen der steuerlichen Begünstigung erhöhte sich deutlich. Es stieg im Jahre 2007 um rund ein Drittel auf 23,3 Mrd. Euro und im Jahre 2008 auf 24,2 Mrd. Euro.¹⁴ Im Einzelnen vgl. die nachstehende Tabelle:

11 Bericht des Bundesfinanzministeriums über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007, S. 11.

12 Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 4, Finanzen und Steuern. Der deutliche Anstieg des Umsatzsteueraufkommens im Jahre 2007 beruht auf der Erhöhung des Regelsteuersatzes zum 1. Januar 2007 von 16 auf 19 % (vgl. Tabelle 2).

13 Bundestagsdrucksache 16/1349 Nr. 49.

14 Das Bundesfinanzministerium ging in seinem Bericht vom 30. Oktober 2007 von einem Anteil des ermäßigten Steuersatzes am Gesamtaufkommen von voraussichtlich 11,2 Mrd. Euro für das Jahr 2007 aus. Daraus ergibt sich rechnerisch eine Begünstigung von 19,2 Mrd. Euro. Weber spricht in seinem Aufsatz von 21,5 Mrd. Euro Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz seit Erhöhung des Regelsteuersatzes auf 19 %, vgl. Weber, a.a.O.

2 Der ermäßigte Umsatzsteuersatz

Tabelle 2: Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz in den Jahren 2004 bis 2008

	2004	2005	2006	2007	2008
	Mrd. Euro				
Umsatzsteueraufkommen (Endverbrauch)	137,4	139,7	146,7	169,6	176,0
Aufkommen ermäßigter Steuersatz	12,4	12,6	13,2	13,6	14,1
Steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz	15,9	16,2	17,0	23,3	24,2

Durch die einseitige Erhöhung des Regelsteuersatzes zum 1. Januar 2007 hat sich der Abstand zum ermäßigten Steuersatz weiter vergrößert. Der steuerliche Vorteil stieg damit von 9 auf 12 %-Punkte.

2.4 Reformüberlegungen

Das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) untersuchte im Oktober 2004 im Auftrag des Bundesfinanzministeriums, wie sich die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes auswirken würde.¹⁵ Das ZEW stellte fest, dass eine Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Deutschland alle Haushalte zwar wirtschaftlich stärker belasten würde. Die Umverteilungswirkungen wären aber gering. Diese negativen Folgen könnte der Staat zudem ausgleichen, indem er die Umsatzsteuer Mehreinnahmen über Transfers oder steuerliche Entlastungen an die Haushalte zurückgibt.

Das ZEW kam zum Ergebnis, dass sich die Umsatzsteuer als Instrument der Verteilungspolitik nicht eigne. Es mangle ihr an Zielgenauigkeit. Eine Differenzierung des Umsatzsteuersatzes lasse sich verteilungspolitisch somit nicht rechtfertigen. Direkte Transfers oder eine Veränderung des Einkommensteuertarifs versprächen nach Auffassung des ZEW deutlich stärkere Effekte. Die Umsatzsteuerermäßigung sei von ihrer Wirkungsweise eher eine Branchensubvention.

Auch die Bundesregierung hielt im Jahre 2007 den ermäßigten Umsatzsteuersatz als politisches Steuerungselement für wenig geeignet. Es könne nicht sichergestellt werden, dass die Steuerermäßigung über entsprechende Preissenkungen an den Endverbraucher weitergegeben werde.¹⁶

Die EU-Kommission vertrat in ihrer Mitteilung vom 5. Juli 2007 an den Rat und das Europäische Parlament die Auffassung, dass die derzeitige Struktur der Mehrwertsteuersätze und insbesondere die ermäßigten Mehrwertsteuersätze verein-

¹⁵ Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim, „Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes“, Gutachten, Oktober 2004, Kurzfassung des Gutachtens unter www.zew.de.

¹⁶ Vgl. Bericht des Bundesfinanzministeriums vom 30. Oktober 2007.

facht und rationalisiert werden müssten.¹⁷ Die Mitteilung basierte auf einer Studie der Copenhagen Economics ApS vom 21. Juni 2007 über die Erfahrungen mit dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz in anderen EU-Mitgliedstaaten.¹⁸ Die EU-Kommission veröffentlichte sowohl die Ergebnisse dieser Untersuchung als auch Überlegungen zum weiteren Vorgehen bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen. Danach wäre wirtschaftlich betrachtet ein einheitlicher Mehrwertsteuersatz pro Mitgliedstaat die beste Handlungsalternative. Dies brächte gegenüber der jetzigen Situation Vorteile für den Endverbraucher. Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt würden verringert und die Regelungen vereinfacht. Auch die Kosten für die Unternehmen würden sinken.

Dennoch nahm die EU-Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie an, nach der weitere Bereiche durch die Mitgliedstaaten ermäßigt besteuert werden können.¹⁹ So sollten das Wohnungswesen, Dienstleistungen im Gaststättengewerbe und Verpflegungsdienstleistungen sowie lokal erbrachte Dienstleistungen einschließlich der arbeitsintensiven Dienstleistungen einbezogen werden. Der Rat nahm die Richtlinie 2009/47/EG zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze am 5. Mai 2009 an.²⁰

17 Mitteilung der Europäischen Kommission vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, SEC (2007), 910, KOM (2007) 380 endgültig. Vgl. auch Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 5. Juli 2007, IP/07/1017, http://ec.europa.eu/index_de.htm.

18 Siehe dazu unter <http://www.copenhageneconomics.com>.

19 Vgl. KOM (2008) 428 sowie die Pressemitteilung der EU-Kommission IP/08/1109.

20 Vgl. ABl.EU Nr. L 116/18 vom 9. Mai 2009.

3 Prüfungserkenntnisse

3.1 Wesentliche Feststellungen

Der Bundesrechnungshof hat in der Vergangenheit eine Vielzahl von Prüfungen des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt. Im Wesentlichen stellte er dabei fest, dass die Umsatzsteuerermäßigungen

- schwierig von regelbesteuerten Umsätzen abzugrenzen sind;
- einen hohen Personaleinsatz erfordern, um eine gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen;
- die Finanzverwaltung vor Probleme stellen und angemessene Kontrollen nur mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand zu leisten wären;
- teilweise sachlich nicht mehr begründet sind;
- zu Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen genutzt werden;
- teilweise nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen;
- im Ergebnis oftmals zu einer versteckten Subventionierung einzelner Branchen und damit zu Wettbewerbsverzerrungen führen;

nur in wenigen Einzelfällen durch das Bundesfinanzministerium evaluiert wurden. Die Steuerermäßigungen sind insgesamt streitanfällig. Im Zeitraum vom 1. Januar 2000 bis zum 31. Dezember 2009 gab es mehr als 300 Gerichtsentscheidungen zum ermäßigten Steuersatz. Der BFH musste sich beispielsweise mit der Frage befassen, ob Milchersatzprodukte pflanzlichen Ursprungs Milch oder Milchlischgetränke sind und ob die Lieferung von Trinkwasser in verschlossenen 22,5 Liter Behältnissen zum menschlichen Konsum in Betrieben dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.²¹ Gegenwärtig sind 14 Verfahren zum ermäßigten Steuersatz beim BFH anhängig. Strittig ist immer wieder die Abgrenzung zwischen (steuerbegünstigter) Lieferung und (nicht begünstigter) sonstiger Leistung.

Große Schwierigkeiten bereitet zudem die Einordnung der unter die Anlage 2 zum UStG fallenden Gegenstände. Allein hierzu bedarf es eines 140-seitigen Anwendungsschreibens, welches die ermäßigten Steuersätze im Einzelnen erläutert.²² Danach hängt etwa die Begünstigung für Schlachtnebenerzeugnisse (z. B. Tierhäute) davon ab, ob die Erzeugnisse genießbar sind. Dafür müssen sie zur menschlichen Ernährung geeignet sein. Ob die Erzeugnisse tatsächlich für die menschliche Ernährung genutzt werden, ist unerheblich. Tierhäute sind danach begünstigt, wenn sie z. B. als Bindemittel für Fleischkonserven verwendet werden. Bei anderen

21 Vgl. BFH-Urteile vom 9. Februar 2006, V R 49/04, BStBl. 2006 II, S. 694, und vom 24. August 2006, V R 17/04, BStBl. 2007 II, S. 146.

22 BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638.

Verwendungen, die nicht zur menschlichen Ernährung geeignet sind, sind sie nicht begünstigt.

Die Zolltechnischen Prüf- und Lehranstalten haben in den Jahren 2001 bis 2005 knapp 10 000 Anfragen zur Einordnung von Gegenständen bearbeitet.²³ Umfang und Vielschichtigkeit der notwendigen Erläuterungen dürften ein Grund dafür sein, dass die Finanzämter die Verwaltungsanweisungen im Veranlagungsalltag nur unzureichend beachteten. Sie nahmen die erforderlichen Prüfungen allenfalls als besonderes Prüffeld und in Einzelfällen vor, wenn auch nur mit großem Aufwand. Für das Massenverfahren der Umsatzsteuerveranlagung, bei der den Bearbeitern nur eine begrenzte Zeit zur Verfügung steht, sind die Regelungen jedenfalls ungeeignet.

Auch die übrigen Ermäßigungstatbestände unterliegen vielfältigen Abgrenzungsproblemen. Jedes siebte Gerichtsverfahren zum ermäßigten Umsatzsteuersatz befasste sich beispielsweise mit der steuerlichen Begünstigung von Leistungen gemeinnütziger Körperschaften.

Ausgewählte Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes werden im Einzelnen in den nachfolgenden Tzn. 3.2 bis 3.17 beispielhaft ausgeführt.

3.2 Begünstigung von Gegenständen unübersichtlich und widersprüchlich

In der Anlage 2 zum UStG sind 54 Kategorien von begünstigten Gegenständen aufgelistet. Dabei handelt es sich um eine Fülle einzelner Gegenstände, überwiegend um Lebensmittel. Die Lieferungen dieser Gegenstände unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG).

Der Bundesrechnungshof untersuchte, für welche Gegenstände in der Anlage 2 im Einzelnen eine Steuerermäßigung vorgesehen ist. Dabei berücksichtigte er auch das bereits erwähnte 140-seitige Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5. August 2004. Der Bundesrechnungshof stellte u. a. Folgendes fest:

Der ermäßigte Steuersatz gilt nicht nur für die alltäglichen Lebensmittel. Begünstigt werden auch Feinschmeckerprodukte wie Gänseleber, Froschschenkel, Wachteleier, Süßwasserkrebse, Riesengarnelen und Schildkrötenfleisch.²⁴ Trüffel werden mit 7 % besteuert, es sei denn, sie sind mit Essig zubereitet. Dann sind 19 % Umsatzsteuer abzuführen. Speiseeis, Süßwaren, Kartoffelchips und alkoholhaltige Pralinen (z. B. Weinbrandbohnen und Champagnertrüffel) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Dagegen ist für Mineralwasser und einfaches Trinkwasser in Fertigpackungen der volle Steuersatz zu entrichten.

Bei Früchten und Gemüse hängt die Höhe des Steuersatzes davon ab, ob und wie sie verarbeitet sind. Frische Früchte und Gemüse werden ermäßigt besteuert. Dies gilt ebenfalls für dickflüssige Säfte aus pürierten Früchten und Gemüse (sogenannte Ganzfruchtsäfte oder „Smoothies“) sowie Marmeladen aus Früchten.

23 Antwort der Bundesregierung vom 28. April 2006, Bundestagsdrucksache 16/1349, S. 4.

24 Im Einzelnen vgl. BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638, Tzn. 21, 24, 30.

3 Prüfungserkenntnisse

Werden Früchte und Gemüse aber zu Säften gepresst (z. B. Apfelsaft, Möhrensaft), ist der volle Steuersatz anzuwenden.

Kaffeepulver und Instantkaffee fallen ebenso wie Leitungswasser unter den ermäßigten Steuersatz. Werden fertige Kaffeegetränke aus Automaten abgegeben, ist der Regelsteuersatz anzuwenden.

Milch und Milcherzeugnisse (z. B. Molke) werden ermäßigt besteuert. Für Milchmischgetränke, die zu mehr als einem Viertel aus Fruchtsaft bestehen, ist der volle Steuersatz zu erheben. Dies gilt auch für pflanzliche Milchersatzprodukte („Sojamilch“).

Blätter, Zweige, Gräser und Moos, die zu Binde- oder Zierzwecken verwendet werden, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie frisch sind. Mit ihrer Trocknung geht der steuerliche Vorteil verloren. So ist auch ein Adventskranz nur dann begünstigt, „soweit frisches Material charakterbestimmend ist“. Wird er dagegen aus Trockenpflanzen hergestellt, muss der Kunde 19 % Umsatzsteuer zahlen. Das Bundesfinanzministerium weist darauf hin, dass Trockenmoos durch Anfeuchten nicht wieder zu frischem Moos wird.²⁵

Getrocknete Schweineohren werden grundsätzlich als Knabberprodukt für Hunde verkauft. Die umsatzsteuerliche Behandlung stellt darauf ab, ob sie zum menschlichen Verzehr geeignet sind oder nicht. Die deutsche Finanzverwaltung geht davon aus, dass sie regelmäßig ungenießbar und daher zum Regelsteuersatz zu versteuern sind.²⁶ Die EU-Kommission sieht getrocknete Schweineohren dagegen grundsätzlich als für den menschlichen Verzehr geeignet an. Sie wären damit ermäßigt zu versteuern. Nach Auskunft der Zolltechnischen Prüf- und Lehranstalt hängt diese Beurteilung vom Trocknungsgrad ab. Diesen kann aber nur ein Veterinär oder Lebensmittelchemiker ermitteln. Es verwundert deshalb nicht, dass Wettbewerber wiederholt auf eine unzulässige Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes aufmerksam machten.

Lebende Hausesel werden im Gegensatz zu lebenden Pferden, Maultieren und Mauleseln mit dem vollen Steuersatz belegt. Erst wenn die Tiere geschlachtet werden, wird für deren Fleisch wie bei Pferden, Maultieren und Mauleseln der ermäßigte Steuersatz angewandt.

Bei Münzen und Medaillen aus Edelmetallen als Sammlungsstücke hängt der ermäßigte Steuersatz davon ab, dass die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 % des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt.

Der Umfang und die Art der begünstigten Gegenstände sind insgesamt unübersichtlich. Das liegt vor allem am Bezug zum Zolltarif. Zudem sind die Abgrenzungskriterien zwischen ermäßigtem und vollem Steuersatz schwierig. Der Umfang des 140-seitigen BMF-Schreibens spricht hier für sich. Es liegt auf der Hand, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes Unternehmern und Finanzbehörden Probleme bereitet.

Schließlich ist bei einer Reihe von Gegenständen nicht verständlich, warum hierfür der ermäßigte Steuersatz gewährt wird. Teilweise mutet die Abgrenzung willkürlich an.

²⁵ BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638, Tz. 46.

²⁶ BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2006, BStBl. 2006 I, S. 620.

3.3 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei „Außer-Haus-Umsätzen“

Die Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle unterliegt dem Regelsteuersatz (sog. Restaurationsumsätze oder „In-Haus“-Umsätze). Werden dieselben Speisen „zum Mitnehmen“ abgegeben, sind sie hingegen als „Außer-Haus“-Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Anlage 2 zum UStG).

Der „Außer-Haus“-Kunde wird durch die Steuerermäßigung selten begünstigt. Er muss für die Speisen regelmäßig denselben Preis zahlen, unabhängig davon, ob er diese an Ort und Stelle verzehrt oder mitnimmt. Der steuerliche Vorteil kommt nahezu ausschließlich dem Unternehmen zugute. Er ist umso größer, je höher der Anteil der „Außer-Haus“-Verkäufe ausfällt.

In der Vergangenheit kam es zu erheblichen Umsatzsteuerausfällen, weil „In-Haus“-Umsätze statt mit 19 % als „Außer-Haus“-Umsätze mit 7 % erfasst wurden. Der Bundesrechnungshof rechnete mit jährlichen Umsatzsteuerausfällen in zweistelliger Millionenhöhe.²⁷

Der Finanzverwaltung ist das Problem zwar schon seit Jahren bekannt, sie konnte den Missbrauch aber bislang nicht konsequent und nachhaltig bekämpfen. Dies lag vor allem daran, dass die Prüfungen selbst bei Einsatz moderner Prüfungsmethoden sehr schwierig und mit einem hohen Aufwand verbunden waren. Zudem führten sie immer wieder zu unbefriedigenden Ergebnissen, weil der tatsächliche Anteil der „Außer-Haus“-Verkäufe im Nachhinein nicht oder nur ungenau festgestellt werden konnte. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums würde selbst eine Erhöhung der Prüfungsdichte die Situation nicht verbessern.

Auch eine gesetzliche Änderung in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH konnte keine Verbesserung bewirken.²⁸ Die Finanzverwaltung ist nach wie vor mit Abgrenzungs- und Ermittlungsschwierigkeiten konfrontiert und kann möglichen Missbräuchen nicht konsequent und nachhaltig entgegenwirken. Dies zeigen auch aktuelle Vorabentscheidungsersuchen, die der BFH dem EuGH vorgelegt hat.²⁹ So soll der EuGH u. a. entscheiden, ob die Abgabe von erwärmtem Popcorn und Nachos im Kino als eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung zu beurteilen ist oder ob es sich um eine begünstigte Lieferung von Lebensmitteln handelt. Entscheidend wird dabei sein, ob neben dem Erwärmen der Speisen noch weitere Dienstleistungselemente wie das Bereitstellen entsprechender Verzehrmöglichkeiten hinzukommen.

Eine einheitliche Besteuerung sämtlicher Restaurationsumsätze zum Regelsteuersatz würde zu Steuerermehreinnahmen von schätzungsweise weit über 500 Mio. Euro jährlich führen.

27 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2006, Bundestagsdrucksache 16/3200 Nr. 52.

28 JStG 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl. 2007 I, S. 3150. Vgl. dazu auch die BFH-Urteile vom 10. August 2006, V R 38/05, BStBl. 2007 II, S. 482, und vom 26. Oktober 2006, V R 58, 59/04, BStBl. 2007 II, S. 487 sowie das BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2008, BStBl. 2008 I, S. 949.

29 BFH-Beschlüsse vom 15. Oktober 2009, XI R 6/08, UR 2010, S. 61, und XI R 37/08, UR 2010, S. 65, sowie BFH-Beschlüsse vom 27. Oktober 2009, V R 35/08, UR 2010, S. 68, und V R 3/07, UR 2010, S. 72.

3.4 Abgrenzung bei Kombinationsartikeln schwierig

Im Handel werden häufig Warenzusammenstellungen zu einem Gesamtpreis angeboten, bei denen im Fall des Einzelverkaufs der eine Gegenstand dem ermäßigten und der andere dem allgemeinen Steuersatz unterliegen würde.

Solche Kombinationsartikel bestehen beispielsweise aus Süßigkeiten oder Druckerzeugnissen zum ermäßigten Steuersatz und sogenannten „Non-FoodArtikeln“ wie Spielzeug zum Regelsteuersatz. Folglich ist der Gesamtpreis dieser Artikel für die Umsatzbesteuerung grundsätzlich in einen Anteil zum ermäßigten Steuersatz und einen Anteil zum Regelsteuersatz aufzuteilen.

In der Praxis war eine solche Aufteilung oftmals nur mit erheblichem Aufwand möglich und erschwerte eine zutreffende Besteuerung. Dies führte zu Rechtsunsicherheiten und Wettbewerbsverzerrungen. Die Bundesregierung hatte deshalb im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes³⁰ im Jahre 2002 vorgesehen, den ermäßigten Steuersatz für Kombinationsartikel abzuschaffen. Künftig sollte bei Kombinationsartikeln immer der Regelsteuersatz angewandt werden. Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wurde die Besteuerung von Kombinationsartikeln jedoch nicht geändert.

Um das Besteuerungsverfahren zu erleichtern, veröffentlichte das Bundesfinanzministerium im Jahre 2006 eine Vereinfachungsregelung.³¹ Danach ist die einheitliche Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Kombinationsartikeln nicht zu beanstanden, wenn das Verkaufsentgelt nicht mehr als 20 Euro beträgt und der Warenwert des steuerlich begünstigten Gegenstandes mindestens 90 % ausmacht. Die Finanzverwaltung stellte bei Außenprüfungen fest, dass Unternehmen Kombinationsartikel häufig in vollem Umfang ermäßigt besteuerten, obwohl der Warenwert des begünstigten Gegenstandes weniger als 90 % betrug und damit die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung nicht vorlagen. Allein in einem Fall erwartete die Steuerverwaltung eines Landes Nachforderungen in Millionenhöhe. Dies zeigt, dass die umsatzsteuerliche Einordnung von Kombinationsartikeln trotz der Vereinfachungsregelung mit erheblichen Problemen verbunden ist.³²

Eine einheitliche Besteuerung der Kombinationsartikel zum Regelsteuersatz würde zu Steuermehreinnahmen von schätzungsweise 67 Mio. Euro jährlich führen.³³

30 Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002, Bundestagsdrucksache 15/119, Bundesratsdrucksache 866/02.

31 BMF-Schreiben vom 21. März 2006, IV A 5 7 – S 7220 – 27/06, BStBl. 2006 I, S. 286.

32 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007, Bundestagsdrucksache 16/7100 Nr. 51.

33 Die finanziellen Auswirkungen ergeben sich auf der Basis der Berechnungen im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002 unter Anwendung des aktuellen Steuersatzes von 19 %. Die Bundesregierung ging bei einem Regelsteuersatz von 16 % von Steuermehreinnahmen von 50 Mio. Euro jährlich aus, vgl. Bundesratsdrucksache 15/119.

3.5 Begünstigung von Reit- und Rennpferden gemeinschaftsrechtswidrig

Die Lieferung von lebenden Pferden unterliegt in Deutschland dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 1 der Anlage 2 zum UStG). Dabei wird nicht unterschieden, zu welchem Zweck die Pferde bestimmt sind. Die Ermäßigung gilt auch für die Lieferung von Reit- und Rennpferden.

Die EU-Kommission geht davon aus, dass nur die Lieferung lebender Tiere, die für die Zubereitung von Nahrungsmitteln bestimmt sind, steuerermäßigt sei. Werden sie üblicherweise für andere Zwecke genutzt, sei der Normalsatz anzuwenden.³⁴ Dies gelte insbesondere für die Lieferung von Heimtieren³⁵, aber auch für Reit- oder Rennpferde. Im November 2008 wies die EU-Kommission Deutschland, Österreich, Frankreich und Luxemburg auf die fehlerhafte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Lieferung von Pferden, insbesondere von Rennpferden, hin.³⁶ Da diese Länder ihre Bestimmungen nicht änderten, strengte die Kommission gegen sie ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH an.³⁷

Der Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes im Jahre 2002³⁸ sah vor, die Steuerermäßigung für lebende Tiere insgesamt abzuschaffen. Eine Ausnahme sollte nur für ausgebildete Blindenführhunde gelten. Die Bundesregierung begründete dies seinerzeit mit dem beabsichtigten Abbau von Steuervergünstigungen, einer gleichzeitigen Steuervereinfachung sowie der Sicherung der Steuerbasis. Der Wegfall der Ermäßigung hätte zu Steuermehreinnahmen von schätzungsweise 200 Mio. Euro jährlich geführt. Der Gesetzentwurf wurde nicht umgesetzt, da der Bundesrat nicht zustimmte.

Der Bundesrechnungshof sieht keine sachlichen Rechtfertigungsgründe für eine ermäßigte Besteuerung von Reit- und Rennpferden. Durch den Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände sollten lediglich Güter des lebensnotwendigen Bedarfs begünstigt werden. Darunter fallen insbesondere Grundnahrungsmittel und deren landwirtschaftliche Vorprodukte. Ziel war es, eine Verteuerung dieser Produkte bei Einführung der Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem zu verhindern. Mit der ursprünglichen Zielsetzung hat die Steuerermäßigung für Pferde in ihrer heutigen Ausprägung nichts gemein. Daher gilt auch für die Lieferungen von Heimtieren nicht der ermäßigte Steuersatz.

34 EU-Kommission vom 18. Oktober 2007, IP/07/1545, <http://ec.europa.eu>. Mitteilung des Petitionsausschusses des EU-Parlaments an die Mitglieder vom 29. September 2009, CM792284DE.doc.

35 Z. B. Hunde, Katzen, Meerschweinchen und Kanarienvögel, die üblicherweise als Haustiere gehalten werden.

36 EU-Kommission vom 27. November 2008, IP/08/1812, <http://ec.europa.eu>.

37 EU-Kommission vom 8. Oktober 2009, IP/09/1459, <http://europa.eu>. Diese Fälle werden unter den folgenden Aktenzeichen geführt: Österreich (2007/4167), Deutschland (2007/4168), Frankreich (2007/4169) und Luxemburg (2007/4170). Die EU-Kommission hatte in einer ähnlichen Sache in Bezug auf die Niederlande bereits Klage vor dem EuGH erhoben, vgl. EuGH, Rs. C-09/41.

38 Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002, Bundestagsdrucksache 15/119, Bundesratsdrucksache 866/02.

3.6 Begünstigung für Heimtierfutter und gartenbauliche Erzeugnisse nicht mehr zeitgemäß

Die Umsätze der Landwirtschaft waren im alten Bruttoumsatzsteuersystem seit dem Jahre 1956 von der Umsatzsteuer befreit. Der Gesetzgeber hatte sich bei der Einführung der Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem dazu entschieden, diese Steuerbefreiung nicht beizubehalten.³⁹ Um zu vermeiden, dass die Landwirtschaft durch eine Verteuerung ihrer Erzeugnisse wirtschaftlich belastet würde, sollten ihre Umsätze aber nur ermäßigt besteuert werden. Daher nahm der Gesetzgeber neben den Lebensmitteln auch die „übrigen landwirtschaftlichen Erzeugnisse“ in den Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände auf (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Anlage 2 zum UStG).

Tierfutter aus pflanzlichen oder tierischen Abfällen wird seitdem ermäßigt besteuert. Dazu zählt nach dem Zolltarif auch Heimtierfutter wie z. B. Dosennahrung für Hunde und Katzen, Kuchen und Kauspielzeug für Hunde und andere Tiere oder Futter für Ziervögel und Zierfische (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 37 der Anlage 2 und Position 2309 des Zolltarifs).⁴⁰ Diese Produkte werden nahezu ausschließlich industriell hergestellt. Hauptabsatzweg ist der Lebensmitteleinzelhandel einschließlich Drogeriemärkte und Discounter. Im Jahre 2008 wurden in Deutschland durch den Verkauf von Heimtier-Fertignahrung über 2,6 Mrd. Euro umgesetzt. Die Steuermindereinnahmen durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes betragen danach über 310 Mio. Euro jährlich.

Der Bundesrechnungshof sieht keine tragfähige Begründung, die Steuerermäßigung beizubehalten. Denn mit der ursprünglichen Zielsetzung, eine Verteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse zu vermeiden, hat die Steuerermäßigung nichts gemein.

Gartenbauliche Erzeugnisse wie z. B. frische Schnittblumen, Blumenzwiebeln, Bäume und Sträucher fallen als „übrige landwirtschaftliche Erzeugnisse“ ebenfalls unter den ermäßigten Steuersatz.⁴¹ Diese Begünstigung verursacht Mindereinnahmen von mehr als 450 Mio. Euro jährlich.⁴²

Die Begünstigung gartenbaulicher Erzeugnisse widerspricht ebenfalls dem Sinn und Zweck des ermäßigten Steuersatzes. Blumensträuße und Ziergehölze sind lediglich „normale“ Verbrauchsgüter und keine Grundversorgungsgüter. Ihre steuerliche Bevorzugung gegenüber anderen unentbehrlichen Produkten des täglichen Bedarfs (z. B. Mineralwasser, Kleidung, Medikamente) ist nicht zu rechtfertigen.

39 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963, Bundestagsdrucksache IV/1590.

40 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 5. August 2004, IV B 7 – S 7220 – 46/04, BStBl. 2004 I, S. 638, Tz. 126.

41 Nrn. 6 bis 9 der Anlage 2 zum UStG.

42 Schätzung auf der Grundlage des Berichts des Haushaltsschusses des Deutschen Bundestages vom 19. Februar 2003 (Bundestagsdrucksache 15/487). Danach sollte die Streichung des ermäßigten Steuersatzes für gartenbauliche Erzeugnisse zu Steuerermehreinnahmen von 345 Mio. Euro führen.

3.7 Unterschiedliche Besteuerung von Brennholz und Holzabfällen nicht gerechtfertigt

Die Lieferung von Brennholz unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 48a der Anlage 2 zum UStG und Unterposition 4401 10 des Zolltarifs).⁴³ Gleiches gilt für die Lieferung von Sägespänen, Holzausschuss und Holzabfällen auch wenn diese zu Pellets, Briketts, Scheiten oder in ähnlicher Form zusammengepresst sind (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 48b der Anlage 2 und Unterposition 4401 30 des Zolltarifs). Dazu zählen auch „Brennschnitzel“ (sog. Industriebackschnitzel), die zur Verfeuerung bestimmt sind.

Auf die Lieferung von Holz (z. B. Rohholz) und Holzzeugnissen (z. B. Holzpfähle) ist dagegen der Regelsteuersatz anzuwenden. Auch „Holzhackschnitzel“, die direkt aus dem Stamm hergestellt werden (sog. Waldhackschnitzel), unterliegen dem Regelsteuersatz.

Die Zolltarifposition des Holzes hängt von seinem Zustand und seiner Aufmachung im Zeitpunkt des Verkaufs ab. Wird das Holz vom Durchschnittsverbraucher üblicherweise als Brennholz angesehen, gilt der ermäßigte Steuersatz. Auf die beabsichtigte oder tatsächliche Verwendung des Holzes kommt es nicht an.

In der Praxis waren aufgrund dieser steuerlichen Zuordnung zunehmend Zweifelsfragen aufgetreten. Werden begünstigte Holzabfälle oder nicht begünstigte Holzhackschnitzel geliefert? Fällt der Verkauf von Stammholz unter die Ermäßigung, wenn der Käufer es als Brennholz verwenden will? Selbst unverbindliche Zolltarifauskünfte durch die Zolltechnische Prüf- und Lehranstalt konnten diese Probleme nicht zufriedenstellend lösen. Unterschiedliche Steuersätze auf scheinbar gleiche bzw. gleichwertige Produkte anzuwenden, stieß bei den betroffenen Holzlieferanten auf Unverständnis. So wurden im Handel sowohl Brennschnitzel aus Holzabfall als auch Holzhackschnitzel aus Rohholz als Brennmaterial unter derselben Bezeichnung angeboten. Die Finanzbehörden mussten sich daher vermehrt mit Anfragen und Beschwerden zu diesem Thema befassen.

Der Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes aus dem Jahre 2002⁴⁴ sah vor, die Steuerermäßigung für Brennholz und Holzabfälle abzuschaffen. Die Bundesregierung hielt die finanziellen Auswirkungen für nicht nennenswert, weil diese Erzeugnisse meist an zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer geliefert würden. Der Gesetzentwurf fand allerdings nicht die Zustimmung des Bundesrates. Da mittlerweile Privatkunden und die öffentliche Hand zunehmend Brennholz kaufen, können durch die unterschiedliche Besteuerung Wettbewerbsnachteile entstehen. Im Übrigen gilt für andere Energieträger wie Heizöl, Erdgas und Kohle der Regelsteuersatz.

⁴³ Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 5. August 2004, IV B 7 – S 7220 – 46/04, BStBl. 2004 I, S. 638, Tz. 149.

⁴⁴ Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002, Bundestagsdrucksache 15/119, Bundesratsdrucksache 866/02.

3.8 Abgrenzung bei Körperersatzstücken schwierig

Die Lieferung von künstlichen Gelenken und Prothesen unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 Satz 1 UStG i. V. m. Nummer 52 der Anlage 2 zum UStG). Ziel der Steuerermäßigung ist, die Sozialversicherungsträger und Patienten finanziell zu entlasten.⁴⁵ Nicht begünstigt ist dagegen die selbstständige Lieferung von Teilen und Zubehör für künstliche Gelenke und Prothesen. Der Gesetzgeber wollte nur das künstliche Gelenk und die Prothese als Ganzes ermäßigen. Bei Teilen oder Zubehör sah er die Gefahr, dass diese Gegenstände für andere Zwecke verwendet werden könnten.

In der Vergangenheit traten immer wieder Abgrenzungsschwierigkeiten auf, die die Gerichte beschäftigten. Der BFH stellte im Jahre 1997 fest, dass Komponenten für Hüft- und Kniegelenkprothesen steuerermäßigte künstliche Gelenke sind.⁴⁶ Das Finanzgericht Baden-Württemberg beurteilte auch Teile dieser Komponenten als begünstigte Prothesen.⁴⁷ Der BFH sah diese dagegen im Revisionsverfahren als nicht begünstigte Teile künstlicher Gelenke an.⁴⁸

Die Hersteller künstlicher Gelenke und Prothesen sowie Krankenträger forderten wiederholt, die Liste der begünstigten Gegenstände in Nummer 52 der Anlage 2 zu erweitern. Sie begründeten dies mit dem technischen Fortschritt in diesem Bereich. Bei den Gegenständen, die als Teile und Zubehör gewertet würden, handle es sich nicht mehr um Alltagsgegenstände, sondern um integrale Bestandteile komplexer, aufeinander abgestimmter Prothesensysteme. Eine Verwendung für andere Zwecke könne daher ausgeschlossen werden. Zudem sei es üblich, Bestandteile von verschiedenen Herstellern einzukaufen und dann speziell für den Patienten zusammenzustellen. Im Ergebnis würden diese einzelnen Bestandteile ein vollständiges Gelenk ersetzen. Dennoch unterlägen diese Lieferungen dem allgemeinen Steuersatz und würden dadurch für Sozialversicherungsträger und Patienten teurer.

Die Finanzverwaltung lehnte es ab, die Steuerermäßigung auszuweiten. Sie verwies dabei auf die Rechtsprechung des BFH. Zu Recht werde zwischen künstlichen Gelenken, Prothesen und deren Bestandteilen und Zubehör unterschieden. Die Bestandteile könnten das natürliche Körperteil allein nicht ersetzen.

Der Bundesrechnungshof hält es nicht mehr für gerechtfertigt, Teile und Zubehör von künstlichen Gelenken und Prothesen anders zu besteuern als die künstlichen Gelenke und Prothesen als Ganzes. Aufgrund des technischen Fortschritts kann eine missbräuchliche Verwendung von Teilen und Zubehör für andere Zwecke heute nahezu ausgeschlossen werden. Auch das Bundesfinanzministerium geht davon aus, dass diese Gegenstände keine Alltagsgegenstände mehr darstellen.

Der Bundesrechnungshof kann daher nicht nachvollziehen, dass für die Einzelteile einer speziell angefertigten Prothese 19 % Umsatzsteuer anfällt, dagegen für vorgefertigte Prothesen nur 7 %. Eine einheitliche steuerliche Behandlung würde

45 Bericht des Bundesfinanzministeriums über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007.

46 BFH-Urteil vom 14. Januar 1997, VII R 47/96.

47 Urteil des FG Baden-Württemberg vom 28. September 2006, 11 K 87/02.

48 BFH-Urteil vom 1. April 2008, VII R 8/07.

schwierige Abgrenzungsfragen vermeiden und so die Verwaltung und die Gerichtsbarkeit entlasten.

3.9 Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken gemeinschaftsrechtswidrig

Kunstgegenstände und Sammlungsstücke unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummern 49f, 53 und 54 der Anlage 2 zum UStG). Kunstgegenstände müssen z. B. Originale oder vollständig von Hand geschaffen sein. Sammlungsstücke müssen selten und wertvoll sein.⁴⁹ Die Finanzämter können aufgrund zahlreicher Abgrenzungsfragen oft nur schwer feststellen, ob Gegenstände diesen Voraussetzungen entsprechen.

Die Steuerbegünstigungen wurden im Jahre 1968 mit der Umstellung der Umsatzbesteuerung auf das Mehrwertsteuersystem aus kulturpolitischen Gründen eingeführt. Sie sollten insbesondere Mehrbelastungen im Zusammenhang mit dem Systemwechsel vermeiden.⁵⁰ Allein in den Jahren 1999 bis 2009 wurden nach Schätzungen des Bundesfinanzministeriums Kunstgegenstände und Sammlungsstücke mit 800 Mio. Euro subventioniert.⁵¹

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Finanzämter die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht oder nur unzureichend prüften. Der Innendienst der Finanzämter erkannte die Angaben in der Steuererklärung regelmäßig ohne weiteren Nachweis an. Die Außendienste untersuchten selbst prüfungswürdige Fälle nicht oder nicht ausreichend.⁵²

Das Gemeinschaftsrecht schreibt für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke bereits seit dem Jahre 1995 den Regelsteuersatz verbindlich vor. Dies wurde zusammen mit der Einführung der sogenannten Differenzbesteuerung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten festgelegt. Die Differenzbesteuerung sieht vor, dass Händler nur die positive Differenz zwischen dem Einkaufs- und dem Verkaufspreis versteuern müssen, wenn sie die Gegenstände im Gemeinschaftsgebiet erworben haben und dafür kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand. Der nationale Gesetzgeber setzte zwar die Differenzbesteuerung um (§ 25a UStG), behielt jedoch den ermäßigten Steuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke bei.

Der ermäßigte Steuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke ist gemeinschaftsrechtswidrig. Mit der Beibehaltung der Ermäßigungen setzt sich Deutschland seit nunmehr 15 Jahren der Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH aus.

49 Vgl. Positionen 4907 sowie 9701, 9702, 9703 und 9705 des Zollltarifs.

50 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963, Bundestagsdrucksache IV/1590.

51 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zum Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Bundestagsdrucksache 15/2941, zu Frage 13, und Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999, Bundestagsdrucksache 13/7480, S. 175.

52 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007, Bundestagsdrucksache 16/7100 Nr. 52.

3 Prüfungserkenntnisse

Zudem sind auch die Gründe entfallen, die im Jahre 1968 zur Einführung der Steuerermäßigungen führten. Mehrbelastungen dürften 40 Jahre nach der Umstellung auf das Mehrwertsteuersystem nicht mehr bestehen. Auch die Bundesregierung geht davon aus, dass ein Wegfall der Steuerermäßigungen nicht zu nennenswerten Marktreaktionen führt.⁵³ Kunstgegenstände und Sammlungsstücke werden oftmals nicht aus wirtschaftlichen Interessen erworben. Die Höhe des Steuersatzes dürfte das Kaufverhalten regelmäßig nicht beeinflussen. Darüber hinaus kann der betroffene Personenkreis inzwischen von der günstigen Differenzbesteuerungsmethode nach § 25a UStG Gebrauch machen.

Mangelnde Kontrollen durch die Finanzämter führen dazu, dass der ermäßigte Steuersatz in vielen Fällen zu Unrecht angewendet wird. Die erforderlichen Kontrollen wären jedoch mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden. Eine Abschaffung der Steuervergünstigungen würde dagegen schwierige Abgrenzungsfragen vermeiden und das Steuerrecht erheblich vereinfachen.

Eine einheitliche Besteuerung der Kunstgegenstände und Sammlungsstücke zum Regelsteuersatz würde zu Steuer Mehreinnahmen von mindestens 100 Mio. Euro jährlich führen.⁵⁴

3.10 Abgrenzung bei zahntechnischen Leistungen schwierig

Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die vergleichbaren Tätigkeiten der Zahnärzte unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 6 UStG). Die ursprüngliche Steuerbefreiung für die entsprechenden Tätigkeiten der Zahnärzte wurde zunächst in das UStG 1967 übernommen, später jedoch in eine Ermäßigung umgewandelt. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität wurde mit dem UStG 1980 der ermäßigte Steuersatz auch für die Leistungen der Zahntechniker eingeführt. Damit sollen die vergleichbaren Tätigkeiten der Zahntechniker und der Zahnärzte gleich besteuert werden. Zudem diene die frühere Befreiung wie auch die heutige Ermäßigung der finanziellen Entlastung der Krankenversicherungen und der Patienten. Die Begünstigung führte im Jahre 2008 zu geschätzten Steuer mindereinnahmen von 415 Mio. Euro.⁵⁵

Das Gemeinschaftsrecht sah für die Leistungen der Zahntechniker und Zahnärzte schon nach der 6. EG-Richtlinie aus dem Jahre 1977 eine Steuerbefreiung vor.⁵⁶

53 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zum Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Bundestagsdrucksache 15/2941, zu Fragen 14 und 15.

54 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zum Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Bundestagsdrucksache 15/2941, zu Frage 13. Für das Jahr 2003 bezifferte die Bundesregierung die Umsatzsteuer mindereinnahmen aufgrund des ermäßigten Steuersatzes allein für die Umsätze mit Kunstgegenständen auf 100 Mio. Euro.

55 22. Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2007 bis 2010 vom 7. Januar 2010, S. 16. Die Begünstigung stellt den Einnahmeverzicht dar, der sich aus der Besteuerung zum ermäßigten Steuersatz anstatt des Regelsteuersatzes ergibt (Differenz = 12 %-Punkte).

56 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der 6. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 (jetzt Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe e MwStSystRL).

Aufgrund einer Übergangsregelung darf Deutschland diese Umsätze weiter besteuern.⁵⁷ Das Ziel der Übergangsregelung war, die Besteuerung der zahntechnischen Leistungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft allmählich auslaufen zu lassen. Dies sollte die Wettbewerbsneutralität in diesem Bereich gewährleisten und das Umsatzsteuerrecht weiter harmonisieren. Die bisherigen Vorstöße der EG-Kommission, die vorübergehende Besteuerung endgültig zu beseitigen, lehnte Deutschland unter Hinweis auf die nicht hinnehmbaren Steuerausfälle ab.⁵⁸ In der Vergangenheit kam es zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den steuerfreien Umsätzen der Zahnärzte und den steuerpflichtigen Umsätzen der Zahntechniker und Zahnärzte.⁵⁹ Auch die umsatzsteuerliche Einordnung der steuerpflichtigen Umsätze zum ermäßigten oder zum Regelsteuersatz kann problematisch sein.⁶⁰ Letztlich bleiben derartige Einordnungen einer Einzelfallentscheidung der Finanzbehörde vorbehalten. Dazu kann eine Zolltarifauskunft eingeholt werden.

3.11 Begünstigung der Auftragsforschung privater Forschungseinrichtungen gemeinschaftsrechtswidrig

Leistungen von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG). Die entgeltliche Auftragsforschung privater Forschungseinrichtungen ist als gemeinnütziger Zweckbetrieb steuerbegünstigt, wenn sich die Einrichtung überwiegend aus Zuwendungen oder aus der Vermögensverwaltung finanziert (§ 68 Nummer 9 Abgabenordnung - AO). Hiervon ausgenommen sind Leistungen ohne Forschungsbezug oder Leistungen in Anwendung gesicherter Erkenntnisse. Die mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 1997⁶¹ eingefügte Steuervergünstigung diente wegen der parallel eingeführten Umsatzsteuerbefreiung der entgeltlichen Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen vornehmlich zur Herstellung der Wettbewerbsneutralität. Nachdem der EuGH im Jahre 2002 entschieden hatte, dass die Umsatzsteuerbefreiung für die staatlichen Hochschulen gegen Gemeinschaftsrecht verstieß⁶², wurde die Steuerbefreiung mit Wirkung ab dem Jahre 2004 wieder aufgehoben.⁶³ Unberührt hiervon blieb die Steuervergünstigung privater Forschungseinrichtungen.

57 Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a und Absatz 4 i. V. m. Anhang E Nr. 2 der 6. EG-Richtlinie; jetzt Artikel 370 und 393 Absatz 1 i. V. m. Anhang X Teil A Nr. 1 der MwStSystemRL.

58 Zuletzt Vorschlag vom 22. Juli 1992 (ABl. EG 1992 Nr. C-205, S. 6) sowie entsprechende Stellungnahme des Bundesrates (Bundesratsdrucksache 566/92 vom 5. März 1993).

59 Urteil des BFH vom 28. November 1996, V R 23/95, über die Nutzung eines Cerec-Gerätes.

60 Fraglich war u. a., ob die Leistung einer Brückenversorgung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

61 JStG 1997, BStBl. 1997 I, S. 2049.

62 EuGH-Urteil vom 20. Juni 2002, Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

63 Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003, BGBl. 2003 I, S. 2645.

3 Prüfungserkenntnisse

Der Bundesrechnungshof hat die steuerliche Behandlung der Auftragsforschung sowohl der privatrechtlichen Forschungseinrichtungen als auch der staatlichen Hochschulen untersucht. Über seine Feststellungen hat er der Bundesregierung und dem Parlament berichtet.⁶⁴

Der ermäßigte Steuersatz für die Umsätze aus der Auftragsforschung verstößt gegen Gemeinschaftsrecht. Für derartige Umsätze ist der Regelsteuersatz verbindlich vorgeschrieben. Die Steuerbegünstigung der Auftragsforschung führt darüber hinaus zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen. Während die entgeltliche Auftragsforschung privatrechtlicher Forschungseinrichtungen regelmäßig nur mit dem ermäßigten Steuersatz belastet ist, müssen staatliche Hochschulen für die gleichen Leistungen den allgemeinen Steuersatz anwenden. Daneben kommt es auch innerhalb der privaten Forschungseinrichtungen zu Wettbewerbsverzerrungen. Finanziert sich die Einrichtung durch ihre Forschungsleistungen überwiegend selbst, werden diese Leistungen mit dem Regelsteuersatz belastet. Erhält eine Einrichtung dagegen überwiegend Zuwendungen, wird die entgeltliche Auftragsforschung mit dem ermäßigten Steuersatz subventioniert. Die Regelung führte in Einzelfällen mit wechselndem Finanzierungsverhältnis zu Zufallsergebnissen.

Eine steuerliche Gleichbehandlung kann wegen der zwingenden Vorgaben des Gemeinschaftsrechts nur mittels einer einheitlichen Anwendung des allgemeinen Steuersatzes erreicht werden.

3.12 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei Werkstätten für behinderte Menschen und Integrationsprojekten

Leistungen von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG). Zu den so begünstigten Zweckbetrieben gehören auch Werkstätten für behinderte Menschen sowie Integrationsprojekte, wenn diese mindestens zu 40 % besonders betroffene schwerbehinderte Menschen beschäftigen (§ 68 Nummer 3 Buchstaben a und c AO).

Im Jahre 2007 waren dem Bundesrechnungshof missbräuchliche Gestaltungen bekannt geworden. Diese beruhten darauf, dass Werkstätten für behinderte Menschen sowie Integrationsprojekte bei Lieferungen hochwertiger Wirtschaftsgüter (insbesondere bei der Informationstechnik) gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern in die Lieferkette einbezogen waren. Die als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen wandten für ihre eigenen Leistungen den ermäßigten Umsatzsteuersatz an. Für ihre zum Regelsteuersatz in Rechnung gestellten Vorleistungen machten sie den Vorsteuerabzug geltend. Den Steuervorteil gaben sie nahezu vollständig als Preisnachlass den Leistungsempfängern weiter. Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass bei diesen Gestaltungen nicht die schwerbehinderten Menschen gefördert wurden. Die Einrichtungen erbrachten nur in geringem Umfang eigene Leistungen. Sie wurden vorwiegend zur Erzielung des Steuervorteils von den Initiatoren der Modelle in die Lieferkette zwischenge-

64 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2009, Bundestagsdrucksache 17/77 Nr. 38.

schaltet. Initiiert wurden die Modelle von Wirtschaftsunternehmen, die sich auf diese Weise Wettbewerbsvorteile beim Verkauf ihrer Produkte zu sichern versuchten.

Um den missbräuchlichen Modellen entgegen zu wirken, ergänzte der Gesetzgeber mit dem JStG 2007 die Ermäßigungsvorschrift.⁶⁵ Er verlangt seither für bestimmte gemeinnützige Zweckbetriebe, dass sie nicht in erster Linie wettbewerbsrelevante Leistungen erbringen.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die vorgenommene Änderung nicht den gewünschten Erfolg brachte. Dieselben Einrichtungen, die die Steuerermäßigung bereits vor der Rechtsänderung in Anspruch genommen hatten, profitierten aufgrund modifizierter Gestaltungsmodelle auch danach von der Begünstigung.

3.13 Begünstigung von gemeinnützigen Einrichtungen gemeinschaftsrechtswidrig

Auf Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, wird der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewendet (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 UStG). Die Begünstigung führt zu geschätzten jährlichen Steuermindereinnahmen von 250 Mio. Euro.⁶⁶

Das nationale Umsatzsteuerrecht knüpft die Steuerermäßigung grundsätzlich an die Gemeinnützigkeit der jeweiligen Einrichtung. Hierdurch ist es möglich, neben den kirchlichen und mildtätigen Zwecken derzeit allein für 25 in der AO bezeichnete gemeinnützige Zwecke und den damit verbundenen Leistungen den ermäßigten Umsatzsteuersatz in Anspruch zu nehmen. Vielfältige Abgrenzungsfragen erschweren den Verwaltungsvollzug und führen zu Wertungswidersprüchen. So sind kulturelle Veranstaltungen gemeinnütziger Einrichtungen immer begünstigt. Das Entgelt für sportliche Veranstaltungen ist dagegen mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, wenn eine bestimmte Betragsgrenze überschritten wird. Die Steuerermäßigung hat sich in der Praxis als äußerst streitanfällig erwiesen.

Nach dem Gemeinschaftsrecht kommt ein ermäßigter Steuersatz für Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, nur in bestimmten Fällen in Betracht. Entscheidend ist, dass die Leistungen für wohltätige Zwecke oder für soziale Sicherheit erbracht werden.⁶⁷

Die in Deutschland gewährte Steuervergünstigung geht damit weit über den Spielraum hinaus, den das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten zum ermäßigten Steuersatz einräumt. Unter Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hat der Gesetzgeber festzulegen, für welche Art von Leistungen der ermäßigte Steuersatz gelten soll. Die Gemeinnützigkeit der Einrichtungen bliebe hiervon unberührt.

65 Artikel 7 Nummer 5 JStG 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl. 2006 I, S. 2878.

66 22. Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2007 bis 2010, a.a.O., Anlage 3, lfd. Nr. 44.

67 Anhang III Nrn. 7, 13, 14 und 15 der MwStSystRL, ABL.EU Nr. L 347, S. 1.

3.14 Saunanutzung nur als Heilbehandlung begünstigt

Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 9 UStG). Der Gesetzgeber nahm die Begünstigung aus gesundheitspolitischen Motiven in das UStG 1967 auf.

Das Gemeinschaftsrecht sieht einen ermäßigten Steuersatz für derartige Umsätze nur für „medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen“ vor (Nr. 17 des Anhangs III zu Artikel 98 MwStSystRL). Die Finanzverwaltung zählt auch „Saunabäder“ zu den Heilbädern, weil diese ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen. Ein bestimmter Heilzweck muss im Einzelfall nicht nachgewiesen werden. Auch eine ärztliche Verordnung ist nicht erforderlich (Abschnitt 171 Absatz 3 Nummer 3 UStR).

Dieser Rechtsauffassung widersprach der BFH in seinem Urteil vom 12. Mai 2005 ausdrücklich.⁶⁸ In dem Streitfall ging es um Saunaumsätze eines Fitnessstudios. Das Gericht entschied, dass Saunabäder nur dann ermäßigt besteuert werden dürfen, wenn es sich hierbei um „Thermalbehandlungen“ im Sinne des Gemeinschaftsrechts handele. Die Thermalbehandlung müsse im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen und Heilzwecken dienen. Das ergebe sich aus dem Wortlaut „Thermalbehandlung“ und aus deren Gleichsetzung mit „medizinischen Versorgungsleistungen“ und „zahnärztlichen Leistungen“. Die Nutzung einer Sauna in einem Fitnessstudio diene regelmäßig dem allgemeinen Wohlbefinden und nicht der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung.

Die Finanzverwaltung entschied im Jahre 2007, die Grundsätze dieses Urteils nicht auf andere Fälle anzuwenden.⁶⁹ Nach ihrer Auffassung sei es nicht ausgeschlossen, dass eine Sauna in einem Fitnessstudio allgemeinen Heilzwecken diene und damit die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung erfülle.

Der BFH bestätigte im Jahre 2008 seine Entscheidung aus dem Jahre 2005. Der ermäßigte Steuersatz gelte nur dann, wenn der Saunabesuch ärztlich verordnet werde.⁷⁰ Die Finanzverwaltung zog daraus bislang keine Konsequenzen.

3.15 Begünstigung der Personenbeförderung mit Schiffen nicht mehr gerechtfertigt

Für Beförderungen von Personen mit Schiffen gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 Buchstabe a i. V. m. § 28 Absatz 4 UStG).

Die Beförderungsleistungen waren ursprünglich von der Umsatzsteuer befreit. Nach Wegfall dieser Steuerbefreiung im Jahre 1984 hätten die Leistungen grundsätzlich dem allgemeinen Steuersatz unterlegen, soweit sie im Inland steuerpflichtig sind. Insbesondere Ausflugsfahrten, Fahrten von Tanzschiffen, Hafenrund-

⁶⁸ V R 54/02, BStBl. 2007 II, S. 283.

⁶⁹ Nichtanwendungserlass des Bundesfinanzministeriums vom 20. März 2007, IV A 5 – S 7243/07/0002, BStBl. 2007 I, S. 307.

⁷⁰ Beschluss vom 24. April 2008, XI B 231 – 233/07, BFH/NV 2008, S. 1370.

fahrten und die Kabinenschiffahrt wären hiervon betroffen gewesen. Die Unternehmer der Personenschiffahrt sahen sich nicht in der Lage, die steuerliche Mehrbelastung sofort auf die Verbraucher umzulegen. Eine daraufhin geschaffene Übergangsregelung sah vor, die Umsätze fünf Jahre lang mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Spätestens ab dem Jahre 1989 sollte dann endgültig der Regelsteuersatz angewendet werden.

Der Gesetzgeber verlängerte die Übergangsregelung mittlerweile siebenmal, zuletzt mit dem JStG 2008 bis Endes 2011.⁷¹ Er begründete dies stets mit dem Hinweis auf eine geplante gemeinschaftsrechtliche Regelung zur Besteuerung von innergemeinschaftlichen Personenbeförderungen. Die Verlängerungen sollten vermeiden, dass sich der Umsatzsteuersatz möglicherweise kurz hintereinander mehrmals ändert. Dies hätte zu Schwierigkeiten geführt, z. B. bei der Gestaltung der Fahrpreise. Die EU-Kommission hatte ihre Richtlinienvorschläge zur einheitlichen Mehrwertsteuerregelung für die Personenbeförderung bereits im Jahre 1996 wieder zurückgenommen.

Das Bundesfinanzministerium hielt eine weitere Verlängerung nicht mehr für gerechtfertigt. Es informierte den Bundesverband der Deutschen Binnenschiffahrt Anfang 2005, dass es keine Verlängerung der Übergangsregelung vorschlagen werde. Der Verband sollte seine Mitgliedsunternehmen darüber unterrichten. Gleichwohl verlängerte der Gesetzgeber die Übergangsregelung mit dem JStG 2008 erneut um vier Jahre.

Damit belastet der ermäßigte Steuersatz für die Personenbeförderung mit Schiffen seit nunmehr 26 Jahren die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Bis zum Jahre 2009 wurde die Personenschiffahrt so mit 230 Mio. Euro subventioniert.⁷² Für die Jahre 2010 und 2011 rechnet der Gesetzgeber mit weiteren Steuerminderereinnahmen von insgesamt 40 Mio. Euro.⁷³ Aus der Übergangsregelung ist mittlerweile eine Dauersubventionsregelung geworden.

3.16 Begünstigung der Personenbeförderung mit Drahtseilbahnen nicht sachgerecht

Mit dem UStG 1967 wurde der ermäßigte Steuersatz für die Personenbeförderungen im öffentlichen Nahverkehr eingeführt (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG). Ziel war es, durch günstige Beförderungsmöglichkeiten die Mobilität einkommensschwacher Bevölkerungsgruppen zu gewährleisten und den Autoverkehr in den Ballungsräumen einzuschränken. Die Personenbeförderungen mit Bergbahnen begünstigte die Vorschrift ausdrücklich nicht.

Seit dem Jahre 2008 bezieht die Steuerermäßigung Personenbeförderungen mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstieghilfen aller Art ein.

Begünstigt sind neben Berg- und Seilbahnen auch Sessel- und Schleplifte für Skifahrer oder spezielle Rodellifte, mit denen Schlittenfahrer den Hang hinaufge-

71 JStG 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl. 2007 I, S. 69.

72 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2005, Bundestagsdrucksache 16/160 Nr. 34.

73 Entwurf JStG 2008, Bundestagsdrucksache 16/6290.

zogen werden. Diese Einrichtungen werden normalerweise ausschließlich für touristische, freizeitleiche oder sportliche Aktivitäten genutzt.

Die Ausweitung der Steuerermäßigung auf Bergbahnen verursacht jährliche Steuermindereinnahmen von 15 Mio. Euro. Sie geht auf einen Vorschlag des Bundesrates zurück. Dieser hielt es für notwendig, die Personenbeförderungen mit Bergbahnen den Personenbeförderungen im öffentlichen Personennahverkehr gleichzusetzen. Zur Begründung wies der Bundesrat auf die soziale Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Gebirgsregionen hin. Zudem führe die Besteuerung zum Regelsteuersatz zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen der einheimischen Betriebe gegenüber ihren Konkurrenten im benachbarten Ausland. Diese könnten die Beförderungen günstiger anbieten, da die Steuersätze hierfür niedriger seien.

Der Versuch, die Steuerermäßigung für Bergbahnen einzuführen, war nicht neu. Bereits zu den Entwürfen der UStG 1967 und 1980 wurden Anträge mit gleichlautendem Inhalt eingebracht. Diesen wurde mit dem Argument nicht entsprochen, dass den Bergbahnen keine soziale Bedeutung zukomme, sondern sie weit überwiegend dem Tourismus dienten. Auch Wettbewerbsnachteile der einheimischen Betriebe wurden nicht gesehen. Die Wahl des Urlaubsortes hänge nicht von der Höhe der Umsatzsteuer ab, die in den Fahrpreisen der Bergbahnen enthalten sei. Mit einer vergleichbaren Begründung lehnte die Bundesregierung noch im Jahre 2007 einen erneuten Vorstoß des Bundesrates ab. Sie wies zudem darauf hin, dass die Steuerermäßigung nicht zwangsläufig zu Preissenkungen für den Kunden führe.

3.17 Begünstigung von Beherbergungsleistungen umstritten

Seit dem 1. Januar 2010 unterliegen die Umsätze aus der kurzfristigen Beherbergung in Hotels, Gasthäusern und Pensionen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG). Dies gilt nur für die reinen Beherbergungsleistungen. Andere Leistungen, insbesondere das Frühstück, sind nicht begünstigt, selbst wenn sie im Beherbergungspreis enthalten sind.

Die Steuerermäßigung wurde mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführt.⁷⁴ Ziel der Maßnahme ist, die inländische Tourismusindustrie zu stärken und Standortnachteile im europäischen Wettbewerb auszugleichen. In den meisten EU-Staaten gilt für Beherbergungsleistungen der ermäßigte Steuersatz.⁷⁵ Die Steuervergünstigung soll im Jahre 2010 zu Steuermindereinnahmen von 805 Mio. Euro führen.⁷⁶ Nach Angaben der Branche soll die Steuerersparnis der Beherbergungsunternehmen zunächst für Investitionszwecke und nur zu einem Fünftel für Preisnachlässe für die Gäste genutzt werden.⁷⁷

⁷⁴ BGBl. 2009 I, S. 3953.

⁷⁵ Grundlage hierfür ist Artikel 98 Absatz 2 i. V. m. Anlage III Nr. 12 MwStSystRL.

⁷⁶ 22. Subventionsbericht der Bundesregierung, S. 16.

⁷⁷ Vgl. Pressemitteilung 09/08 des Deutschen Hotel- und Gaststättenverbandes (DEHOGA) vom 1. April 2010.

Anlage 1: Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz

Das Bundesfinanzministerium hatte noch im Juni 2009 die Einführung einer Ermäßigung für die Leistungen des Hotel- und Gastronomiegewerbes abgelehnt. Dies sei weder steuerpolitisch noch haushaltspolitisch zu vertreten. Zudem sah es in den unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen innerhalb der EU keine Wettbewerbsnachteile zulasten der einheimischen Hotellerie.⁷⁸

Der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen ist derzeit in der öffentlichen Diskussion. Dabei werden insbesondere der mit der Regelung verbundene Verwaltungsaufwand, Abgrenzungsschwierigkeiten, die Subventionierung einer einzelnen Branche sowie der volkswirtschaftliche Nutzen kritisiert.

⁷⁸ Bundestagsdrucksache 16/13570, S. 14 f.

4 Position des Bundesfinanzministeriums

In seinem Bericht vom 30. Oktober 2007 an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes kommt das Bundesfinanzministerium zum Ergebnis, dass

- eine Ermäßigung der Umsatzsteuer kein geeignetes Mittel sei, Preise zu senken und den Verbraucher zu entlasten;
- nur wenige Ermäßigungstatbestände dazu dienen, das soziokulturelle Existenzminimum zu schonen (z. B. die Steuerermäßigung von Lebensmitteln);
- eine Vielzahl der Regelungen ausgesprochenen Subventionscharakter habe;
- veränderte Bedürfnisse der Bevölkerung sowie gewandelte wirtschaftliche Gegebenheiten viele Vergünstigungen als überkommen erscheinen ließen;
- eine stichhaltige Begründung für die Ermäßigungen in vielen Fällen entfallen sei;
- eine nicht unerhebliche Anzahl von bestehenden Ermäßigungstatbeständen gemeinschaftsrechtlich problematisch sei.

Dennoch sah das Bundesfinanzministerium keinen unmittelbaren Handlungsbedarf.

Auch in aktuellen Stellungnahmen gegenüber dem Bundesrechnungshof lehnte das Bundesfinanzministerium die Änderungen einzelner Ermäßigungen ab. Im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP vom 26. Oktober 2009 ist vorgesehen, eine Kommission einzusetzen, die sich mit dem sachlichen Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes befassen soll. In diesem Zusammenhang hat das Bundesfinanzministerium einen Forschungsauftrag vergeben, dessen Ergebnisse im Sommer 2010 vorliegen sollen.

Auf eine detaillierte Stellungnahme zu diesem Bericht hat das Bundesfinanzministerium verzichtet, um der vorgesehenen Kommission nicht vorzugreifen.

5 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes führt vielfach zu Abgrenzungsschwierigkeiten, Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen. Der wachsende Abstand zwischen Regelsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz hat zudem den Anreiz verstärkt, Leistungen zum ermäßigten Steuersatz zu erklären. Der Finanzverwaltung sind diese Probleme bekannt. Sie steht ihnen aber meist hilflos gegenüber. Angemessene Kontrollen wären nur mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand zu leisten. Die dazu notwendigen personellen Ressourcen stehen nicht zur Verfügung. Sie sind nach Auffassung des Bundesrechnungshofes auch nicht sinnvoll. Denn eine einheitliche Besteuerung kann im Einzelfall schwierige Abgrenzungsfragen vermeiden und das Steuerrecht erheblich vereinfachen. Einige Ermäßigungen verstoßen zudem gegen Gemeinschaftsrecht. Dadurch werden unzulässige Beihilfen gewährt, die auch zu Wettbewerbsverzerrungen führen können. Eine gemeinschaftsrechtskonforme Besteuerung vermeidet Vertragsverletzungsverfahren.

Der Katalog der begünstigten Gegenstände ist unübersichtlich und teilweise widersprüchlich. Eine einfache und klare Systematik ist erforderlich. Bei einer Reihe von Gegenständen ist zudem nicht zu begründen, warum der ermäßigte Steuersatz gewährt wird. Teilweise mutet die Abgrenzung willkürlich an.

Ferner sind bei verschiedenen Steuerermäßigungen die Gründe für ihre Einführung mittlerweile überholt. Eine Begünstigung ist in diesen Fällen nicht mehr sachgerecht. Die Beibehaltung wird den Ansprüchen an ein modernes und effizientes Steuerungsinstrument nicht gerecht.

Als Ergebnis seiner Prüfung empfiehlt der Bundesrechnungshof, den Katalog der Begünstigungen in § 12 UStG sowie in der Anlage 2 zum UStG grundlegend zu überarbeiten. Dabei sollte jede einzelne Begünstigung auf Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden. Bei den meisten der unter Tz. 3 aufgeführten Teilbereiche regt er an, eine Abschaffung der jeweiligen Ermäßigung zu prüfen. In diesem Zusammenhang sind unter Umständen auch Auswirkungen auf andere Bereiche des Umsatzsteuerrechts zu beleuchten.

Überdies sollten die Ergebnisse der wissenschaftlichen Studien (vgl. Tz. 2.4) zum Anlass genommen werden, Zielsetzung, Effizienz und Effektivität des ermäßigten Umsatzsteuersatzes künftig regelmäßig zu evaluieren. Bislang wurde nur in wenigen Fällen überprüft, ob die mit der Ermäßigung angestrebten Ziele erreicht wurden.⁷⁹ Konsequenzen wurden in keinem Fall gezogen.

⁷⁹ Vgl. die vom Bundesfinanzministerium in Auftrag gegebene gemeinsame Studie des FiFo Köln, des Copenhagen Economics ApS und des ZEW „Evaluierung von Steuervergünstigungen“ aus dem Jahre 2009, siehe dazu unter <http://fiffo-koeln.de> und <http://www.zew.de>.

5 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

Umsatzsteuerermäßigungen, die einer Entlastung beim Endverbraucher nicht dienen, sind nach Auffassung des BVerfG nicht systemgerecht.⁸⁰ Sie gehören deshalb schon aus verfassungsrechtlichen Gründen auf den Prüfstand.

Die Weitergabe der Steuerermäßigung an den Endverbraucher kann in den meisten Fällen systembedingt nicht sichergestellt werden. Steigt der Steuersatz, wird der Unternehmer bestrebt sein, dies soweit wie möglich in seine Preiskalkulation aufzunehmen; sinkt der Steuersatz hingegen, wird er versuchen, die Preise möglichst wenig zu senken. Diese Annahme dürfte insbesondere beim Kauf von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken (Tz. 3.9) sowie beim Kauf von Renn- und Reitpferden (Tz. 3.5) zutreffen. Auch bei Restaurations- und Beherbergungsleistungen (Tzn. 3.3 und 3.17) ist eine Weitergabe der Ermäßigung über Preissenkungen und damit eine Entlastung für den Verbraucher nicht gewährleistet.

Der Bundesrechnungshof stimmt insoweit der Auffassung des Bundesfinanzministeriums und der EU-Kommission zu, dass der ermäßigte Steuersatz in seiner Wirkungsweise oft nicht zielgenau ist (vgl. Tz. 2.4). Wegen der kaum vorhersehbaren Auswirkungen auf das Preisniveau ist er als politisches Steuerungselement ungeeignet. Andere finanzpolitische Instrumente wie direkte Subventionen, Änderungen bei den direkten Steuern oder Sozialtransfers wirken wesentlich zielgenauer.⁸¹ Sie wären darüber hinaus auch mit geringeren Kosten verbunden. Die mit der Abschaffung einzelner Ermäßigungstatbestände verbundenen Mehreinnahmen ließen sich ggf. für eine Senkung des Regelsteuersatzes nutzen.

Der Bundesrechnungshof beabsichtigt mit dem vorliegenden Bericht einen Impuls zur Reform des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes in Deutschland zu geben. Er hält es aus den vorgenannten Gründen für geboten, das seit 40 Jahren nahezu unverändert bestehende System der Umsatzsteuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Bisherige Bemühungen zur Reform des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes hatten nicht den gewünschten Erfolg. Umso wichtiger ist, dass nun ein entscheidender Schritt gelingt. Die Erkenntnisse und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zu einzelnen Begünstigungen können als Einstieg in die Überlegungen zur künftigen Ausgestaltung der Ermäßigungen dienen.

Die im Koalitionsvertrag vorgesehene Kommission bietet die Chance, den gesamten Katalog der Begünstigungen zu evaluieren und jede einzelne Ermäßigung auf den Prüfstand zu stellen. Nur so können die Grundlagen für ein einfaches, gemeinschaftsrechtskonformes und zielgenaues System der ermäßigten Steuersätze geschaffen werden.

Der Bericht ist am 23. Juni 2010 vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes beschlossen worden.

Bonn, den 28. Juni 2010

Der Präsident
des Bundesrechnungshofes
Professor Dr. Dieter Engels

Der Vizepräsident
des Bundesrechnungshofes
Norbert Hauser

⁸⁰ Beschluss des BVerfG vom 10. November 1999, 2 BvR 1820/92, BStBl. 2000 II, S. 158.

⁸¹ Vgl. Mitteilung der Europäischen Kommission vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, SEC (2007), 910, KOM (2007) 380 endgültig. Siehe auch Bundestagsdrucksache 15/2941 vom 21. April 2004 sowie Bundestagsdrucksache 15/2874.

Anhang 1

Ermäßigt besteuerte Leistungen nach § 12 Absatz 2 Nummern 1 bis 11 UStG

Die Steuer ermäßigt sich auf 7 % für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;
2. die Vermietung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;
3. die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere;
4. die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen;
5. (weggefallen)
6. die Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in § 4 Nummer 14 Buchstabe a Satz 2 bezeichneten Leistungen der Zahnärzte;
7.
 - a) die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler,
 - b) die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen, soweit die Filme nach § 6 Absatz 3 Nummer 1 bis 5 des Gesetzes zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit oder nach § 14 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 des Jugendschutzgesetzes vom 23. Juli 2002 (BGBl. I S. 2730, 2003 I S. 476) in der jeweils geltenden Fassung gekennzeichnet sind oder vor dem 1. Januar 1970 erstaufgeführt wurden,
 - c) die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben,
 - d) die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze;
8.
 - a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgaben-

Anhang 1

- ordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht,
- b) die Leistungen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften der in Buchstabe a Satz 1 bezeichneten Körperschaften, wenn diese Leistungen, falls die Körperschaften sie anteilig selbst ausführen, insgesamt nach Buchstabe a ermäßigt besteuert würden;
9. die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist;
10. a) die Beförderungen von Personen mit Schiffen,
b) die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstieghilfen aller Art und die Beförderungen im Fährverkehr,
aa) innerhalb einer Gemeinde oder
bb) wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt;
11. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Satz 1 gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

Anhang 2

Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände nach Anlage 2 zum UStG

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
1	Lebende Tiere, und zwar a) Pferde einschließlich reinrassiger Zuchttiere, ausgenommen Wildpferde, b) Maultiere und Maulesel, c) Hausrinder einschließlich reinrassiger Zuchttiere, d) Hausschweine einschließlich reinrassiger Zuchttiere, e) Hausschafe einschließlich reinrassiger Zuchttiere, f) Hausziegen einschließlich reinrassiger Zuchttiere, g) Hausgeflügel (Hühner, Enten, Gänse, Truthühner und Perlhühner), h) Hauskaninchen, i) Haustauben, j) Bienen, k) ausgebildete Blindenführhunde	aus Position 0101 aus Position 0101 aus Position 0102 aus Position 0103 aus Position 0104 aus Position 0104 Position 0105 aus Position 0106 aus Position 0106 aus Position 0106 aus Position 0106
2	Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse	Kapitel 2
3	Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken	aus Kapitel 3

Anhang 2

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
4	Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig	aus Kapitel 4
5	Andere Waren tierischen Ursprungs, und zwar a) Mägen von Hausrindern und Hausgeflügel, b) (weggefallen) c) rohe Knochen	aus Position 0504 00 00 aus Position 0506
6	Bulben, Zwiebeln, Knollen, Wurzelknollen und Wurzelstöcke, ruhend, im Wachstum oder in Blüte; Zichorienpflanzen und -wurzeln	Position 0601
7	Andere lebende Pflanzen einschließlich ihrer Wurzeln, Stecklinge und Pfropfreiser; Pilzmyzel	Position 0602
8	Blumen und Blüten sowie deren Knospen, geschnitten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch	aus Position 0603
9	Blattwerk, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile, ohne Blüten und Blütenknospen, sowie Gräser, Moose und Flechten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch	aus Position 0604

Anlage 1: Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
10	Gemüse, Pflanzen, Wurzeln und Knollen, die zu Ernährungszwecken verwendet werden, und zwar a) Kartoffeln, frisch oder gekühlt, b) Tomaten, frisch oder gekühlt, c) Speisezwiebeln, Schalotten, Knoblauch, Porree/Lauch und andere Gemüse der Allium-Arten, frisch oder gekühlt, d) Kohl, Blumenkohl/Karfiol, Kohlrabi, Wirsingkohl und ähnliche genießbare Kohlarten der Gattung Brassica, frisch oder gekühlt, e) Salate (<i>Lactuca sativa</i>) und Chicorée (<i>Cichorium</i>-Arten), frisch oder gekühlt, f) Karotten und Speisemöhren, Speiserüben, Rote Rüben, Schwarzwurzeln, Knollensellerie, Rettiche und ähnliche genießbare Wurzeln, frisch oder gekühlt, g) Gurken und Cornichons, frisch oder gekühlt, h) Hülsenfrüchte, auch ausgelöst, frisch oder gekühlt, i) anderes Gemüse, frisch oder gekühlt, j) Gemüse, auch in Wasser oder Dampf gekocht, gefroren, k) Gemüse, vorläufig haltbar gemacht (z. B. durch Schwefeldioxid oder in Wasser, dem Salz, Schwefeldioxid oder andere vorläufig konservierend wirkende Stoffe zugesetzt sind), zum unmittelbaren Genuss nicht geeignet, l) Gemüse, getrocknet, auch in Stücke oder Scheiben geschnitten, als Pulver oder sonst zerkleinert, jedoch nicht weiter zubereitet, m) getrocknete, ausgelöste Hülsenfrüchte, auch geschält oder zerkleinert, n) Topinambur	Position 0701 Position 0702 00 00 Position 0703 Position 0704 Position 0705 Position 0706 Position 0707 00 Position 0708 Position 0709 Position 0710 Position 0711 Position 0712 Position 0713 aus Position 0714
11	Genießbare Früchte und Nüsse	Positionen 0801 bis 0813
12	Kaffee, Tee, Mate und Gewürze	Kapitel 9
13	Getreide	Kapitel 10
14	Müllereierzeugnisse, und zwar a) Mehl von Getreide, b) Grobgrieß, Feingrieß und Pellets von Getreide, c) Getreidekörner, anders bearbeitet; Getreidekeime, ganz, gequetscht, als Flocken oder gemahlen	Positionen 1101 00 und 1102 Position 1103 Position 1104

Anhang 2

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
15	Mehl, Grieß, Pulver, Flocken, Granulat und Pellets von Kartoffeln	Position 1105
16	Mehl, Grieß und Pulver von getrockneten Hülsenfrüchten sowie Mehl, Grieß und Pulver von genießbaren Früchten	aus Position 1106
17	Stärke	aus Position 1108
18	Ölsamen und ölhaltige Früchte sowie Mehl hiervon	Positionen 1201 00 bis 1208
19	Samen, Früchte und Sporen, zur Aussaat	Position 1209
20	(weggefallen)	
21	Rosmarin, Beifuß und Basilikum in Aufmachungen für den Küchen- gebrauch sowie Dost, Minzen, Salbei, Kamilleblüten und Haustee	aus Position 1211
22	Johannisbrot und Zuckerrüben, frisch oder getrocknet, auch gemah- len; Steine und Kerne von Früchten sowie andere pflanz- liche Waren (einschließlich nichtgerösteter Zichorienwurzeln der Varietät Cichorium intybus sativum) der hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendeten Art, anderweit weder genannt noch inbegriffen; ausgenommen Algen, Tange und Zuckerrohr	aus Position 1212
23	Stroh und Spreu von Getreide sowie verschiedene zur Fütterung verwendete Pflanzen	Positionen 1213 00 00 und 1214
24	Pektinstoffe, Pektinate und Pektate	Unterposition 1302 20
25	(weggefallen)	

Anlage 1: Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
26	Genießbare tierische und pflanzliche Fette und Öle, auch verarbeitet, und zwar a) Schweineschmalz, anderes Schweinefett und Geflügelfett, b) Fett von Rindern, Schafen oder Ziegen, ausgeschmolzen oder mit Lösungsmitteln ausgezogen, c) Oleomargarin, d) fette pflanzliche Öle und pflanzliche Fette sowie deren Fraktionen, auch raffiniert, e) tierische und pflanzliche Fette und Öle sowie deren Fraktionen, ganz oder teilweise hydriert, umgeestert, wiederverestert oder elaidiniert, auch raffiniert, jedoch nicht weiterverarbeitet, ausgenommen hydriertes Rizinusöl (sog. Opalwachs), f) Margarine; genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle, ausgenommen Form- und Trennöle	aus Position 1501 00 aus Position 1502 00 aus Position 1503 00 aus Positionen 1507 bis 1515 aus Position 1516 aus Position 1517
27	(weggefallen)	
28	Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken	aus Kapitel 16
29	Zucker und Zuckerwaren	Kapitel 17
30	Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln sowie Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen	Positionen 1805 00 00 und 1806
31	Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; Backwaren	Kapitel 19
32	Zubereitungen von Gemüse, Früchten, Nüssen oder anderen Pflanzenteilen, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte	Positionen 2001 bis 2008
33	Verschiedene Lebensmittelzubereitungen	Kapitel 21
34	Wasser, ausgenommen – Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird, – Heilwasser und – Wasserdampf	aus Unterposition 2201 90 00
35	Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses	aus Position 2202
36	Speiseessig	Position 2209 00
37	Rückstände und Abfälle der Lebensmittelindustrie; zubereitetes Futter	Kapitel 23

Anhang 2

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
38	(weggefallen)	
39	Speisesalz, nicht in wässriger Lösung	aus Position 2501 00
40	a) handelsübliches Ammoniumcarbonat und andere Ammoniumcarbonate, b) Natriumhydrogencarbonat (Natriumbicarbonat)	Unterposition 2836 10 00 Unterposition 2836 30 00
41	D-Glucitol (Sorbit), auch mit Zusatz von Saccharin oder dessen Salzen	Unterpositionen 2905 44 und 2106 90
42	Essigsäure	Unterposition 2915 21 00
43	Natriumsalz und Kaliumsalz des Saccharins	aus Unterposition 2925 11 00
44	(weggefallen)	
45	Tierische oder pflanzliche Düngemittel mit Ausnahme von Guano, auch untereinander gemischt, jedoch nicht chemisch behandelt; durch Mischen von tierischen oder pflanzlichen Erzeugnissen gewonnene Düngemittel	aus Position 3101 00 00
46	Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschließlich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, in Aufmachungen für den Küchengebrauch	aus Unterposition 3302 10
47	Gelatine	aus Position 3503 00
48	Holz, und zwar a) Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen, b) Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst	Unterposition 4401 10 00 Unterposition 4401 30

Anlage 1: Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
49	Bücher, Zeitungen und andere Erzeugnisse des grafischen Gewerbes mit Ausnahme der Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Absatz 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen, sowie der Veröffentlichungen, die überwiegend Werbezwecken (einschließlich Reisewerbung) dienen, und zwar a) Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in Teilheften, losen Bogen oder Blättern, zum Broschieren, Kartonieren oder Binden bestimmt, sowie Zeitungen und andere periodische Druckschriften kartoniert, gebunden oder in Sammlungen mit mehr als einer Nummer in gemeinsamem Umschlag (ausgenommen solche, die überwiegend Werbung enthalten), b) Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (ausgenommen Anzeigenblätter, Annoncen-Zeitungen und dergleichen, die überwiegend Werbung enthalten), c) Bilderalbum, Bilderbücher und Zeichen- oder Malbücher, für Kinder, d) Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden, e) kartografische Erzeugnisse aller Art, einschließlich Wandkarten, topografischer Pläne und Globen, gedruckt, f) Briefmarken und dergleichen (z. B. Ersttagsbriefe, Ganzsachen) als Sammlungsstücke	aus Positionen 4901, 9705 00 00 und 9706 00 00 aus Position 4902 aus Position 4903 00 00 aus Position 4904 00 00 aus Position 4905 aus Positionen 4907 00 und 9704 00 00
50	(weggefallen)	
51	Rollstühle und andere Fahrzeuge für Behinderte, auch mit Motor oder anderer Vorrichtung zur mechanischen Fortbewegung	Position 8713

Anhang 2

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
52	Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, für Menschen, und zwar a) künstliche Gelenke, ausgenommen Teile und Zubehör, b) orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen, ausgenommen Teile und Zubehör, c) Prothesen, ausgenommen Teile und Zubehör, d) Schwerhörigengeräte, Herzschrittmacher und andere Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, zum Tragen in der Hand oder am Körper oder zum Einpflanzen in den Organismus, ausgenommen Teile und Zubehör	aus Unterposition 9021 31 00 aus Unterposition 9021 10 aus Unterpositionen 9021 21, 9021 29 00 und 9021 39 Unterpositionen 9021 40 00 und 9021 50 00, aus Unterposition 9021 90
53	Kunstgegenstände, und zwar a) Gemälde und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, a) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, a) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art	Position 9701 Position 9702 00 00 Position 9703 00 00
54	Sammlungsstücke, a) zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische, und Sammlungen dieser Art, b) von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem oder völkerkundlichem Wert, c) von münzkundlichem Wert, und zwar - aa) kursungültige Banknoten einschließlich Briefmarkengeld und Papiernotgeld, - bb) Münzen aus unedlen Metallen, - cc) Münzen und Medaillen aus Edelmetallen, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 % des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt	aus Position 9705 00 00 aus Position 9705 00 00 aus Position 9705 00 00 aus Position 9705 00 00 aus Positionen 7118, 9705 00 00 und 9706 00 00

Anlage 2

Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2012

zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes

– Auszug –

79 Entwicklung des Einzelplans 60 Kat. A

79.3.1.3 Wesentliche Steuereinnahmenbereiche

Der Bundesrechnungshof weist in seinen Prüfungsmitteilungen, Berichten und Bemerkungen immer wieder auf Mängel bei der Anwendung der Steuergesetze hin. Solche Vollzugsängel können die Steuereinnahmen erheblich mindern.

79.3.1.3.1 Umsatzsteuer

Wichtigste steuerliche Einnahmequelle des Bundes ist die Umsatzsteuer. Im Haushaltsjahr 2011 beliefen sich die Einnahmen auf 102,4 Mrd. Euro. Hiervon entfielen 74,9 Mrd. Euro auf die durch die Länder verwaltete Umsatzsteuer und 27,5 Mrd. Euro auf die durch den Bund verwaltete Einfuhrumsatzsteuer.

Nach den Prüfungserkenntnissen des Bundesrechnungshofes besteht Handlungsbedarf u. a. in folgenden Umsatzsteuerbereichen:

- In seinem Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO vom 6. Oktober 2011 über die Sicherstellung eines wirksamen Umsatzsteuer-Binnenmarkt-Kontrollverfahrens hat der Bundesrechnungshof dem Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages Vorschläge zur Verbesserung des Kontrollverfahrens aufgezeigt. Beim Warenverkehr zwischen Unternehmern innerhalb der Europäischen Union sind die grenzüberschreitenden Lieferungen des veräußernden Unternehmers steuerfrei (innergemeinschaftliche Lieferungen). Der Erwerber muss den Warenbezug im Bestimmungsland als innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern. Die notwendigen Kontrollen durch die Finanzverwaltung, die eine Besteuerung sicherstellen sollen, sind für alle Beteiligten sehr aufwendig. Der Bundesrechnungshof hat dem Bundesfinanzministerium ein einfaches, wenig verwaltungsaufwendiges Kontrollverfahren empfohlen.
- In seinem Bericht nach § 99 BHO vom 3. April 2012 über die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Kreditfabriken (Bundestagsdrucksache 17/9283) hat der Bundesrechnungshof darauf hingewiesen, dass Leistungen von sogenannten Kreditfabriken ohne Rechtsgrundlage von der Umsatzsteuer befreit werden. Kreditinstitute lagern banktechnische Leistungen, insbesondere im Zusammenhang mit der Kreditvergabe, zunehmend auf eigenständige Dienstleistungsunternehmen (Kreditfabriken) aus. Von den Kreditfabriken erbrachte Dienstleistungen wurden im Verwaltungswege von der Umsatzsteuer befreit, obwohl dies gesetzlich nicht zulässig ist. Bisher sind Bund und Ländern nach Schätzungen des Bundesfinanzministeriums dabei mindestens 50 Mio. Euro an Steuereinnahmen verloren gegangen. Der Bundesrechnungshof hat dem Bundesfinanzministerium empfohlen, den Verwaltungsbeschluss unverzüglich aufzuheben und eine Besteuerung der Leistungen der Kreditfabriken sicherzustellen.

- Im Ausland ansässige Unternehmer können sich unter bestimmten Voraussetzungen die in Deutschland gezahlte Umsatzsteuer im Wege des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens erstatten lassen. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bearbeitet die Anträge. Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass dieses Verfahren sehr verwaltungsaufwendig und betrugsanfällig ist. Das Bundesfinanzministerium hat mehrere Schritte zur Verbesserung des Verfahrens angekündigt. Der Bundesrechnungshof erwartet, dass das Bundesfinanzministerium die angekündigten Maßnahmen zügig vorantreibt (vgl. Bemerkung Nr. 84).

Anlage 3

Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO

Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand

– Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung
juristischer Personen des öffentlichen Rechts –

2. November 2004

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	83
0 Zusammenfassung	85
0.1 Die öffentliche Hand im Wettbewerb	85
0.2 Beispiele für die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand	85
0.3 Schlussfolgerungen und Lösungsvorschläge des Bundesrechnungshofes	86
1 Ausgangsüberlegungen	89
1.1 Wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand	89
1.2 Outsourcing von öffentlich-rechtlichen Aufgaben	89
1.3 Notwendigkeit der Umsatzbesteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand	90
1.4 Berücksichtigung des Finanzausgleichs	90
1.5 Beachtung des Gemeinschaftsrechts	91
2 Rechtliche Grundlagen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	93
2.1 Die Besteuerung nach nationalem Recht	93
2.2 Die Besteuerung nach Gemeinschaftsrecht	94
2.3 Keine hoheitliche Tätigkeit bei Aufgabenerledigung durch Dritte	95
2.4 Tätigkeitsbezogene Betrachtung der jeweiligen Leistung	96
2.5 Wettbewerbsrelevanz als entscheidendes Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit	97
3 Rechtswidrige Verwaltungsentscheidungen	98
4 Prüfungen des Bundesrechnungshofes	100
5 Einzelfeststellungen	101
5.1 Probleme bei der steuerlichen Erfassung	101
5.2 Beistandsleistungen der öffentlichen Hand	102
5.3 Kommunale Gebietsrechenzentren	103
5.4 Dienstleistungszentrum des Bundes	105
5.5 Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern	106
5.6 Statistische Ämter	107
5.7 Auftragsforschung staatlicher Hochschulen	107
5.8 Bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts	109

5.9	Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts	109
5.10	Maßgeblichkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art.	111
6	Fazit: Die Besteuerung muss nationalem und europäischem Recht entsprechen	113
7	Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	115
7.1	Generelle Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art. . .	115
7.2	Anpassung des Körperschaftsteuerrechts an europäische Vorgaben	116
7.3	Teilweise Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art . . .	116
8	Schlussbemerkungen	118

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
bzgl.	bezüglich
DStR	Deutsches Steuerrecht
EuGH	Europäischer Gerichtshof
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
HWK	Handwerkskammer
IHK	Industrie- und Handelskammer
i. H. v.	in Höhe von
i.S.d./v.	im Sinne des/von
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
jPöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
Nr./Nr.	Nummer/Nummern
Rs.	Rechtssache
StuW	Steuer und Wirtschaft
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStB	Umsatzsteuer-Berater
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
u. U.	unter Umständen
z. B.	zum Beispiel

0 Zusammenfassung

0.1 Die öffentliche Hand im Wettbewerb

Bei privatwirtschaftlichem Nebeneinander von öffentlichen und privaten Anbietern tritt der Staat in Konkurrenz zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. Unabhängig davon, ob dies ordnungspolitisch erwünscht ist, ist es in diesen Fällen aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit geboten zu gewährleisten, dass die öffentliche Hand keinen Steuervorteil erhält. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist für die Umsatzbesteuerung im Gemeinschaftsrecht (6. EG-Richtlinie) verankert. Das nationale Steuerrecht muss diesen Vorgaben des EG-Rechts genügen.

Der unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) ist demzufolge unter Einbeziehung des Wettbewerbsgedankens zu bestimmen. Als wirtschaftliche Tätigkeiten sind sämtliche Aktivitäten der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu verstehen, die wettbewerbsrelevant sind, also in Konkurrenz zu anderen, insbesondere privatrechtlichen Unternehmen am Markt angeboten werden.

Der Bundesrechnungshof hat sich mit dem unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand und deren umsatzsteuerlicher Behandlung befasst und schwerpunktmäßig geprüft, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die öffentliche Hand unternehmerisch tätig wird und ob diese Tätigkeiten der Umsatzbesteuerung unterworfen werden.

0.2 Beispiele für die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand

Der Bundesrechnungshof hat in seine Prüfung folgende jPöR, Fallgruppen und Problembereiche einbezogen:

- Beistandsleistungen der öffentlichen Hand (auftragsgemäße Leistungen für andere jPöR),
- kommunale Gebietsrechenzentren und andere öffentlich-rechtlich organisierte Dienstleistungszentren,
- Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern,
- Statistische Ämter,
- die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen,
- eine bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts,
- die vermögensverwaltende Tätigkeit von jPöR,

- die Maßgeblichkeit der körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art.

Der Bundesrechnungshof hatte zunächst festgestellt, dass entgeltliche Beistandsleistungen von jPöR entgegen dem geltenden Recht nicht besteuert werden (vgl. Nr. 5.2). Weitere Prüfungen ergaben, dass dies auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung der kommunalen Gebietsrechenzentren (vgl. Nr. 5.3), der Industrie- und Handelskammern sowie der Handwerkskammern (vgl. Nr. 5.5), der Statistischen Ämter (vgl. Nr. 5.6) und der Auftragsforschung staatlicher Hochschulen (vgl. Nr. 5.7) zutrifft. Nach seinen Feststellungen führten die Regelungen in vielen Bereichen der öffentlichen Hand zu einer ungerechtfertigten Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen, die mit nationalem und europäischem Recht nicht im Einklang stand. Außerdem wurde deutlich, dass die derzeitigen nationalen gesetzlichen Regelungen in vielen Fällen eine EG-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten.

0.3 Schlussfolgerungen und Lösungsvorschläge des Bundesrechnungshofes

Die Verwaltungsregelungen, nach denen so genannte Beistandsleistungen an andere jPöR als nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeiten im Sinne von § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz angesehen werden, stehen im Falle wettbewerbsrelevanter Leistungen mit nationalem Recht nicht im Einklang.

Eine Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht bereits nach Artikel 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie nicht mit dem geltenden EG-Recht vereinbar.

Eine jPöR, die außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, die nicht in Artikel 13 oder Artikel 28 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist, darf im Ergebnis nicht umsatzsteuerfrei gestellt werden. In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie. Seine Anwendung ist in diesen Fällen gemeinschaftsrechtswidrig (vgl. Nr. 5.9).

Das Anknüpfen der Umsatzsteuer an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchs zu vereinbaren. In der Besteuerungspraxis führt der bloße Verweis auf die für die Betriebe gewerblicher Art (BgA) einschlägigen Bestimmungen der Körperschaftsteuer-Richtlinien zu einer nach EG-Recht nicht vorgesehenen faktischen Umsatzsteuerfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro, die durch geschickte Gestaltungen noch vervielfacht werden kann (vgl. Nr. 5.10).

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, insbesondere die Wettbewerbsklausel in Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie, sind bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in jedem Fall zu beachten. Demzufolge ist die Umsatzbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen der öffentlichen Hand auch nach nationalem Umsatzsteuerrecht geboten. Die strikte Anbindung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA kann zu gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnissen führen.

0 Zusammenfassung

Der Bundesrechnungshof hält es deshalb für dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuordnung, zu überdenken und künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Er empfiehlt dabei insbesondere, die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPöR an die körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffsbestimmungen zu lösen, da sie in vielen Fällen eine EG-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten. Der Bundesrechnungshof zeigt Lösungsansätze für eine künftige gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung der jPöR auf, die in ihrer Tragweite unterschiedlich weit gehen (vgl. Nr. 7).

In jedem Fall sollten die Überlegungen zur künftigen Umsatzbesteuerung baldmöglichst zwischen Bund und Ländern erörtert und in die Praxis umgesetzt werden. Schon zur Vermeidung von für den deutschen Fiskus riskanten Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (vgl. z. B. den Fall der Nichtbesteuerung entgeltlicher Auftragsforschung staatlicher Hochschulen) ist eine rasche Angleichung nationalen Rechts an die EG-rechtlichen Vorschriften geboten.

1 Ausgangsüberlegungen

1.1 Wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand

Die öffentliche Hand, also Bund, Länder, Gemeinden und sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR), z. B. die Industrie- und Handelskammern, die Träger der Sozialversicherungen und die Universitäten, sowie verschiedene Zweckverbände und Anstalten des öffentlichen Rechts, beteiligt sich in vielfältiger Weise am wirtschaftlichen Leben.¹ Diese öffentliche Wirtschaftstätigkeit hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Auf der anderen Seite drängen immer mehr private Unternehmer auch auf den Markt der „öffentlichen Daseinsvorsorge“. Ursache dafür sind neue Gesetze auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts, beispielsweise das Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz², die ein Tätigwerden der privaten Hand in verstärktem Maße ermöglichen.

1.2 Outsourcing von öffentlich-rechtlichen Aufgaben

Die jPöR können die *Durchführung* von Aufgaben ganz oder teilweise auf Dritte übertragen. Ursächlich für dieses „Outsourcing“ sind i. d. R. Kosten-, Rationalisierungs- oder Kapazitätsgründe auf Seiten der auslagernden jPöR. Dabei wird der Dritte anschließend nicht in eigener Sache hoheitlich tätig, sondern besorgt lediglich die Leistung für die auftraggebende jPöR. Zunehmend wird die Durchführung von öffentlich-rechtlichen Aufgaben auch anderen jPöR übertragen und von diesen gegen Entgelt erledigt.

Solche Aufgabenauslagerungen innerhalb der öffentlichen Hand (sog. Beistandsleistungen) können beispielsweise gegeben sein, wenn gegen Entgelt

- ein kommunales Gebietsrechenzentrum die Datenverarbeitung in bestimmten Bereichen für eine Kommune erledigt;

1 Der Begriff „juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR)“ bestimmt sich nach Staats- und Verwaltungsrecht. JPöR sind demnach Rechtsgebilde, die in gleicher Weise wie juristische Personen des privaten Rechts mit einer eigenen (Teil-)Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, ihre Rechtsfähigkeit aber auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch Gesetz bzw. Verleihung erlangt haben. Vgl. u. a. Lange, „Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStZ 2000, 200; Maurer, „Allgemeines Verwaltungsrecht“, München, 14. Auflage, 2002, 522–526.

2 BGBl. I 1994, 2705.

- das Finanzrechenzentrum eines Landes anhand ihm überstellter Datensätze die Steuererklärungsvordrucke für ein anderes Land versendet;
- das Rechenzentrum des Bundes die Datenverarbeitung in bestimmten Bereichen für andere rechtlich selbstständige jPöR, die keine Gebietskörperschaften sind, erledigt;
- eine Gemeinde das Abwasser für die Nachbargemeinde beseitigt;
- eine Stadt den Hausmüll der Nachbargemeinde entsorgt.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung solcher Beistandsleistungen haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder den weitreichenden Beschluss gefasst, dass es bei Beistandsleistungen der öffentlichen Hand keinen Betrieb gewerblicher Art gibt (vgl. Nr. 3).

1.3 Notwendigkeit der Umsatzbesteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand

Bei privatwirtschaftlichem Nebeneinander von öffentlichen und privaten Anbietern tritt der Staat zwangsläufig in Konkurrenz zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. In diesen Fällen ist es aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit geboten zu gewährleisten, dass die öffentliche Hand gegenüber der Privatwirtschaft steuerlich keinen Vorteil erhält. Dieser Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist nach heutigem Verfassungsverständnis sowohl im allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 Abs. 1 GG als auch in dem Gebot der Wettbewerbsgleichheit verankert, das aus den besonderen wirtschaftlichen Freiheitsrechten der Artikel 12 und 14 GG abgeleitet wird. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung ist zudem auch im Gemeinschaftsrecht verankert (vgl. unten Nr. 1.5).³ Das nationale Umsatzsteuerrecht muss die EG-rechtlichen Vorgaben zwingend beachten.⁴

1.4 Berücksichtigung des Finanzausgleichs

Neben Wettbewerbsgesichtspunkten sind für die Besteuerung der öffentlichen Hand auch die Vorgaben des föderalen Finanzverfassungsrechts relevant. In einem föderalen Finanzverfassungssystem ist eine Besteuerung der öffentlichen Hand erforderlich. Ansonsten hätten es z. B. Gemeinden oder sonstige jPöR in der Hand, privatrechtlich organisierte Wirtschaftstätigkeit in öffentlich-rechtliche Betriebe umzuschichten und das Steueraufkommen, insbesondere das Umsatzsteueraufkommen, von Bund und Ländern zu verringern. Umgekehrt könnten sich der

³ Vgl. Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie. Vgl. auch Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606.

⁴ Vgl. Artikel 20 Abs. 3 GG und Artikel 23 Abs. 1 GG.

1 Ausgangsüberlegungen

Bund und die Länder durch entsprechende öffentlich-rechtliche Betriebe ebenfalls der Steuer entziehen. Kämen jPöR durch entsprechende Ausweigestaltungen dagegen auch im Bereich ihrer hoheitlichen Kerntätigkeit in den Genuss des Vorsteuerabzugs, erhielten sie für entsprechende Investitionsvorhaben praktisch einen zusätzlichen Finanzausgleich auf Kosten anderer jPöR. Um solche finanzverfassungsrechtlichen Auswirkungen zu verhindern, ist es notwendig, dass die wettbewerbsrelevante Wirtschaftstätigkeit der öffentlichen Hand ebenfalls der Besteuerung unterworfen wird, soweit sie mit der Tätigkeit privatrechtlicher Anbieter vergleichbar ist.⁵ Lediglich bestimmte hoheitliche Kernbereiche der öffentlichen Hand, die einen Wettbewerb mit privaten Unternehmern ausschließen, dürfen der Besteuerung entzogen bleiben.

1.5 Beachtung des Gemeinschaftsrechts

Mit der Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts durch die 6. EG-Richtlinie⁶ haben sich die Rahmenbedingungen der nationalen Umsatzbesteuerung grundlegend geändert. Bei der Ausgestaltung des nationalen Umsatzsteuerrechts sind – auch bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – die Vorgaben des EG-Rechts⁷ zu beachten. Die Intention der 6. EG-Richtlinie war die Schaffung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen im Binnenmarkt durch Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung. Zu diesem Zweck wurden in der Richtlinie Mindestanforderungen für eine Umsatzbesteuerung von öffentlichen Einrichtungen im EG-Binnenmarkt festgelegt, mit denen sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) inzwischen in mehreren Urteilen befasst hat. Der deutsche Gesetzgeber hat bei der Umsetzung der 6. EG-Richtlinie durch das Umsatzsteuergesetz 1980⁸ den für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bis dahin geltenden § 2 Abs. 3 UStG mit der Bindung an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG indes einfach übernommen. Diese nationale Regelung zum unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand ist bei der steuerlichen Erfassung an der einschlägigen Regelung des Artikels 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie zu messen und auf Vereinbarkeit mit den Vorgaben des EG-Rechts hin abzugleichen (Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts). Dabei ist zwar grundsätzlich auch zu prüfen, ob und inwieweit den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie durch eine richtlinienkonforme Auslegung der § 2 Abs. 3 UStG und § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG Rechnung getragen werden kann. Die Normadressaten müssen jedoch in der Lage sein, die Rechtslage eindeutig zu erkennen. Die Anbindung des Umsatz-

5 Vgl. Hüttemann, „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 30, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, 14.

6 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977 Nr. L 145 S. 1.

7 Vgl. Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie zur unternehmerischen Tätigkeit der öffentlichen Hand.

8 BGBl. I 1979, 1953.

steuerrechts an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA hat sich – nach vorherrschender Auffassung in der Literatur⁹ – im Nachhinein als wenig hilfreich erwiesen, da die Umsatzsteuer im Zuge des europäischen Integrationsprozesses in ein harmonisiertes europäisches Mehrwertsteuersystem eingebunden worden ist und damit den zur Vereinheitlichung geschaffenen europarechtlichen Regelungen unterliegt, während das nicht harmonisierte Körperschaftsteuerrecht weiterhin „nur“ innerstaatlichen Regelungen folgen muss.

Diese Problematik wirkt sich nach Feststellungen des Bundesrechnungshofes in erheblichem Umfang in der Besteuerungspraxis der öffentlichen Hand aus.

⁹ Vgl. nur Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606.

2 Rechtliche Grundlagen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

2.1 Die Besteuerung nach nationalem Recht

Die Steuerpflicht der öffentlichen Hand hängt zunächst davon ab, ob sich eine jPöR selbst am Wirtschaftsleben beteiligt oder ob sie sich insoweit der Gesellschaftsformen des privaten Rechts bedient. So genannte Eigengesellschaften (AG oder GmbH) – nicht die jPöR – unterliegen ohne Rücksicht auf ihre staatlichen Anteilseigner der „normalen“ Umsatzbesteuerung nach § 2 Abs. 1 UStG.¹⁰ Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Zum Rechtsproblem wird die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand dann, wenn sich jPöR als solche (z. B. durch Regie- oder Eigenbetriebe) wirtschaftlich betätigen. In diesem Fall wird die jPöR gem. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG selbst zum umsatzsteuerlichen Steuersubjekt. Nach der umsatzsteuerlichen Sonderregelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind jPöR jedoch nur im Rahmen ihrer Tätigkeit als BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG (und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe) unternehmerisch tätig. Die Gesamtheit aller BgA (und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe) bildet das Unternehmen der jPöR.¹¹ Im Unterschied zu anderen Steuersubjekten sind jPöR demnach nur eingeschränkt umsatzsteuerpflichtig.

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist wegen der Verweisung auf das Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich an die einschlägigen körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffe (BgA, Vermögensverwaltung, Hoheitsbetrieb) gebunden.¹² Demzufolge ist über die von der Rechtsprechung und der Verwaltung zu den körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen entwickelten Grundsätze – insbesondere auch über die Anwendung der als Abgrenzungskriterium für das Vorliegen eines BgA maßgebenden Umsatzgrenze i. H. v. 30 678 Euro – bei der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer einheitlich zu entscheiden.¹³ Ein BgA setzt gem. § 4 Abs. 1 KStG eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus, mit der die jPöR zu anderen Unternehmern unmittelbar in Wettbewerb tritt.¹⁴ Umsätze einer jPöR sind dagegen dann nicht steuerbar, wenn sie gem. § 4 Abs. 5 KStG aus einer

10 Vgl. Hüttemann, „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 30, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, 2.

11 Vgl. Abschn. 23 Abs. 2 Satz 1 UStR.

12 Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 und Abs. 2 Satz 4 UStR.

13 Vgl. Abschn. 5 Abs. 4 und 5 KStR sowie Abschn. 23 Abs. 4 Satz 3 UStR.

14 Vgl. Abschn. 5 Abs. 5 Satz 7 KStR. Lange, „Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht“, UR 2000, 7.

Tätigkeit herrühren, die dem Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist und sie überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, oder wenn die jPöR mit Mitteln des öffentlichen Rechts handelt (Hoheitsbetriebe).¹⁵ Durch die Bindung an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA unterliegt ferner auch die vermögensverwaltende Tätigkeit der öffentlichen Hand, die nach Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich keinen BgA darstellt, nicht der Umsatzbesteuerung.

Ist eine jPöR steuerpflichtig, bedeutet dies einerseits, dass die Leistungen der jPöR insoweit der Umsatzsteuer unterliegen und darüber spezielle Aufzeichnungen zu führen sind. Andererseits eröffnet es den jPöR aber insoweit auch die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen (Investitionen) in Anspruch nehmen zu können.

2.2 Die Besteuerung nach Gemeinschaftsrecht

Für die Umsatzbesteuerung sind nationale Regelungen und die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in der 6. EG-Richtlinie zu beachten. Die 6. EG-Richtlinie kennt den Begriff des BgA nicht, sondern spricht in dem hier maßgebenden Artikel 4 stattdessen vom „Steuerpflichtigen“. Artikel 4 Abs. 1 bestimmt, dass als Steuerpflichtiger gilt, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten¹⁶ selbstständig ... ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist weit auszulegen; dazu gehört grundsätzlich auch die Vermögensverwaltung¹⁷.

Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie enthält einschränkende Vorgaben für die Behandlung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen. Dort ist bestimmt, dass Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, „soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“ (Unterabs. 1). Das gilt jedoch dann nicht, wenn „eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige“ (bzgl. dieser Tätigkeiten und Leistungen) „zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“ (Unterabs. 2).

Der EuGH legt Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie dahingehend aus, dass es sich bei den nichtsteuerpflichtigen Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Besteuert werden sollen dagegen (gem. Artikel 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer betreiben, d. h. die sie nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen

15 Vgl. Abschn. 5 Abs. 13 KStR. BFH-Urteile v. 30.06.1988, V R 79/84, BStBl II 1988, 910, v. 23.10.1996, I R 1 und 2/94, BStBl II 1997, 139, und v. 27.02.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

16 („... alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ...; als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“)

17 Vgl. z. B. Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 14. Auflage, § 13 Rz. 104.

2 Rechtliche Grundlagen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben.¹⁸ Dabei sei es Sache jedes Mitgliedstaates, die geeignete Rechtsetzungstechnik zu wählen, um die in Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie aufgestellte Regel der Behandlung als Nichtsteuerpflichtige in nationales Recht umzusetzen.

Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie wird vom EuGH dahingehend interpretiert, dass er die Mitgliedstaaten verpflichte, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für die „ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegenden Tätigkeiten der Besteuerung zu unterwerfen, wenn diese Tätigkeiten – im Wettbewerb mit ihnen – auch von Privaten ausgeübt werden können und ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Solche Wettbewerbsverzerrungen können nach der Richtlinienvorschrift auch dann eintreten, wenn potenzieller Wettbewerb besteht, d. h. wenn private Unternehmer auf zivilrechtlicher Basis mit der jPöR konkurrieren oder konkurrieren könnten.¹⁹ Festlegungen dazu, welche Kriterien für die Beurteilung größerer Wettbewerbsverzerrungen heranzuziehen sind, hat die Rechtsprechung bisher nicht herausgebildet.

2.3 Keine hoheitliche Tätigkeit bei Aufgabenerledigung durch Dritte

Nach den körperschaftsteuerlichen Vorschriften²⁰ ist die Ausübung der öffentlichen (hoheitlichen) Gewalt eine Tätigkeit, die den jPöR eigentümlich und vorbehalten ist.²¹ Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist in erster Linie die Wahrnehmung öffentlich-rechtlicher Aufgaben. Eine jPöR kann aber nach Ansicht des Bundesrechnungshofes in steuerlichem Sinne nur in Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben hoheitlich handeln, nicht dagegen in Erfüllung bzw. Erledigung fremder Aufgaben. Eingeschaltete jPöR erbringen die Leistungen auftragsgemäß für eine andere jPöR (sog. Beistandsleistungen). Mit der Übertragung einer für den Auftraggeber hoheitlichen Aufgabe (z. B. Abwasserentsorgung außerhalb der eigenen Gebietskörperschaft) haben sie jedoch regelmäßig keine eigenen hoheitlichen Befugnisse erhalten bzw. übernommen. Sie steuern und unterstützen mit den ausgeführten Leistungen lediglich die auftraggebende jPöR. Deshalb liegt insoweit eine hoheitliche Tätigkeit, die den beauftragten jPöR eigentümlich und vorbehalten wäre, nicht vor, sondern eine wirtschaftliche Tätigkeit in Form von

18 Vgl. u. a. EuGH, Urteil vom 17.10.1989, Rs. C-231/87, Carpaneto Piacentino, UR 1991, 77; EuGH-Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, Camara Municipal do Porto, UR 2001, 108.

19 Vgl. Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 833; Lange, UR 2000, 389; Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 912 bis 917.

20 § 4 KStG, Abschn. 5 Abs. 13 KStR.

21 Nach Lange, „Juristische Personen des öffentlichen Rechts im Umsatzsteuerrecht“, UR 2000, 1, übt eine jPöR öffentliche Gewalt nur dann aus, wenn sie gegenüber dem Leistungsempfänger eine Tätigkeit im Rahmen einer eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung und nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer ausübt.

Geschäftsbesorgungsleistungen, die auch von privaten Unternehmen ausgeführt werden könnten.

Auch die Auslagerung der Aufgabenerledigung auf einen speziell zu diesem Zweck gegründeten öffentlich-rechtlichen Zweckverband kann zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen. Der Zweckverband ist ein gegenüber seinen Mitgliedern (und den Nichtmitgliedern) selbstständiges anderes Rechtssubjekt und nicht das „gemeinsame Dach“ für die einzelnen angeschlossenen jPöR. Hinsichtlich der Leistungserbringung an seine Kunden (Mitglieder und Nichtmitglieder) ist ein Zweckverband folglich zu behandeln wie jede andere (fremde) jPöR.

2.4 Tätigkeitsbezogene Betrachtung der jeweiligen Leistung

Des Weiteren muss für die umsatzsteuerliche Beurteilung, ob es sich um eine nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeit oder um eine steuerbare wirtschaftliche Tätigkeit handelt, auf die Rechtsnatur und die formalen Ausübungsmodalitäten der jeweiligen Tätigkeit abgestellt werden.²² Dies gebietet sowohl das europäische Recht (Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie) als auch das nationale Recht (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 Abs. 1 KStG). Entscheidender Abgrenzungsmaßstab kann dabei nur der Wettbewerbsgedanke sein.²³ Eine solche tätigkeitsbezogene Betrachtung hat auch der Bundesfinanzhof (BFH) u. a. in seinen Urteilen vom 21. September 1989²⁴ und vom 14. März 1990²⁵ vorgenommen. Entgegen der geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. Nr. 3) kann deshalb weder die Leistungserbringung an den hoheitlichen Bereich einer auftraggebenden juristischen Person des öffentlichen Rechts noch der „hoheitliche Charakter“ der Tätigkeit Einfluss auf die steuerliche Beurteilung der Leistung haben. Anderenfalls würde das Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts nicht gewahrt. Dieses Prinzip impliziert das Gebot steuerlicher Gleichbehandlung öffentlicher und privatrechtlicher Unternehmen, sofern sie in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen (vgl. Nr. 1.3).²⁶

22 So auch das Ergebnis der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Einschaltung privater Unternehmer durch die öffentliche Hand“; vgl. Arbeitsgruppenbericht vom 18.11.1999 - IV D 1 - S 7106 - 70/99.

23 Vgl. Hüttemann, „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 30, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, 173.

24 BFH, Urteil vom 21.09.1989, BStBl II 1990, 95.

25 BFH, Urteil vom 14.03.1990, I R 156/87, BStBl II 1990, 866; vgl. außerdem die unter Nr. 2.1 zitierte BFH-Rechtsprechung.

26 So auch Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606.

2.5 Wettbewerbsrelevanz als entscheidendes Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit

Der unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist demzufolge unter konsequenter Einbeziehung des Wettbewerbsgedankens zu bestimmen. Als wirtschaftliche Tätigkeiten sind sämtliche Aktivitäten der jPöR zu verstehen, die in Konkurrenz zu anderen Unternehmern am Markt angeboten werden.²⁷ Es reicht nicht aus, die Ausübung öffentlicher Gewalt mit der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gleichzusetzen, da der öffentlichen Hand auch wettbewerbsrelevante Tätigkeiten zugewiesen werden können. Die öffentliche Hand kann demzufolge auch in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts Tätigkeiten mit erheblicher Wettbewerbsrelevanz entfalten.²⁸

In seinem Urteil vom 30. Juni 1988 stellte der BFH den Wettbewerbsgedanken ausdrücklich in den Vordergrund seiner Überlegungen und erweiterte diesen Rechtsgedanken in weiteren Urteilen dahingehend, dass er eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit der öffentlichen Hand bereits dann bejahte, wenn ein potenzielles Wettbewerbsverhältnis besteht.²⁹ Dies ist nach Auffassung des BFH u. a. dann gegeben, wenn durch die Beteiligung der öffentlichen Hand am Wettbewerb der Marktzutritt Dritter gehindert oder erschwert wird.³⁰

Die Annahme einer Wettbewerbssituation setzt allerdings voraus, dass die Aufgabe rechtlich auch von einem privaten Unternehmen wahrgenommen werden darf; dies trifft z. B. bei Datenverarbeitungsleistungen unstreitig zu. Teilweise liegt es auch bei der öffentlichen Hand selbst, bestehende rechtliche Schranken zu beseitigen und den Markt zu öffnen.³¹ So lange die Schranken allerdings geschlossen bleiben, dürfte ein (potenzieller) Wettbewerb insoweit nicht möglich sein.

27 Vgl. Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606. Nach Küffner ist die Besteuerung auch in den Fällen geboten, in denen Verbraucher eine Leistung eines Privatunternehmers in Anspruch nehmen können, die mit der jeweiligen Leistung der jPöR vergleichbar ist. Hierfür sei die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ausschlaggebend. Vgl. auch Abschn. 5 Abs. 13 Satz 7 KStR.

28 Vgl. u. a. Lang/Seer, „Die Besteuerung der Drittmittelforschung“, StuW 1993, 47, 55.

29 Vgl. BFH, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl II 1988, 910; der BFH widersprach auch einer starren Bindung des Umsatzsteuerrechts an das Körperschaftsteuerrecht: BFH, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74 BStBl 1979 II, 746 und BFH, Urteil vom 25.10.1989, V R 111/85, BStBl 1990 II, 868. Vgl. dazu auch Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606. So u. a. auch Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825; Kommentar Rau/Dürnwächter zu § 2 UStG, Nr. 912 bis 917.

30 BFH, Urteile vom 23.10.1996, I R 1 und 2/94, BStBl 1997 II, 139, und vom 27.02.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

31 So z. B. im Bereich der Abfallentsorgung durch das Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz, BGBl. I 1994, 2705.

3 Rechtswidrige Verwaltungsentscheidungen

Die Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im Jahre 2001 – entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) – den Beschluss gefasst, dass nach der derzeitigen Rechtslage körperschaftsteuerlich und umsatzsteuerlich Beistandsleistungen von jPöR bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben anderer jPöR keinen BgA begründen und damit weder der Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer unterliegen. Dies gelte insbesondere, wenn die beteiligten jPöR die Ausführung der hoheitlichen Aufgabe in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen, z. B. im Rahmen eines Zweckverbands oder durch Staatsvertrag, entsprechend regeln.

Des Weiteren haben die Körperschaftsteuer-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ebenfalls im Jahre 2001 entschieden, dass bei der Erfüllung nicht hoheitlicher Tätigkeiten einer anderen jPöR der Charakter der Tätigkeit ausschlaggebend für die körperschaftsteuerliche Beurteilung sei. Eine isolierende Betrachtung dürfe in diesem Fall nicht vorgenommen werden. So soll beispielsweise die auf einen Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung ausgelagerte Tätigkeit dann nicht als BgA behandelt werden, wenn die Tätigkeit bei der jPöR selbst als hoheitliche Tätigkeit bzw. als körperschaftsteuerlich unbeachtliche Hilfstätigkeit behandelt würde.

An der bisher geltenden Verwaltungsauffassung, wonach die jeweilige Tätigkeit für sich darauf zu prüfen war, ob sie hoheitlich ist oder nicht, wurde damit nicht mehr festgehalten. Danach wurde z. B. im Fall eines Zweckverbandes für kommunale Datenverarbeitung die gesamte Tätigkeit des Zweckverbandes als BgA behandelt, weil die Datenverarbeitung für sich betrachtet keine hoheitliche Tätigkeit ist.

Die vorstehend genannten Bund-Länder-Entscheidungen bildeten wiederum die Grundlage für eine Reihe von Ländererlassen.

Der allgemein gefasste Beschluss der Abteilungsleiter (Steuer) und der danach gefasste Beschluss der Körperschaftsteuer-Referatsleiter sind von grundsätzlicher Bedeutung und haben weitreichende Konsequenzen für die Besteuerung der öffentlichen Hand. Er kommt de facto einer pauschalen Nichtbesteuerung von Beistandsleistungen durch jPöR bei der Körperschaft- und der Umsatzsteuer gleich, da die Leistungen durch die generelle Verneinung eines BgA im Ergebnis stets dem hoheitlichen Bereich zugeordnet werden. Private Unternehmer müssen dagegen die entsprechenden Leistungen der Besteuerung unterwerfen.

Der Bundesrechnungshof hält die auf diesen Beschlüssen gründende aktuelle Verwaltungsauffassung einer nur eingeschränkten Besteuerung wettbewerbsrelevanter Dienstleistungen von jPöR (vgl. Nr. 5.1 bis 5.4) für nicht hinnehmbar. Die Nichtbesteuerung ist weder mit den nationalen Regelungen noch mit den EG-rechtlichen Vorgaben vereinbar. Sie führt im Ergebnis zu ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteilen bei den jPöR.

3 Rechtswidrige Verwaltungsentscheidungen

Zudem widerspricht die unterschiedliche Besteuerung von öffentlich-rechtlichen und privaten Anbietern dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes müssen die von der öffentlichen Hand ausgeführten wettbewerbsrelevanten Dienstleistungen konsequenterweise auch dann besteuert werden, wenn es sich um Leistungen an den hoheitlichen Bereich anderer jPöR handelt.

Die Leistungen können allenfalls dann als nicht wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden, wenn sie die eigentliche hoheitliche Tätigkeit unterstützen und Teil der hoheitlichen Tätigkeit sind (Annexstätigkeit). Eine solche Annexstätigkeit verliert jedoch mit der Auslagerung beispielsweise auf einen Zweckverband stets die Zuordnung zum hoheitlichen Bereich.

4 Prüfungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof hat sich mit dem unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand und deren steuerlicher Behandlung befasst und bei verschiedenen jPöR geprüft, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die öffentliche Hand jeweils unternehmerisch tätig wird und ob diese Tätigkeiten der Besteuerung unterworfen werden. Gegenstände der Untersuchungen waren insbesondere:

- Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der jPöR,
- die Abgrenzung zur hoheitlichen Tätigkeit,
- die steuerliche Behandlung durch die Finanzverwaltung,
- die Konformität des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht.

In seine Prüfung hat der Bundesrechnungshof folgende jPöR, Fallgruppen und Problembereiche einbezogen:

- Beistandsleistungen der öffentlichen Hand,³²
- kommunale Gebietsrechenzentren und andere öffentlich-rechtlich organisierten Dienstleistungszentren,
- Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern,
- Statistische Ämter,
- die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen,³³
- eine bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts,
- die vermögensverwaltende Tätigkeit von jPöR,
- die Anwendung der körperschaftsteuerlichen BgA-Umsatzgrenze.

Über einen Teil seiner Feststellungen hat der Bundesrechnungshof bereits in seinen Bemerkungen 2002 Nr. 77 und 2003 Nr. 52 und in mehreren Prüfungsmitteilungen ausführlich berichtet. In dem vorliegenden Bericht stellt er seine bisherigen Prüfungserkenntnisse nochmals zusammenfassend dar und macht übergreifende Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand.

Das BMF unterstützt die Vorschläge des Bundesrechnungshofes und hat zugesagt, sie im Rahmen der inzwischen eingerichteten Bund-LänderArbeitsgruppe „Besteuerung der öffentlichen Hand“ zu prüfen.

32 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2002 Nr. 77, BT-Drs. 15/60.

33 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2003 Nr. 52, BT-Drs. 15/2020.

5 Einzelfeststellungen

5.1 Probleme bei der steuerlichen Erfassung

(1) Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes versuchten die jPöR vielfach, eine steuerliche Erfassung über die Einstufung als BgA soweit wie möglich zu vermeiden und in ihrer Außendarstellung die Tätigkeit als öffentlich-rechtliche Körperschaften grundsätzlich auf ihren steuerlich nicht relevanten hoheitlichen Bereich zu beschränken. Die jPöR zeigten ihre wirtschaftliche Betätigungen oftmals nicht an bzw. qualifizierten sie von vornherein als hoheitlich, sodass es für die Finanzämter mitunter schwierig war, die Sachverhalte zu erkennen bzw. richtig zu beurteilen. Hinzu kam, dass die Finanzämter aufgrund entsprechender Vorgaben, insbesondere durch den Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu den Beistandsleistungen (vgl. Nr. 3), grundsätzlich gehalten waren, auch wettbewerbsrelevante Leistungen dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

(2) Im Hinblick auf die geltenden Ländererlasse wurden die jPöR in der Vergangenheit vielfach nicht oder eher zurückhaltend geprüft. Bei wenigen Außenprüfungen sah die Finanzverwaltung einzelne, bisher nicht besteuerte Leistungen als wirtschaftliche Tätigkeiten im Rahmen eines BgA an und besteuerte sie. Davon betroffen waren z. B. bei den kommunalen Gebietsrechenzentren (vgl. Nr. 5.3) die entgeltliche Vermietung von IT-Geräten an Kunden zur Verwendung in deren hoheitlichem Bereich, der Handel mit Datenendgeräten, Leistungen aus Wartungsverträgen sowie die entgeltliche Überlassung freier Rechnerleistungen. Wegen der Vorgaben durch die Finanzverwaltung wurde jedoch auch im Rahmen der Außenprüfungen grundsätzlich nicht von der bisherigen Abgrenzung zwischen hoheitlicher Tätigkeit und BgA abgewichen.

In einem Fall kam die Außenprüfung zu dem Schluss, dass es sich bei der geprüften jPöR insgesamt um einen steuerpflichtigen BgA und damit um einen Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG handelt. Eine nennenswerte, von der wirtschaftlichen Tätigkeit abgrenzbare hoheitliche Betätigung konnte in diesem Fall nicht festgestellt werden. Mit Ausnahme der Rechtsform sei die jPöR in ihrer Struktur und hinsichtlich ihrer Produkt- und Dienstleistungsangebote mit einem Wirtschaftsbetrieb vergleichbar und stünde mit ihren Leistungen im tatsächlichen bzw. möglichen Wettbewerb zu anderen gewerblichen Anbietern. Nahezu sämtliche Umsätze wären deshalb der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da es sich um ein personalkostenintensives Unternehmen handelte und deshalb nur geringe Vorsteuerbeträge anfielen, würden sich nach Schätzung der Außenprüfer jährliche Zahllasten in Höhe von rund 4 Mio. Euro ergeben. Die Außenprüfung wurde jedoch wegen der Vorbehalte der vorgesetzten Dienstbehörden, die aus dem Be-

schluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder resultierten, nicht mit der o. g. Bewertung der jPöR als BgA abgeschlossen.

(3) Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass bei den angebotenen Leistungen der öffentlichen Hand ein zunehmender Wettbewerb zu privaten Anbietern besteht. JPöR unternehmen verstärkt eigene Anstrengungen, um den Markt für ihre Produkte zu erweitern. Nach Auffassung der Prüfungsdienste der Finanzämter sind die Leistungen überwiegend nicht als Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vorbehalten, sondern könnten und dürften auch von privaten Unternehmern ausgeübt werden. Damit besteht eine unmittelbarere Wettbewerbssituation zu privatrechtlichen Unternehmen.

Auch private Mitbewerber wiesen die Finanzämter auf die Konsequenzen der bestehenden Ungleichbehandlung hin. Beispielsweise beklagte sich ein privates Software-Unternehmen, das den öffentlichen Verwaltungen dieselben Leistungen wie ein kommunales Gebietsrechenzentrum anbot, in einem Schreiben an das Finanzamt, dass es seine Leistungen im Gegensatz zum Rechenzentrum der Umsatzsteuer unterwerfen müsse. Bei gleichen Bruttoangeboten müsse der Nettopreis deshalb unter dem des Rechenzentrums liegen. Dieser nicht unerhebliche Wettbewerbsnachteil für das Unternehmen werde wahrscheinlich dazu führen, dass es künftig nicht mehr auf dem Markt anbieten könne. In ähnlicher Weise beklagte sich ein privates Datenverarbeitungsunternehmen, das dieselben Leistungen anbot, wie sie Statistische Ämter gegenüber Privaten erbringen.

Im Übrigen wurde die bestehende Wettbewerbssituation auch von der öffentlichen Hand selbst gesehen. So wurde z. B. im Lagebericht 2002 eines durch zwei kommunale Gebietsrechenzentren mit Umsätzen in zweistelliger Millionenhöhe gegründeten privaten Gemeinschaftsunternehmens Folgendes ausgeführt:

„Der Markt für kommunale Informationstechnologie befindet sich in einer Umbruchphase. Zunehmend drängen private Wettbewerber auf den traditionellen Markt der kommunalen Gebietsrechenzentren. Neben dieser verschärften Wettbewerbssituation haben sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ... erheblich verändert. Um diesen Veränderungen Rechnung zu tragen und die Wettbewerbsfähigkeit des kommunalen Gebietsrechenzentrums zu erhalten, haben die Verbandsversammlungen ... eine verstärkte Zusammenarbeit ... beschlossen. Ziel dieser Kooperation soll die Erreichung und Gewährleistung eines Höchstmaßes an Wirtschaftlichkeit, Wettbewerbsfähigkeit, Kundenorientierung und Innovationsfähigkeit sein.“

5.2 Beistandsleistungen der öffentlichen Hand

(1) Der Bundesrechnungshof hat in seinen Bemerkungen 2002³⁴ beanstandet, dass entgeltliche Leistungen, die eine jPöR an eine andere jPöR ausführt (Beistandsleistungen, Aufgabenerledigung durch Dritte, Nr. 2.3), aufgrund des Beschlusses der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (vgl. Nr. 3) weder der Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer unterliegen. Private Unternehmer müssten

34 BT-Drs. 15/60 Nr. 77.

5 Einzelfeststellungen

die entsprechenden Leistungen dagegen versteuern. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von privaten Unternehmern und der öffentlichen Hand führe zu unzulässigen Wettbewerbsverzerrungen und sei weder mit nationalem Recht noch mit Gemeinschaftsrecht vereinbar.

In dem zugrunde liegenden Ausgangsfall beseitigte die Gemeinde eines Landes neben dem Abwasser des eigenen Hoheitsbereichs gegen Entgelt auch das Abwasser umliegender Gemeinden und Gemeindeverbände in einem anderen Land. Die jPöR bot die Leistung im Wettbewerb mit anderen (privaten) Bewerbern an. Über die Entsorgungstätigkeit wurden jeweils privatrechtliche Verträge abgeschlossen.³⁵

(2) Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, bei den obersten Finanzbehörden der Länder darauf hinzuwirken, dass der Beschluss zur Nichtbesteuerung der entgeltlichen Beistandsleistungen durch die öffentliche Hand aufgehoben und eine gleichmäßige und EG-konforme Besteuerung sichergestellt wird. In diesem Zusammenhang empfahl der Bundesrechnungshof eine gesetzliche Neuregelung, die entweder das nationale Umsatzsteuerrecht von der Bindung an das Körperschaftsteuerrecht löst und eine rein umsatzsteuerrechtliche Regelung schafft, die eng an die 6. EG-Richtlinie angelehnt ist, oder das nationale Körperschaftsteuerrecht an die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zur Umsatzsteuer anpasst. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat die Bemerkung am 17. Januar 2003 zustimmend zur Kenntnis genommen.³⁶ Er hat das BMF aufgefordert, bis zum 30. September 2003 über das Veranlasste zur Aufhebung des Beschlusses und zur Änderung des UStG zu berichten. Das BMF hat in seinem Zwischenbericht vom 12. Dezember 2003 mitgeteilt, dass es derzeit keine Möglichkeit sehe, gegen die Mehrheit der Länder den Beschluss aufheben zu lassen. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat den Bericht des BMF am 7. Mai 2004 beraten und auf kurzfristige Änderungen gedrängt.³⁷

5.3 Kommunale Gebietsrechenzentren

(1) Kommunale Gebietsrechenzentren³⁸ erbrachten nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes umfangreiche und vielfältige Datenverarbeitungsleistungen, die im Wettbewerb gleichermaßen auch von privaten Unternehmern, z. B. privaten Dienstleistungs- und Rechenzentren, angeboten wurden. Dabei traten die

35 Der Rechnungshof Rheinland-Pfalz hat in einem vergleichbaren Fall aus dem Bereich der Flurbereinigung ebenfalls die Auffassung vertreten, dass die ausgeführten Bau- und Erschließungsleistungen der beauftragten jPöR als wirtschaftliche Tätigkeit zu beurteilen sind, die auch von privaten Dritten durchgeführt werden können.

36 3. Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 17.01.2003, TOP 12 i).

37 20. Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 07.05.2004, TOP 11. Ergebnisbericht des Bundesrechnungshofes 2004 zu den Bemerkungen des Jahres 2002.

38 Bei den kommunalen Gebietsrechenzentren handelt es sich um eigenständige und rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts, die von ihren Mitgliedern, insbesondere den Städten, Gemeinden, und Landkreisen oder andere Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts, regelmäßig als Zweckverbände gegründet wurden.

öffentlich-rechtlichen Rechenzentren am Markt auf wie privatrechtliche Anbieter. Zu den angebotenen Dienstleistungen gehörten:

- Internet-Leistungen aus einer Hand, von der Web-Präsentation einschließlich der Verwaltung der Domain-Namen über den Internet-Zugang, die E-Mail-Anbindung inklusive der Verwaltung der E-Mail-Postfächer bis zur Internet-Einbindung der jeweiligen Verfahren, d. h. der Internet-Sachbearbeitung für die Verwaltung und die Bürger,
- Aufbau eines Intranets,
- Spezielle Client-Server-Lösungen,
- Datenverarbeitungsleistungen in den Bereichen Gehaltsabrechnungen, Reisekosten, Personalwesen, Finanzwesen (Finanzbuchhaltungen, Kostenrechnungen), Haushaltswesen (Haushaltpläne), Sozialwesen, Einwohnermeldewesen, Wahlen (Erstellung von Wählerverzeichnissen usw.), Kfz-Zulassung, Führerscheinwesen (Erteilung und Überwachung der Führerscheine), Ordnungswidrigkeiten, Bauwesen (Verfahren im Zusammenhang mit Baugenehmigungen), Versorgungswirtschaft, Gesundheitswesen, Beitragsverwaltung Kindergarten, Altenheimverfahren und Kuvertierung (z. B. Lohnsteuerkarten, Bescheide, Anschreiben),
- Verfahrensentwicklungen für einen Auftraggeber nach dessen speziellen Wünschen,
- Entwicklung von Verfahren, die auf dem freien Markt angeboten und von mehreren Kunden genutzt werden,
- Systeme, die aus mehreren Komponenten und Verfahren bestehen,
- Vermarktung von fremden Verfahren und Verfahrensteilen,
- Pflege, Anpassung und Betreuung von IT-Verfahren und -Systemen der Kunden,
- Vermietung von Datenverarbeitungsgeräten, Netzwerkzubehör sowie Betriebs- und Standardsoftware,
- Überlassung von Rechnerleistungen,
- Gebäudeverkabelung,
- Übernahme von Datenschutzaufgaben,
- Vor- und Nacharbeiten für die von den Kunden angewandten Verfahren wie Datenerfassung, Speicherung, Archivierung, Produktion von PrintErzeugnissen, Kuvertieren und Versenden,
- Durchführung von Schulungen für die hauseigenen Software-Produkte, System-Software, Standard-Büroanwendungen und IT-Grundausbildungen,
- Consulting-Leistungen, systemtechnische Beratungen und Benutzerdienste.

Daneben erbrachten sie mit dem Verkauf von Hardware und Software Leistungen, die nicht zu ihren satzungsmäßigen Aufgaben zählten.

Die Entscheidung, ob und ggf. in welchem Umfang und für welchen Zweck die angebotenen Produkte und Dienstleistungen des Gebietsrechenzentrums oder aber entsprechende Leistungen von Konkurrenten verwendet wurden, blieb stets dem einzelnen Kunden vorbehalten. Die Rechenzentren erbrachten lediglich unterstützende Leistungen bei der Erhebung, Erfassung, Verarbeitung und Speicherung von Daten. Insoweit waren sie allenfalls „Erfüllungsgehilfen“ ihrer öffentlich-rechtlichen Kunden.

Aufgrund der vorstehend unter Nr. 3 aufgeführten Verwaltungsregelungen besteuerten die Finanzämter die wettbewerbsrelevanten Dienstleistungen der öffent-

5 Einzelfeststellungen

lich-rechtlichen Rechenzentren nicht oder nur eingeschränkt. Nicht besteuert wurden beispielsweise sämtliche Leistungen an den hoheitlichen Bereich anderer jPöR. Private Unternehmer mussten die entsprechenden Leistungen dagegen uneingeschränkt besteuern. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von kommunalen Rechenzentren und privaten Unternehmern führte nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zu Wettbewerbsverzerrungen, die weder mit dem nationalen noch mit dem europäischen Recht vereinbar sind.

(2) Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, die derzeitige Besteuerung von kommunalen Gebietsrechenzentren und anderen Rechenzentren der öffentlichen Hand generell zu überdenken und eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Dies werde durch die geltenden Beschlüsse und Verwaltungsanweisungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht erreicht.

Das BMF sollte bei den obersten Finanzbehörden der Länder nochmals nachdrücklich darauf hinwirken, dass der Beschluss der Abteilungsleiter (Steuer) zur pauschalen Nichtbesteuerung von Beistandsleistungen durch die öffentliche Hand und der daran anschließende Beschluss der Körperschaftsteuer-Referatsleiter wieder rückgängig gemacht werden.

Die Feststellungen machten nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zudem an der Fallgruppe „Datenverarbeitungsleistungen“ erneut deutlich, dass die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPöR an die körperschaftsteuerlichen Vorschriften und Begriffsbestimmungen nicht geeignet ist, eine EG-konforme Umsatzbesteuerung zu gewährleisten.³⁹

Der Bundesrechnungshof empfahl deshalb auch hier eine gesetzliche Neuregelung.

5.4 Dienstleistungszentrum des Bundes

(1) Ein Dienstleistungszentrum des Bundes bearbeitete im Rahmen von Service-Centern Personalnebenleistungen (z. B. Beihilfe, Reisekosten, Umzugskosten und Trennungsgeld) für die Gebietskörperschaft „Bund“, andere jPöR sowie für privatrechtliche Leistungsempfänger. Die Tätigkeit umfasste beispielsweise die Bearbeitung der entsprechenden Anträge, die Berechnung und Festsetzung der Kosten und Trennungsgelder, die Beantwortung von Anfragen, die Beratung und Betreuung der Antragsteller sowie die Erstellung von standardisierten Statistiken. Die Leistungen an den hoheitlichen Bereich von Behörden der eigenen Trägerkörperschaft „Bund“ wurden als nichtsteuerbare Beistandsleistungen im hoheitlichen Bereich angesehen und steuerlich nicht erfasst. Dagegen hat das Dienstleistungszentrum des Bundes – im Hinblick auf das Risiko einer möglichen Besteuerung zu einem späteren Zeitpunkt – die Leistungen an andere jPöR sowie an private Dritte unter Bezugnahme auf geltendes Recht „freiwillig“ der Besteuerung unterworfen.

39 Vgl. z. B. das Vertragsverletzungsverfahren zur Nichtbesteuerung entgeltlicher Auftragsforschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, EuGH-Urteil vom 20.06.2002 – Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

Das Finanzamt akzeptierte dies, obwohl die geltende Erlasslage eine Nichtbesteuerung vorsah.

(2) Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert, eine einheitliche und gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen. Das vorliegende Beispiel macht die bestehende Rechtsunsicherheit von Verwaltung und Steuerpflichtigen bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand deutlich. Diese Rechtsunsicherheiten können dazu führen, dass solche Dienstleistungszentren die für sie jeweils günstigste Besteuerungsvariante wählen. Ein Steuerrecht nach Belieben darf es nicht geben.

5.5 Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern

(1) Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes wurde die unternehmerische Betätigung der IHK und der HWK⁴⁰ von den Finanzämtern in der Regel nicht oder nur unvollständig erfasst und deshalb umsatzsteuerlich nicht oder nicht ausreichend gewürdigt. Oft wurden die wirtschaftlichen Tätigkeiten den Finanzämtern nicht angezeigt bzw. von vornherein als hoheitlich qualifiziert. In einem Fall hat eine HWK dauerhaft Fortbildungsleistungen angeboten und gegenüber dem Leistungsempfänger darauf hingewiesen, dass sie für diese Leistungen nicht umsatzsteuerpflichtig sei. Insbesondere die HWK definierten ihre Aufgaben satzungsmäßig so umfassend als öffentlich-rechtlich, dass hiervon in erheblichem Umfang auch solche Tätigkeiten erfasst wurden, die üblicher Weise von privaten Wettbewerbern angeboten wurden.

In der Mehrzahl der vom Bundesrechnungshof untersuchten Fälle waren die Kammern steuerlich nicht registriert, obwohl die angebotenen Tätigkeiten insbesondere im Bereich der Weiterbildung der Finanzverwaltung z. B. aufgrund der Einstellung in das Internet und aus öffentlich ausgelegten Programmübersichten ohne Weiteres hätten bekannt sein müssen. Andere wirtschaftliche Betätigungen der Kammern und eine damit u. U. verbundene Umsatzsteuerpflicht waren dagegen oftmals nur im Rahmen einer Betriebsprüfung feststellbar, wobei die Schwierigkeit darin bestand, dass insoweit keine steuerlichen Gewinn- oder Überschussermittlungen vorlagen, sondern die entsprechenden Erkenntnisse zunächst aus den Haushaltsplänen bzw. der kameralistischen Buchführung extrahiert werden mussten. Die Haushaltspläne der Kammern waren nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes jedoch nur selten Bestandteil der Steuerakten.

Zusätzlich führte die Aufteilung der unternehmerischen Tätigkeiten der IHK und HWK auf eine Vielzahl von BgA und deren jeweils getrennte umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung und Behandlung nach Maßgabe der körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätze häufig zu einer Vervielfachung der Besteuerungsfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro (vgl. Nr. 2.1 und 5.10). Das Umsatzsteuerrecht sieht solche Freigrenzen nicht vor.

40 Hierzu gehörten z. B.: Kantinenbetrieb; Exportberatung; Börsenbetrieb; Informationszentrum; Personalgestellung; kurzfristige Saalvermietung; Wirtschaftsauskunft; Verkauf von Adressen, Vordrucken, Broschüren und Messeausweisen; Vermittlung digitaler Signaturen; Gründungscoaching.

5 Einzelfeststellungen

(2) Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert, durch eine Änderung der einschlägigen Verwaltungsvorschriften bzw. durch geeignete Gesetzesinitiativen darauf hinzuwirken, dass im Bereich der jPöR eine gleichmäßige und EG-konforme Umsatzbesteuerung sichergestellt wird.

5.6 Statistische Ämter

(1) Auch bei den Statistischen Ämtern ergaben sich Hinweise auf erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten. Eine steuerliche Erfassung eines BgA „Veröffentlichungen bzw. Leistungen an Dritte“ wurde jedoch nicht vorgenommen. Als Begründung wurden entweder der hoheitliche Auftrag oder das Nichterreichen der körperschaftsteuerlichen „Umsatzgrenze“ von 30 678 Euro⁴¹ angeführt. Im Übrigen vertrat auch die Steuerverwaltung die Auffassung, dass die Frage der Abgrenzung des hoheitlichen vom wirtschaftlichen Bereich der Statistischen Ämter für Zwecke der Umsatzbesteuerung von den Körperschaftsteuer-Referatsleitern zu entscheiden sei. Demzufolge legten die Körperschaftsteuer-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder Kriterien fest (Abgrenzung zwischen Standardveröffentlichungen und Sonderveröffentlichungen), anhand derer die Leistungen entweder dem Hoheitsbereich oder dem BgA zuzuordnen waren. Diese vorgesehene Verteilung berücksichtigt jedoch nach Auffassung des Bundesrechnungshofes weder die sehr detailliert zu betrachtenden verschiedenartigen Leistungen der Statistischen Ämter noch steht sie mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung⁴² und den EG-rechtlichen Vorgaben im Einklang.

(2) Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert darauf hinzuwirken, dass die Statistischen Ämter angehalten werden, ihren steuerlichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten – ebenso wie privatrechtliche Steuerpflichtige – nachzukommen. Die Steuerverwaltung soll die Dienstleistungen nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen und den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben überprüfen.

5.7 Auftragsforschung staatlicher Hochschulen

(1) Der EuGH entschied Mitte des Jahres 2002, dass die Bundesrepublik Deutschland mit der ab dem Jahre 1997 eingeführten Umsatzsteuerbefreiung für die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen gegen EG-Recht verstieß⁴³. Der Bundesrechnungshof griff die Problematik in seinen Bemerkungen 2003⁴⁴ auf und forderte das BMF auf, die beanstandete Umsatzsteuerbefreiung schnellstmöglich

41 Vgl. Abschn. 5 Abs. 5 KStR.

42 S. FN 29, 30.

43 EuGH-Urteil vom 20.06.2002 – Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

44 Vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2003 Nr. 52, BT-Drs. 15/2020.

aufzuheben. Außerdem wies er darauf hin, dass die Bestrebungen der Länder, die entgeltliche Auftragsforschung staatlicher Hochschulen grundsätzlich als hoheitliche Tätigkeit anzusehen, wegen der Bindung der Umsatzsteuer an die körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffe in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG auch künftig zu einer Nichtbesteuerung führten. Eine solche steuerliche Behandlung wäre weder mit dem nationalen Steuerrecht noch mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar und würde zu einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung gegenüber privatrechtlichen Forschungseinrichtungen führen. Steuerrechtlich handelt es sich bei der entgeltlichen Auftragsforschung um eine Tätigkeit, die auch private Unternehmer leisten können und die damit wettbewerbsrelevant ist. Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, eine gemeinschaftsrechtskonforme Besteuerung sicherzustellen, da sich Deutschland bei fortwährender Nichtbesteuerung erneut der Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens ausgesetzt hätte. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat die entsprechende Bemerkung des Bundesrechnungshofes in seiner Sitzung am 7. Mai 2004 zustimmend zur Kenntnis genommen⁴⁵.

Die gemeinschaftsrechtswidrige Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21a UStG für Umsätze der staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeiten wurde zum 1. Januar 2004 ersatzlos gestrichen⁴⁶. Staatliche Hochschulen müssen somit ab dem Jahre 2004 ihre Umsätze aus der Auftragsforschung grundsätzlich der Umsatzsteuer unterwerfen. Zuvor hatten die obersten Finanzbehörden der Länder ihre Absicht, eine generelle Nichtbesteuerung über die Qualifizierung der Auftragsforschung als hoheitliche Tätigkeit sicherzustellen, aufgegeben.⁴⁷ Die beabsichtigte Änderung der KStR hätte – ohne gesetzliche Grundlage – zu einer generellen Nichtbesteuerung der Auftragsforschung staatlicher Hochschulen geführt.

(2) Die im Zusammenhang mit der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung geführte körperschaftsteuerliche Diskussion über die „richtige“ Qualifizierung der Auftragsforschung als BgA oder als Hoheitsbetrieb hat gezeigt, dass eine Umqualifizierung vom BgA zum Hoheitsbetrieb jederzeit möglich ist. Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der Umsatzbesteuerung der staatlichen Hochschulen besteht deshalb nicht nur hinsichtlich der Auftragsforschung, sondern insbesondere auch im Hinblick auf andere wirtschaftliche oder vermögensverwaltende Tätigkeiten der Hochschulen weiterhin und dürfte auch künftig zu Besteuerungskonflikten führen. Der Bundesrechnungshof empfahl daher zur Umsetzung einer gemeinschaftsrechtskonformen Umsatzbesteuerung – über die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift hinaus – ggf. auch das nationale Umsatzsteuerrecht von der Bindung an das Körperschaftsteuerrecht zu lösen.

45 20. Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 07.05.2004, TOP 9 d).

46 BGBl. I 2003, 2645.

47 Stattdessen wurde durch das Steueränderungsgesetz 2003 die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG eingeführt, die regelt, dass öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen von der Körperschaftsteuer befreit sind.

5.8 Bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts

Die betroffene bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts (Anstalt) erbringt ihre Dienstleistungen grundsätzlich in privatrechtlichen Handlungsformen und erhebt hierfür eine Vergütung. Die Dienstleistungen werden zudem im Wettbewerb mit privatrechtlichen Unternehmern angeboten. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes gab die Anstalt in der Steuererklärung keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Rahmen eines BgA an und unterwarf deshalb keine Leistungen der Umsatzsteuer. Zur Qualifizierung der erbrachten Leistungen bestanden zunächst unterschiedliche Auffassungen grundsätzlicher Art zwischen der Finanzverwaltung und der Anstalt. Erst im Rahmen einer Außenprüfung ordnete die Finanzverwaltung insbesondere die kundenorientierten Dienstleistungen sowie die Einnahmen aus Veröffentlichungen und aus Aufträgen Dritter einem BgA zu und qualifizierte die Anstalt als Unternehmerin i. S. d. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG, die diese Leistungen nunmehr der Umsatzbesteuerung unterwerfen musste. Lediglich einzelne, spezifische Aufgaben beurteilte die Finanzverwaltung weiterhin als hoheitliche Tätigkeit. Demgemäß sah es die entsprechenden Erlöse weiterhin als nichtsteuerbare Umsätze an.

Private Wirtschaftsteilnehmer bieten vergleichbare Dienstleistungen ebenfalls an und müssen die Dienstleistungen uneingeschränkt besteuern. Eine fortgesetzte Nichtbesteuerung der wettbewerbsrelevanten Leistungen bei der Anstalt wäre aus Sicht des Bundesrechnungshofes deshalb weder mit dem nationalen Steuerrecht noch mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbaren gewesen.

5.9 Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts

(1) Bei der Vermögensverwaltung handelt eine jPöR nach Artikel 4 Abs. 1, 2 und 5 der 6. EG-Richtlinie grundsätzlich immer dann unternehmerisch, wenn sie sich unter den gleichen rechtlichen Bedingungen betätigt wie ein Privatrechtssubjekt.⁴⁸ Auf die zusätzliche Erfüllung der Merkmale eines BgA i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG kommt es EG-rechtlich nicht an. Ebenfalls ohne Bedeutung ist die im nationalen Recht vorzunehmende Differenzierung zwischen Tätigkeiten im Rahmen eines BgA und im Rahmen der Vermögensverwaltung. Übt eine jPöR außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus, die nicht in

⁴⁸ Artikel 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-Richtlinie. Vgl. auch Heizmann, Heizmann, Schroeder, „Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStR 2004, 705; Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 336. Vgl. auch EuGH-Urteil vom 12.09.2000 – Rs. C-359/97, UR 2000, 518; vgl. auch BFH, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, vom 27.11.2003 – VR 28/03, UStB 2004, 105.

Artikel 13 oder 28 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist (z. B. die Jagdverpachtung), darf der nationale Gesetzgeber die Tätigkeit im Ergebnis nicht steuerfrei stellen.⁴⁹ Nach der nationalen körperschaftsteuerlichen Definition in § 4 KStG führt die reine Vermögensverwaltung aber in der Regel nicht zu einem BgA und folglich auch nicht zu umsatzsteuerbaren Leistungen. So unterliegen wegen der bestehenden Bindung des UStG an den körperschaftsteuerrechtlichen Begriff des BgA beispielsweise die (kurzfristige) Vermietung von Grundstücken und Anlagen, die PKW-Stellplatzvermietung und die Jagdverpachtung nach nationalem Recht grundsätzlich nicht der Umsatzbesteuerung. Private Unternehmer müssen entsprechende Leistungen dagegen versteuern. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von privaten Unternehmern und der öffentlichen Hand führt nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zu Wettbewerbsverzerrungen, die nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind. In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie.

Unter Wettbewerbsgesichtspunkten sind auch solche vermögensverwaltenden Tätigkeiten problematisch, die grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit sind, wie z. B. bei der langfristigen Vermietung von Grundstücken gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. In diesen Fällen führen die besonderen Besteuerungsregeln für die öffentliche Hand zwar im Ergebnis zunächst nicht zu einer unterschiedlichen Behandlung von privaten Unternehmern und der öffentlichen Hand, weil die Vermietungsumsätze der jPöR nicht steuerbar und die entsprechenden Umsätze der privaten Unternehmer von der Umsatzsteuer befreit sind. Die privaten Unternehmer haben jedoch die Möglichkeit, bei diesen steuerfreien Umsätzen nach § 9 UStG zur Umsatzsteuerpflicht und damit auch zum Vorsteuerabzug zu optieren. Diese Möglichkeit ist der öffentlichen Hand im Rahmen ihrer Nichtbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 UStG dagegen versperrt, sodass hier ebenfalls von einer Ungleichbehandlung gegenüber privaten Unternehmern gesprochen werden kann, allerdings mit umgekehrtem Vorzeichen.

Die Qualifizierung bestimmter Formen der Vermögensverwaltung (insbesondere in Gestalt der dauerhaften Vermietung und Verpachtung)⁵⁰ als BgA zur Erlangung einer Vorsteuererstattung für den Fall, dass eine Wettbewerbsverzerrung zulasten der jPöR angenommen wird, widerspricht deshalb zudem der nationalen Gesetzessystematik. Den EU-Mitgliedstaaten ist zwar freigestellt, wie sie ein EG-konformes Ziel (hier die Umsatzsteuerbefreiung von Vermietungsumsätzen im Zusammenhang mit Grundstücken) erreichen; aber ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ist jPöR durch § 2 Abs. 3 UStG verbaut.⁵¹

Wenn die Steuerverwaltungen gleichwohl unter Berufung auf eine Wettbewerbsverzerrung eine Option zur Steuerpflicht zulassen, kann darin nur der Versuch einer partiellen „Reparatur“ der insoweit umsatzsteuerlich „ungünstigen“ Anbindung an die Körperschaftsteuer in Form einer Meistbegünstigungsklausel für jPöR

49 Vgl. Heizmann, Heizmann, Schroeder, „Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStR 2004, 705.

50 Nach Kommentarmeinung (Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 301) wird jedwede Verbraucherversorgung, also auch die private Vermögensverwaltung, als unternehmerisch qualifiziert.

51 Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 818 und 861.

5 Einzelfeststellungen

gesehen werden. Ob ein vom EuGH⁵² diesbezüglich eingeräumtes Recht zur Berufung auf Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie mit dem Ziel der Optionsausübung auf diesen Sachverhalt anwendbar ist, ist ernstlich zweifelhaft.⁵³

(2) Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf sicherzustellen, dass die jPöR hinsichtlich ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeiten mit privaten Dritten umsatzsteuerlich gleichgestellt werden. Dies erfordert nach Auffassung des Bundesrechnungshofes auch hier eine gesetzliche Neuregelung.

5.10 Maßgeblichkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art

(1) Bei der Prüfung, ob ein steuerlich relevanter BgA vorliegt oder nicht, ist über die Anwendung der Umsatzgrenze in Höhe von 30 678 Euro (vgl. Nr. 2.1) für Zwecke der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer einheitlich zu entscheiden.⁵⁴ Wenn die „Entstehung“ eines BgA aus steuersystematischen Gründen unumgänglich war, wurde nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes (z. B. bei den IHK und HWK) zwecks Minimierung von Umsatzsteuerzahllasten über eine Änderung des Sachverhalts – d. h. über ein „Abspalten“ einzelner Tätigkeiten bis zur Unterschreitung der 30 678 Euro-Grenze – versucht, den BgA nicht erst „entstehen“ zu lassen bzw. einer „Einstellung“ zuzuführen. Auf diese Art und Weise kam es zu einer mehrfachen Inanspruchnahme der 30 678 Euro-Grenze. Dem gegenüber fassten in einigen Fällen jPöR mehrere Tätigkeiten zu einem BgA zusammen, um die 30 678 Euro-Grenze überschreiten zu können. Damit wollten sie die Erstattung von Vorsteuern ermöglichen.

Das Anknüpfen an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchs zu vereinbaren. Darüber hinaus ist der Jahresumsatz in der Regel kein Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens. Hinzu kommt, dass die jPöR schon zu Beginn ihrer Tätigkeit wissen muss, ob sie unternehmerisch tätig ist. Außerdem lassen sich dem UStG keinerlei Anhaltspunkte dafür entnehmen, warum gerade die Grenze von 30 678 Euro maßgebend sein soll.⁵⁵

In der Besteuerungspraxis führt der bloße Verweis auf die für BgA einschlägigen Bestimmungen der KStR zu einer faktischen Umsatzsteuerfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro. Außerdem hat die Anknüpfung an die körperschaftsteuerlichen Abgrenzungskriterien zur Folge, dass einerseits eine wirtschaftliche Betätigung der jPöR, die der Umsatzsteuer zu unterwerfen wäre, durch Splitting in eine Mehrzahl von Einzeltätigkeiten mit einem Umsatzvolumen von jeweils unter 30 678 Euro

52 EuGH-Urteil vom 06.02.1997 - Rs. C 247/95, Slg. 1997 I, 1779.

53 Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 819.

54 Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 UStR und Abschn. 5 Abs. 5 KStR.

55 Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 883. Umsatzsteuerrechtlich ist lediglich die Kleinunternehmergrenze des § 19 Abs. 1 UStG von Bedeutung.

und die damit verbundene Vervielfältigung der Umsatzsteuerfreigrenze der Umsatzbesteuerung entzogen wird. Andererseits sind die jPöR bestrebt, Tätigkeiten, die zu ihren öffentlichen Aufgaben gehören, als unternehmerisch darzustellen, wenn aufgrund höherer Investitionen Vorsteuererstattungen im Raume stehen.

(2) Die Anwendung der körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenze bei der Umsatzsteuer führt zu keiner gleichmäßigen, vollständigen und wettbewerbsneutralen Umsatzsteuererhebung. Der Bundesrechnungshof hat deshalb empfohlen, eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sicherzustellen.

6 Fazit: Die Besteuerung muss nationalem und europäischem Recht entsprechen

Der Bundesrechnungshof bewertet die Feststellungen zu den einzelnen jPöR, Fallgruppen und Problembereichen zusammenfassend wie folgt:

Bei Ausführung wettbewerbsrelevanter Leistungen durch jPöR liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, die insoweit einen BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 KStG begründet. Sie löst damit nach nationalem Recht über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG die Umsatzbesteuerung aus.

Die derzeit geltenden Verwaltungsregelungen, nach der so genannte Beistandsleistungen von jPöR an andere jPöR als nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeiten i. S. v. § 4 Abs. 5 KStG angesehen werden, führen im Falle wettbewerbsrelevanter Leistungen zu einer nicht sachgerechten eingeschränkten Besteuerung, die mit dem geltenden nationalen Steuerrecht nicht im Einklang steht.

Eine Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht überdies nicht mit dem geltenden Gemeinschaftsrecht (Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie) vereinbar. Die öffentliche Hand wendet bei Ausübung solcher Leistungen grundsätzlich die gleichen Regeln an wie ein privates Unternehmen. Nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ist demzufolge eine Qualifizierung als hoheitliche Tätigkeit ausgeschlossen, da anderenfalls Wettbewerbsnachteile bei privaten Mitbietern entstehen.

Übt eine jPöR außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus, die bei privaten Dritten steuerpflichtig wäre, darf der nationale Gesetzgeber die Tätigkeit im Ergebnis nicht steuerfrei stellen.⁵⁶ In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie.

Das Anknüpfen der Umsatzsteuer an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchs zu vereinbaren. In der Besteuerungspraxis jedenfalls führt der bloße Verweis auf die für die BgA einschlägigen Bestimmungen der Körperschaftsteuer-Richtlinien zu einer nach EG-Recht nicht vorgesehenen faktischen Umsatzsteuerfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro, die durch geschickte Gestaltungen noch vervielfacht werden kann.

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie sind bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in jedem Fall zu prüfen und zu beachten. Die Anbindung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA kann zu gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnissen führen.

⁵⁶ Vgl. Heizmann, Heizmann, Schroeder, „Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStR 2004, 705.

Wegen der gleichartigen Lebenssachverhalte, die hier zu besteuern sind, hält der Bundesrechnungshof jedoch auch im Körperschaftsteuerrecht klarstellende Regelungen zur Besteuerung von jPöR für angezeigt, die die aktuellen Entwicklungen im Bereich der öffentlichen Hand, insbesondere die zunehmenden Auslagerungstendenzen und den Wettbewerb zu privaten Unternehmern, berücksichtigen.

7 Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Der Bundesrechnungshof hält es für dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuregelung, zu überdenken, um künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Er empfiehlt dabei insbesondere, die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPöR an die Körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffsbestimmungen zu überprüfen. Diese sind nach seinen Feststellungen in vielen Fällen nicht geeignet, eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung zu gewährleisten. Es besteht insoweit die latente Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH.⁵⁷

Der Bundesrechnungshof zeigt drei unterschiedliche Lösungsansätze für eine EG-konforme nationale Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand auf:

7.1 Generelle Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art

Der weitestgehende Vorschlag zielt auf eine generelle Loslösung der nationalen Umsatzbesteuerung der jPöR von der derzeitigen Bindung an das Körperschaftsteuerrecht und strebt die Einführung einer reinen umsatzsteuerrechtlichen Regelung an, die eng an die EG-rechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1, 2 und 5 der 6. EG-Richtlinie angelehnt ist. Dabei könnte die Regelung des Artikels 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie nahezu wortgleich in das deutsche Umsatzsteuergesetz übernommen werden. Darüber hinaus wäre auch die dazu ergangene EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen. Soweit es um die Frage des potenziellen Wettbewerbs geht, könnte eine Trennlinie dann gezogen werden, wenn ein privater Wirtschaftsteilnehmer eine vergleichbare Tätigkeit zwar ausüben könnte, aber aufgrund rechtlicher Schranken nicht ausüben darf.⁵⁸ Dieser Vorschlag macht eine umfassende Änderung des § 2 Abs. 3 UStG notwendig. Zugleich müssten die EG-rechtlichen Vorgaben im Einzelnen in den Umsatzsteuer-Richtlinien geregelt werden. Damit wäre zukünftig eine Umsatzbesteuerung unabhängig vom Körperschaftsteuerrecht sichergestellt. Die unterschiedlichen Kriterien im Umsatz- und

⁵⁷ Vgl. z. B. das Vertragsverletzungsverfahren zur Nichtbesteuerung entgeltlicher Auftragsforschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, EuGH-Urteil vom 20.06.2002 – Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

⁵⁸ Vgl. hierzu das „Parkuhrenurteil“ des BFH vom 27.02.2003 – V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

Körperschaftsteuerrecht hält der Bundesrechnungshof mit Hinweis auf andere Beispiele für unproblematisch (vgl. die unterschiedlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft).

7.2 Anpassung des Körperschaftsteuerrechts an europäische Vorgaben

Denkbar wäre auch eine Anpassung der körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen und Begriffe, soweit dies für eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung notwendig ist. Danach müsste auch das Körperschaftsteuerrecht die hoheitliche und die wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft nach dem Wettbewerbsmerkmal entsprechend der Rechtsprechung des EuGH abgrenzen. Dies würde auch die grundsätzliche Besteuerung der Vermögensverwaltung – ggf. unter Einführung von Steuerbefreiungen – einschließen und die bisherigen Umsatzgrenzen zur BgA-Abgrenzung entfallen lassen (vgl. Nr. 5.10). Unter diesen Voraussetzungen könnte die Bindung des Umsatzsteuerrechts an das Körperschaftsteuerrecht nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG beibehalten werden. Um das nationale Umsatzsteuerrecht gemeinschaftskonform zu erhalten, müssten das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder künftige EuGH-Entscheidungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Körperschaftsteuerrecht beachten.

7.3 Teilweise Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art

Schließlich kommt aus Sicht des Bundesrechnungshofes auch eine teilweise Lösung der Umsatzbesteuerung der jPöR von der derzeitigen Bindung an das Körperschaftsteuerrecht in Betracht. Dieser Ansatz könnte umgesetzt werden durch

- die gesetzliche Neuregelung der Umsatzbesteuerung der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand in § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 oder Nr. 6 UStG;
- die Aufnahme der Auftragsforschungstätigkeit, der Datenverarbeitungstätigkeit und vergleichbarer wirtschaftlicher Tätigkeiten in den Katalog des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG, falls die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eine Besteuerung erfordern;
- die Aufhebung sämtlicher gemeinschaftsrechtswidriger Verwaltungsanweisungen und Beschlüsse zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer (Bund-Länder-Beschlüsse, Ländererlasse), insbesondere zur Behandlung der Beistandsleistungen (vgl. Nr. 3);
- den Verzicht auf die körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenzen für Zwecke der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Dies könnte ggf. durch eine Änderung der Umsatzsteuer-Richtlinien (Abschn. 23 Abs. 4 UStR) erreicht werden.

Nach dieser Variante könnte die bisherige Bindung an das Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich beibehalten werden. Jedoch stellt sich die BgA-Problematik bei

7 Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

nicht in den Katalog des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG aufgenommenen Tätigkeiten weiterhin. Insoweit ließe sich auch künftig eine Tätigkeit als hoheitlich qualifizieren, was zu neuen Konflikten mit dem Gemeinschaftsrecht führen könnte (vgl. Nr. 5.7). Da die Auflistung wirtschaftlicher Tätigkeiten in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG ergänzungsbedürftig werden kann, hält der Bundesrechnungshof diese Variante aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht für weniger befriedigend.

8 Schlussbemerkungen

Der Bundesrechnungshof weist in diesem Bericht zusammenfassend auf die verwaltungsmäßigen, strukturellen und EG-rechtlichen Probleme hin, die bei der derzeitigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bestehen. Er hält die Freistellung der beschriebenen Tätigkeiten der öffentlichen Hand von der Umsatzsteuer für nicht länger hinnehmbar. Deshalb sollten Bund und Länder unverzüglich Abhilfe schaffen. Der Bundesrechnungshof hält es dabei für notwendig, bereits vor Abschluss der Erörterungen der Gesamtproblematik auf eine Änderung von Verwaltungsanweisungen und Beschlüssen hinzuwirken, soweit diese zu offensichtlich ungerechtfertigten Freistellungen führen.

Der Bericht ist vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes zur Beratung der Berichte nach § 99 BHO beschlossen worden.

Bonn, den 2. November 2004

Der Präsident
des Bundesrechnungshofes

Professor Dr. Dieter Engels

Der Vizepräsident
des Bundesrechnungshofes

Norbert Hauser
als Vorsitzender des Ausschusses
des Großen Senats

Anlage 4

Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007

zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes

– Auszug –

50 Mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand benachteiligt private Wettbewerber und verletzt europäisches Recht (Kapitel 6001 Titel 015 01)

50.0

Das Bundesministerium der Finanzen hat auf die Feststellungen des Bundesrechnungshofes zur mangelnden Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nur unzureichend reagiert. Dadurch kommt es weiterhin dazu, dass Leistungen der öffentlichen Hand oft auch dann nicht besteuert werden, wenn sie in Konkurrenz zum Angebot privater Unternehmer stehen. Dies führt zu Wettbewerbsverzerrungen und verletzt europäisches Recht. Obwohl der Europäische Gerichtshof inzwischen entschieden hat, dass private Konkurrenten gegen die Ungleichbehandlung klagen können, ist eine Neuregelung bisher nicht in Sicht.

50.1

Wenn sich die öffentliche Hand im privatwirtschaftlichen Bereich betätigt, tritt sie in Konkurrenz zu privaten Unternehmen. Unabhängig davon, ob dies ordnungspolitisch erwünscht ist, darf sie dabei aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit keinen Steuervorteil erhalten. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist für die Umsatzbesteuerung im europäischen Recht (Gemeinschaftsrecht) verankert. Das nationale Steuerrecht muss diesen Vorgaben genügen. Das bedeutet, dass alle Leistungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die in Konkurrenz am Markt angeboten werden, zu besteuern sind.

Der Bundesrechnungshof hatte in einem Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung vom 2. November 2004 (Bundestagsdrucksache 15/4081) auf verwaltungsmäßige, strukturelle und gemeinschaftsrechtliche Probleme hingewiesen, die bei der derzeitigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bestehen. Er hatte deutlich gemacht, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts in vielen Bereichen auch dann nicht besteuert werden, wenn sie im Wettbewerb mit privaten Konkurrenten Leistungen anbieten. Dies verzerrt den Wettbewerb zum Nachteil privater Anbieter und steht mit dem Gemeinschaftsrecht nicht in Einklang.

Der Bundesrechnungshof hatte empfohlen, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand grundlegend zu über-

denken und das nationale Steuerrecht an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen. In seinem Bericht hatte er dazu verschiedene Lösungsansätze aufgezeigt. Dabei hatte er sich für eine rasche Angleichung ausgesprochen, um Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof zu vermeiden.

Das Bundesministerium der Finanzen (Bundesministerium) richtete daraufhin eine Arbeitsgruppe aus Vertretern des Bundes und der Länder ein, die den Bericht des Bundesrechnungshofes zum Gegenstand ihrer Beratungen machte. Konkrete Ergebnisse liegen jedoch bis heute nicht vor. Zudem forderte der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages das Bundesministerium auf, baldmöglichst einen umfassenden Bericht zu erstellen und darin auch die finanziellen Auswirkungen einer künftigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand darzustellen. Ein entsprechender Bericht wurde ebenfalls noch nicht vorgelegt.

Inzwischen fällt der Europäische Gerichtshof am 8. Juni 2006 ein Urteil im Fall eines nicht besteuerten kommunalen Krematoriumsbetriebs (Rechtssache C-430/04). Darin entschied er, dass sich ein privater Wettbewerber unmittelbar auf das Gemeinschaftsrecht berufen kann, um die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Einrichtung durchzusetzen. Der private Wettbewerber kann demnach vom Finanzamt eine Auskunft über die steuerliche Behandlung der konkurrierenden juristischen Person des öffentlichen Rechts verlangen. Falls diese nicht besteuert wird, kann er dagegen klagen.

50.2

Der Bundesrechnungshof hat die Auffassung vertreten, dass die von ihm bereits im Jahre 2004 aufgezeigten Probleme bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand fortbestehen. Durch die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom Sommer 2006 ist der Handlungsbedarf noch drängender geworden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die öffentliche Hand zahlreiche wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, die davon betroffen sind.

Es ist damit zu rechnen, dass auf der Grundlage der Entscheidung vermehrt Auskunftersuchen auf die Finanzämter zukommen. Daran anschließende Konkurrentenklagen dürften in vielen Fällen zur Besteuerung der öffentlichen Hand führen. Für die verschiedenen öffentlichen Haushalte entstehen insoweit Rechts- und Planungsunsicherheiten, die mit erheblichen finanziellen Risiken verbunden sein können.

Der Bundesrechnungshof hat deutlich gemacht, dass er eine nationale Neuregelung, die eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sicherstellt, für nicht länger aufschiebbar hält. Er hat das Bundesministerium deshalb gebeten, sich dafür einzusetzen, dass die Arbeiten der BundLänder-Arbeitsgruppe nunmehr ohne weitere Verzögerung zum Abschluss gebracht werden. Anschließend sollte es die Ergebnisse dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zuleiten.

50.3

Das Bundesministerium hat auf eine Stellungnahme verzichtet. Es hat die Sachverhaltsdarstellungen des Bundesrechnungshofes nicht bestritten. Es hat aber auch keine Bereitschaft gezeigt, den daraus abgeleiteten Empfehlungen kurzfristig zu folgen.

50.4

Der Bundesrechnungshof bleibt bei seiner Auffassung, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zügig neu geregelt werden muss.

Anlage 5

Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2009

zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes

– Weitere Prüfungsergebnisse –

– Auszug –

15 Fehlende Anpassung von Umsatzsteuervorschriften für Vereine führt zu Steuerausfällen (Kapitel 6001 Titel 015 01)

15.0

Vereine können derzeit wählen, ob sie Leistungen an ihre Mitglieder besteuern oder nicht. Ursache hierfür ist, dass europarechtliche Vorgaben bislang unzureichend in nationales Recht umgesetzt worden sind. Besteuern die Vereine ihre Leistungen, sind sie zum Vorsteuerabzug berechtigt. Durch diese Rechtslage entstehen dem Fiskus auf Dauer nicht hinnehmbare Steuerausfälle. Das Bundesfinanzministerium ist aufgefordert, unverzüglich auf die notwendigen Anpassungen hinzuwirken, um eine sachgerechte Besteuerung sicherzustellen.

15.1

Das deutsche Umsatzsteuerrecht sieht bei Leistungen von Vereinen an ihre beitragspflichtigen Mitglieder grundsätzlich keine Besteuerung vor. Die Vereine sind insoweit nicht als Unternehmer zu beurteilen und können deshalb auch keine Vorsteuerbeträge aus getätigten Investitionen geltend machen.

Nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) aus dem Jahre 2002 zu einem Golfclub unterliegen die Leistungen von Vereinen an ihre Mitglieder dagegen der Umsatzsteuer. Die Jahresbeiträge der Mitglieder stellen danach die Gegenleistung für die erbrachten Leistungen dar, auch wenn sie die Einrichtungen der Vereine nicht oder nicht regelmäßig nutzen. Die Besteuerung eröffnet den Vereinen grundsätzlich das Recht zum vollen Vorsteuerabzug für ihre Eingangsleistungen. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Entscheidung des EuGH mehrfach. Eine entsprechende Anpassung des deutschen Steuerrechts an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ist bislang unterblieben.

Vereine können sich auf die Rechtsprechung des EuGH berufen und so den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Vereine, für die ein Vorsteuerabzug nicht attraktiv ist, können unter Berufung auf nationales Recht eine Besteuerung der Leistungen an ihre Mitglieder vermeiden. Diese Wahlmöglichkeit führt zu erheblichen Steuerausfällen für den Fiskus.

Bei den Finanzämtern nahmen die Anfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Mitgliedsbeiträgen zu. Meistens standen sie in Zusammenhang mit einem beantragten Vorsteuerabzug auf Investitionen. Den Ämtern fehlten klare Vorga-

ben, wie sie die Fälle abwickeln sollten. Das Bundesfinanzministerium fragte im Jahre 2008 bei den Ländern die anhängigen Einspruchs- und Gerichtsverfahren zu diesen Fällen ab. Danach waren in zehn Ländern insgesamt 126 anhängige Verfahren gemeldet. Die Verfahren zeigten, dass etwa Sportvereine nahezu ausschließlich den Vorsteuerabzug erhalten wollten; hierbei beriefen sie sich auf die EuGH-Rechtsprechung.

Das Bundesfinanzministerium und die obersten Finanzbehörden der Länder befassten sich unmittelbar nach Bekanntwerden der EuGH-Entscheidung mit den Auswirkungen auf das deutsche Umsatzsteuerrecht. Sie setzten im Jahre 2003 eine gemeinsame Arbeitsgruppe ein, die ein Konzept zur Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben bei der Umsatzbesteuerung von Vereinen erarbeiten sollte. Der von der Arbeitsgruppe im März 2005 vorgelegte Bericht enthielt weit reichende Änderungsvor-

schläge. Er ging grundsätzlich von der Besteuerung der gegen Mitgliedsbeiträge erbrachten Vereinsleistungen aus. Bund und Länder billigten den Arbeitsgruppenbericht auf Fachebene und sprachen sich für eine Umsetzung der Rechtsänderungen zum 1. Januar 2007 aus. Entsprechende Konsequenzen zogen sie jedoch nicht. Vielmehr behielten sie den Status quo unter Hinweis auf noch zu klärende Anschlussfragen bei.

15.2

Der Bundesrechnungshof hat darauf hingewiesen, dass die unzureichende Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben bei der Besteuerung von Vereinen zu erheblichen Steuerausfällen für den Fiskus führt, die auf Dauer nicht hinnehmbar sind. Derzeit haben die Vereine im Ergebnis ein Wahlrecht, wonach sie die Leistungen an ihre Mitglieder ganz oder teilweise nach den Regelungen des nationalen Rechts oder nach den Regelungen des Gemeinschaftsrechts beurteilen. Sie werden regelmäßig bestrebt sein, den durch die Wahlfreiheit möglichen Gestaltungsspielraum zu nutzen, um das für sie jeweils günstigste Ergebnis zu erreichen.

So können etwa Sportvereine mit niedrigen Mitgliedsbeiträgen und hohen Investitionen ihre Leistungen unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung versteuern und den vollen Vorsteuerabzug aus ihren Investitionen in Anspruch nehmen. Andere Vereine außerhalb des sportlichen Bereichs mit hohen Mitgliedsbeiträgen und niedrigen Investitionen können sich dagegen weiterhin auf die nationalen Nichtbesteuerungsregelungen berufen.

Die Anpassungen des deutschen Umsatzsteuerrechts an die EuGH-Rechtsprechung sind deshalb dringend geboten und lassen keinen weiteren Aufschub zu.

15.3

Das Bundesfinanzministerium hat auf eine Stellungnahme verzichtet. Es hat die Sachverhaltsdarstellungen des Bundesrechnungshofes nicht bestritten. Es hat sich

Fehlende Anpassung von Umsatzsteuervorschriften für Vereine

nicht zu einem Zeitpunkt für eine mögliche Umsetzung der Empfehlungen geäußert.

15.4

Die Ergebnisse der Bund-Länder-Arbeitsgruppe liegen seit nunmehr über drei Jahren vor. Das Bundesfinanzministerium ist aufgefordert, zügig auf eine Anpassung des nationalen Umsatzsteuerrechts an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hinzuwirken. Nur so kann eine sachgerechte Besteuerung sichergestellt werden.

Anlage 6

Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2011

zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes

– Auszug –

86 Steuerliche Datenbank zur Betrugsbekämpfung wird verbessert

(Kapitel 6001 Titel 015 01)
Kat. C

86.0

Mithilfe einer Datenbank können die Finanzämter Erkenntnisse über Umsatzsteuerbetrugsfälle bundesweit austauschen. Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewirkt, dass die Datenbank wirksamer genutzt werden kann. Außerdem wird es die Datenbank mit einem von den Finanzämtern regelmäßig genutzten Verfahren verknüpfen. Das Bundesfinanzministerium folgt damit den Empfehlungen des Bundesrechnungshofes.

86.1

Um den Umsatzsteuerbetrug wirksam zu bekämpfen, haben Bund und Länder die Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuerbetrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen (ZAUBER) und die Länderumfassende Namensabfrage (LUNA) eingerichtet. In ZAUBER erfassen die Finanzämter seit dem Jahr 2001 insbesondere Daten über Betrugsfälle und damit in Verbindung stehende Personen. Mit dem im Jahr 2005 eingeführten Verfahren LUNA können sie bundesweit auf Grundinformationsdaten der Steuerpflichtigen wie Name, Anschrift und steuerliche Merkmale zugreifen. Wenn die Finanzämter Unternehmer steuerlich erfassen wollen, sind sie verpflichtet, die Daten aus beiden Systemen abzufragen.

Der Bundesrechnungshof prüfte mit Unterstützung des Prüfungsamtes des Bundes Berlin, wie die Datenbank ZAUBER und das Verfahren LUNA durch die Steuerverwaltung genutzt werden. Er stellte fest:

- Die Beschäftigten in den Finanzämtern gaben oftmals keine Daten in der Datenbank ZAUBER ein, obwohl sie einschlägige Fälle bearbeiteten. Zudem nutzten sie die Datenbank häufig nur eingeschränkt oder gar nicht für Abfragen.
- Die Suchfunktion, die Darstellung der Ergebnisse und das Zugangssystem der Datenbank ZAUBER lassen keine hinreichend wirksame Auswertung zu. Das System bietet beispielsweise nur eine eingeschränkte phonetische Suche und eine unübersichtliche und nicht sortierte Trefferliste an.

- Die Beschäftigten nutzen zwar regelmäßig das Verfahren LUNA, konnten jedoch daraus nicht unmittelbar auf die Informationen aus ZAUBER zugreifen. Hierfür müssen sie eine gesonderte Abfrage durchführen. Seit dem Jahr 2007 plant das Bundesfinanzministerium, beide Systeme zu verknüpfen. Dies wurde bislang noch nicht umgesetzt.

86.2

Die Datenbank ZAUBER kann nur wirksam zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges eingesetzt werden, wenn die Finanzämter die erforderlichen Eintragungen vollständig vornehmen und die Beschäftigten auf alle wichtigen Daten zugreifen können. Der Bundesrechnungshof hat dem Bundesfinanzministerium deshalb empfohlen, darauf hinzuwirken, dass die Finanzämter alle einschlägigen Fälle auch tatsächlich in die Datenbank eintragen. Zudem sollte die Datenbank in technischer Hinsicht an die Erfordernisse der Praxis angepasst werden. Der Bundesrechnungshof hat darüber hinaus angeregt, beide Systeme rasch zu verknüpfen, damit die Beschäftigten in den Finanzämtern nunmehr alle notwendigen Informationen auf einen Blick erhalten.

86.3

Das Bundesfinanzministerium hat sich gegenüber den Ländern dafür eingesetzt, die erforderlichen Eintragungen in die Datenbank ZAUBER in vollem Umfang vorzunehmen. Zudem wird es in den zuständigen Gremien auf eine technische Verbesserung der Datenbank hinwirken. Die Anbindung von ZAUBER an das Verfahren LUNA hat das Bundesfinanzministerium inzwischen in Auftrag gegeben. Außerdem plant es, weitere beim Bund geführte Datenbanken einzubinden. Das Bundesfinanzministerium folgt damit den Empfehlungen des Bundesrechnungshofes. Der Bundesrechnungshof wird auch künftig darauf achten, dass die Datenbanken zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung wirksam eingesetzt werden können.