

Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts

Konfliktpotenzial in der steuerlichen Beratungspraxis

Von Prof. Dr. Gerold Heizmann, Heilbronn, Prof. Dr. Elke Heizmann, Mosbach, und Dr. Kai Uwe Schroeder, Sinsheim*

Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit nur angenommen, wenn die Körperschaft „im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art ... tätig wird“ (§ 2 Abs. 3 UStG). Betreibt die öffentliche Hand dagegen Vermögensverwaltung, z. B. durch Vermietung von Hallen, Sälen, Sportanlagen u. ä., so scheint – mangels Vorliegens eines Betriebs gewerblicher Art – ein Vorsteuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Dieses aus rein nationalen Regelungen abgeleitete Ergebnis ist vor dem Hintergrund der 6. EG-Richtlinie jedoch nicht uneingeschränkt haltbar. Die Durchsetzung der ggf. abweichenden EG-rechtlichen Lage birgt jedoch erhebliches Konfliktpotenzial.

1. Einführung

Angesichts der äußerst angespannten Finanzlage der öffentlichen Haushalte sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) heute mehr denn je zur sparsamen Haushaltsführung gezwungen. Neben den bekannten und schmerzlichen Einschnitten in das Leistungsangebot der jPdöR führt diese Situation zu neuen Fragen in der steuerlichen Beratungspraxis: So versuchen viele Gemeinden, Städte, Landkreise und andere jPdöR der Finanzkrise dadurch zu begegnen, dass sie

vorhandene Vermögenswerte durch eine außerhalb des hoheitlichen Bereichs angesiedelte Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen einsetzen. Als typisches Beispiel sei hier nur die Vermietung von Sporthallen, Sälen oder Pkw-Stellplätzen genannt. Besonders interessant ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob der jPdöR aus den Bau- und Unterhaltskosten der entsprechenden Einrichtungen der Vorsteuerabzug zusteht und damit weitere positive finanzielle Effekte erreicht werden können. In jüngster Zeit werden steuerliche Berater daher zunehmend mit der Frage konfrontiert, ob die beschriebene Tätigkeit der jPdöR umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ist, denn nur in diesem Falle ist der Vorsteuerabzug zulässig. Die Beratungspraxis zeigt, dass die aufgeworfene Frage keineswegs trivial ist, sondern neben der Anwendung der nationalen Normen auch die intensive Beschäftigung mit der europarechtlichen Lage verlangt. Hierbei ist festzustellen, dass in der Praxis erhebliche Defizite in der EG-Recht-konformen Behandlung jPdöR bestehen, die dem steuerlichen Berater gegenüber der Finanzverwaltung erhebliches Beharrungsvermögen abverlangen.

2. Aktuelle national- und europarechtliche Ausgangslage

2.1 Abweichende Regelungen im UStG und in der 6. EG-Richtlinie

Der Vorsteuerabzug durch jPdöR setzt entsprechend der Systematik des Umsatzsteuerrechts grundlegend die Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht der ausgeführten Umsätze voraus. Nach der Regelung des § 2 Abs. 3 UStG wird eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts bei jPdöR nach nationalem Recht allerdings nur dann angenommen, wenn die jPdöR „im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) ... tätig“ wird. Ein Betrieb gewerblicher Art liegt

* Prof. Dr. Elke Heizmann, Steuerberater, ist Professorin an der Berufsakademie Baden-Württemberg – Staatliche Studienakademie in Mosbach; Prof. Dr. Gerold Heizmann, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Steuern an der Fachhochschule Heilbronn; Dr. Kai Uwe Schroeder, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Partner der Sozietät Schroeder + Seeker in Sinsheim und daneben als Lehrbeauftragter tätig.

AUFSATZ

jedoch dann nicht vor, wenn sich die Tätigkeit der jPdöR als *reine Vermögensverwaltung* darstellt¹. Nach nationaler Regelung führt die Vermögensverwaltung durch jPdöR also nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit und somit nicht zur Umsatzsteuerbarkeit.

Unter Verweis auf diese grundlegenden Zusammenhänge wird den jPdöR durch die Finanzverwaltung z. T. der Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten verwehrt. Damit lässt die Verwaltung aber die EG-rechtlichen Vorgaben außer Acht. Nach einhelliger Auffassung muss das nationale Umsatzsteuerrecht unter Beachtung der 6. EG-RL angewandt werden. Auch die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG steht deshalb stets auf dem gemeinschaftsrechtlichen Prüfstand². Dies zeigt eindrucksvoll die Rechtsprechung der Finanzgerichte, nach der die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG insbesondere im Bereich vermögensverwaltender Tätigkeiten jPdöR gemeinschaftswidrig sein kann. In den jüngeren Judikaten haben die Gerichte bei entsprechenden Fragestellungen daher stets Art. 4 der 6. EG-RL mit herangezogen³.

Die zwingend zu beachtende 6. EG-RL führt für den Bereich der Vermögensverwaltung zu Vorgaben, die von der nationalen Rechtslage abweichen: Entsprechend der 6. EG-RL ist für jPdöR ein dreistufiges Prüfverfahren für die Frage der Unternehmerieigenschaft einer jPdöR anzuwenden⁴.

Stufe	Zu prüfende Norm aus 6. EG-RL	Anmerkung
Stufe I Grundfall	Art. 4 Abs. 1 und 2	Als Unternehmer ist zunächst jeder anzusehen, der eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, also auch eine jPdöR.
Stufe II Ausnahme	Art. 4 Abs. 5 1. Unterabschnitt	JPdöR werden nicht Unternehmer soweit sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden.
Stufe III Rückausnahme	Art. 4 Abs. 5 2. Unterabschnitt	Drohen aus der Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger (Nicht-Unternehmer) „größere Wettbewerbsverzerrungen“, wird die Ausnahmeregelung (Stufe II) für jPdöR wieder rückgängig gemacht (sog. Rückausnahme; Stufe III). D. h. die jPdöR gilt trotz der Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt in diesem Fall als Steuerpflichtiger und damit als Unternehmer.

Nach den grundlegenden europarechtlichen Maßstäben (Stufe I bis III) sind jPdöR somit grundsätzlich immer dann unternehmerisch tätig, wenn sie sich unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie Privatrechtssubjekte betätigen. Auf die zusätzliche Erfüllung der Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art i. S. von § 4 KStG kommt es europarechtlich nicht mehr an; ebenfalls ohne Bedeutung ist die im deutschen Umsatzsteuerrecht vorzunehmende Differenzierung zwischen Tä-

tigkeiten im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art und im Rahmen einer Vermögensverwaltung.

2.2 Verhältnis der Normen zueinander

Aus diesen Feststellungen kann aber nicht geschlossen werden, § 2 Abs. 3 UStG sei nicht mehr anwendbar. Große Bedeutung kommt der Regelung des Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. 6. EG-RL zu. Danach ist es den Mitgliedstaaten erlaubt, die in Art. 13 und 28 6. EG-RL aufgeführten Tätigkeiten⁵ als solche zu behandeln, die den jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt (kurz: hoheitliche Tätigkeit) obliegen. Das bedeutet, dass vom Mitgliedstaat die dort genannten Tätigkeiten dem hoheitlichen Bereich und damit dem nichtunternehmerischen Bereich einer jPdöR (Stufe II) zugeordnet werden können. Nach der Entscheidung des EuGH vom 6. 2. 1997⁶ wird in diesen Fällen die Behandlung als Nicht-Unternehmer selbst dann nicht ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit in gleicher Weise ausgeübt wird wie durch private Wirtschaftsteilnehmer. Welche Rechtsetzungstechnik die Mitgliedstaaten dafür wählen, steht nach der Rechtsprechung des EuGH im Ermessen der Mitgliedstaaten.

Nach Ansicht des BFH⁷ enthält § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG für die in Art. 13 Teil B Buchst. b 6. EG-RL aufgeführte Tätigkeit der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ zumindest mittelbar eine derartige Zuordnungsregel. Nach nationalem Recht schließt § 2 Abs. 3 UStG den Bereich der Vermögensverwaltung zwar aus, indem die jPdöR nur im Rahmen eines BgA unternehmerisch tätig sein kann. Durch diesen Ausschluss wird aber mittelbar auf der Grundlage des Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. 6. EG-RL die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit zunächst zulässigerweise dem hoheitlichen und somit EG-rechtlich dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet (Stufe II). § 2 Abs. 3 UStG kann also einerseits dahin gehend ausgelegt werden, dass der deutsche Gesetzgeber den Bereich der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ entsprechend Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. i. V. m. Art. 13. Teil B Buchst. b 6. EG-RL bei jPdöR dem hoheitlichen Bereich zugeordnet hat. Andererseits muss aber entsprechend der Rechtsprechung des BFH⁸ nunmehr auch die Rückausnahme (Stufe III) des Art. 4 Abs. 5 2. Unterabschn. 6. EG-RL folgerichtig berücksichtigt werden. Das bedeutet, es ist im Rahmen der Stufe III zu prüfen, ob die Behandlung der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit als hoheitliche Tätigkeit einer jPdöR und damit als umsatzsteuerrechtlich „nichtsteuerbare“ Tätigkeit einer jPdöR zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führt. Falls ja, muss die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit entsprechend der Rückausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 5 6. EG-RL europarechtlich wieder als unternehmerische, und damit steuerbare Tätigkeit der jPdöR behandelt werden.

1 Vgl. zur Inhaltsbestimmung und Abgrenzung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ eingehend *Heizmann/Heizmann/Schroeder*, NWB Beil. 12/2003.

2 Vgl. *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-RL, 2001, S. 161-162; *Lange*, UR 1999, 385 m. w. N.

3 Vgl. etwa BFH v. 11. 6. 1997, XI R. 33/94, BStBl II 1999, 418, DStR 1997, 1400; v. 11. 6. 1997, XI R. 65/95, BStBl II 1999, 420, DStRE 1997, 898; v. 27. 2. 2003, V R. 78/01, DStRE 2003, 815; Niedersächsisches FG v. 23. 7. 1998, V 333/91, DStRE 2000, 654; FG München v. 20. 3. 2003, 14 K 14111/00.

4 Vgl. hierzu *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825, 837 und eingehend *Heizmann/Heizmann/Schroeder*, NWB Beil. 12/2003, S. 26-32.

5 Art. 13 6. EG-RL nennt Steuerbefreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten und sonstige Steuerbefreiungen. Zu den sonstigen Steuerbefreiungen zählen z. B. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Art. 28 6. EG-RL nennt Steuerbefreiungen im Zusammenhang mit der Einfuhr.

6 EuGH v. 6. 2. 1997, C-247/95, DStRE 1997, 213.

7 Vgl. BFH v. 11. 6. 1997, XI R. 33/94, BStBl II 1999, 418, DStR 1997, 1400.

8 Vgl. BFH v. 11. 6. 1997, XI R. 33/94, BStBl II 1999, 418, DStR 1997, 1400.

AUFSATZ

Aus alledem hat der BFH die grundlegende Schlussfolgerung gezogen, dass § 2 Abs. 3 UStG gemeinschaftswidrig ist, sofern die Ausklammerung der Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit aus dem Unternehmerbegriff der jPdöR zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt⁹.

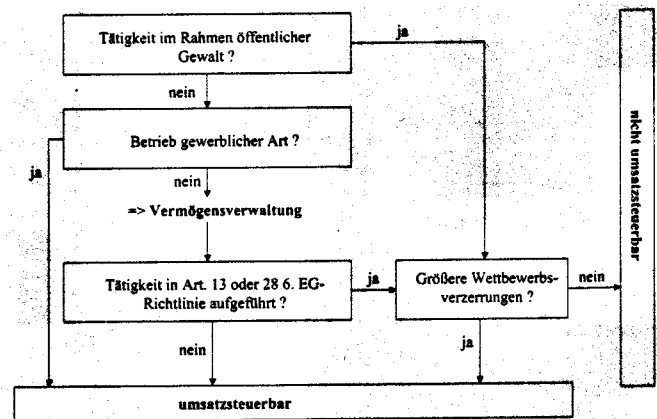
2.3 Prüfschema für die Beratungspraxis

Für die Beratungspraxis stellt sich die Frage, wie konkrete Tätigkeiten jPdöR unter Beachtung sowohl der nationalen Gesetzeslage als auch der EG-rechtlichen Vorgaben zu beurteilen sind. Es gilt, eine pragmatische Prüffolge zu entwickeln und zu verwenden, welche in praktischen Fragestellungen, ausgehend von § 2 Abs. 3 UStG, zu einer richtlinienkonformen Qualifizierung der Tätigkeiten führt. Zur Lösung der skizzierten Fragestellungen wird die folgende Vorgehensweise vorgeschlagen¹⁰:

- (1) Zunächst muss festgestellt werden, ob die Tätigkeit nach nationalen Regelungen zu einem Betrieb gewerblicher Art oder zur Vermögensverwaltung führt. Liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor, so kann nach derzeitiger Rechtslage von der Umsatzsteuerbarkeit der Tätigkeit ausgegangen werden.
- (2) Im Falle der Vermögensverwaltung ist zu beachten, dass diese europarechtlich grundsätzlich nicht von der Umsatzbesteuerung ausgeschlossen ist. Zu prüfen ist daher, ob im gegebenen Fall die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG, d. h. die Behandlung der Vermögensverwaltung als nichtunternehmerische und damit nichtsteuerbare Tätigkeit, gemeinschaftswidrig wäre.
- (3) Die Überprüfung der Gemeinschaftswidrigkeit im Einzelfall fordert eine Analyse, ob es dem deutschen Gesetzgeber erlaubt war, die konkrete Tätigkeit der jPdöR als nicht umsatzsteuerbare Tätigkeit zu behandeln.
- (4) Hierzu muss zuerst geklärt werden, ob die konkrete Tätigkeit im Katalog der Art. 13 und 28 6. EG-RL aufgeführt ist. Ist die Tätigkeit nicht im Katalog enthalten, so ist es dem deutschen Gesetzgeber nicht gestattet, die jPdöR betreffend dieser Tätigkeit von der Umsatzbesteuerung auszunehmen. Entgegen der Regelung des § 2 Abs. 3 UStG ist nach der 6. EG-RL von der Umsatzsteuerbarkeit der Vermögensverwaltung auszugehen. Die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG wäre richtlinienwidrig.
- (5) Wird die Tätigkeit jedoch im Katalog des Art. 13 oder 28 6. EG-RL aufgeführt, so ist weitergehend zu prüfen, ob durch ihre Behandlung als „nichtsteuerbar“ größere Wettbewerbsverzerrungen (Stufe III) eintreten:
 - a. Sind größere Wettbewerbsverzerrungen festzustellen, so ist die Tätigkeit umsatzsteuerbar. Die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG wäre richtlinienwidrig.
 - b. Sind größere Wettbewerbsverzerrungen nicht festzustellen, so ist die Tätigkeit nicht umsatzsteuerbar. Die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG ist richtlinienkonform.

Aus der dargestellten Prüffolge ergibt sich, dass nur vermögensverwaltende Tätigkeiten, die in Art. 13 oder 28 6. EG-RL aufgeführt und deren Steuerfreiheit keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslöst, von der Umsatzsteuerbarkeit ausgenommen sind. Nur in diesen Fällen wäre die Versagung des Vorsteuerabzugs richtlinienkonform.

Vereinfacht kann die durchzuführende synthetische Betrachtung nationaler und EG-rechtlichen Bestimmungen graphisch in nachfolgender Prüffolge dargestellt werden¹¹:



3. Defizite bei der praktischen Umsetzung

3.1 Haltung der Finanzverwaltung

Nach den Erfahrungen der Verfasser ist die Finanzverwaltung „zurückhaltend“ bei der Anwendung der aufgezeigten Grundsätze. Dies überrascht umso mehr, als die Umsatzsteuerrichtlinien grundsätzlich die Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze des BFH und EuGH verlangen. Nach Abschn. 23 Abs. 2 UStR gilt Folgendes: „Die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art ... stellt das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts dar (...) Das Unternehmen erstreckt sich auch auf die Tätigkeitsbereiche, die nach § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG als unternehmerische Tätigkeiten gelten. Nur die in diesen Betrieben und Tätigkeitsbereichen ausgeführten Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer. Andere Leistungen sind nichtsteuerbar, auch wenn sie nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt bewirkt werden, es sei denn, die Behandlung als nichtsteuerbar würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (vgl. BFH-Urt. v. 11. 6. 1997, BStBl II 1999, 418).“

Diese Formulierung ist u. E. zu weit gefasst. Wie dargestellt, spielt das Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ nur dann eine Rolle, wenn es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um

- eine Tätigkeit auf Grund hoheitlicher Gewalt oder
- eine auf der Grundlage von Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. 6. EG-RL dem hoheitlichen Bereich zugeordnete vermögensverwaltende Tätigkeit

handelt. Nach Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. 6. EG-RL ist die Zuordnung zum nicht umsatzsteuerbaren Bereich der jPdöR nur bei Tätigkeiten, die in Art. 13 und 28 6. EG-RL genannt

¹¹ Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass der EuGH zwar bestimmte, ihrer Art nach vermögensverwaltende Tätigkeiten nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten i. S. des Art. 4 Abs. 1 der 6. EG-RL qualifiziert hat (z. B. bloßer Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen). „Der überwiegende Teil der nach deutscher Systematik nicht steuerbaren Vermögensverwaltung dürfte aber nach europarechtlichen Maßstäben als unternehmerische Tätigkeit einzustufen sein“ (Seer/Wendt, DSrR 2001, 831). Daher wird im obigen Prüfschema vereinfachend nur der Fall betrachtet, in dem die vermögensverwaltende Tätigkeit der jPdöR europarechtlich als wirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert wird.

⁹ Vgl. BFH v. 11. 6. 1997, XI R 65/95, BStBl II 1999, 420, DSrR 1997, 898; v. 11. 6. 1997, XI R 33/94, BStBl II 1999, 418, DSrR 1997, 1400.

¹⁰ Vgl. Heizmann/Heizmann/Schroeder, NWB Beil. 12/2003, S. 31.

AUFSATZ

werden zulässig, nicht aber bei der gesamten Vermögensverwaltung als solcher¹². Nur für die in Art. 13 und 28 explizit genannten Tätigkeiten wird die Prüfung der Rückausnahme (Stufe III), d. h. das Kriterium „größere Wettbewerbsverzerrungen“ relevant. Eine vermögensverwaltende Tätigkeit, die nicht in Art. 13 oder 28 6. EG-RL aufgeführt wird, kann dagegen europarechtlich nicht dem Hoheitsbereich zugeordnet werden. Die jPdöR bleibt bei solchen, nicht dem Hoheitsbereich zuzuordnenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits auf der Stufe I Unternehmer; die Rückausnahme (Stufe III) kann dann nicht zur Anwendung kommen. Der generelle Verweis auf die größere „Wettbewerbsverzerrung“ bei „anderen Leistungen“ in Abschn. 23 Abs. 2 UStR ist deshalb eine zu weit gehende Umsetzung der Rechtsprechung von EuGH und BFH. Die Anwendung des Abschn. 23 Abs. 2 UStR kann dadurch immer noch zu einer gemeinschaftswidrigen Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG führen. Diese teilweise Inkompatibilität der Verwaltungsauffassung mit den europarechtlichen Vorgaben versucht das Schaubild am Ende des Beitrages zu verdeutlichen¹³.

3.2 Konfliktpotenzial am Beispiel der vermögensverwaltenden Pkw-Stellplatzvermietung

Die sich aus obigen Zusammenhängen ergebenden typischen Fragen in der Beratungspraxis sollen nachfolgend am Beispiel der Pkw-Stellplatzvermietung verdeutlicht werden. So ist es nicht unüblich, dass jPdöR (Behörden, Hochschulen, Krankenhäuser etc.) vorhandene Parkplätze dauerhaft an ihre Mitarbeiter vermieten. Insbesondere in den Fällen, in denen die Parkflächen mit erheblichem finanziellen Aufwand von der jPdöR erstellt wurden, sind die betroffenen Einrichtungen an einem Vorsteuerabzug aus den Bau- und Unterhaltskosten interessiert. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu aber oftmals folgende Auffassung: Die langfristig angelegte Vermietung von Parkplätzen begründe keinen Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person, sondern sei als Vermögensverwaltung zu qualifizieren. Damit scheidet angesichts des § 2 Abs. 3 UStG die Umsatzsteuerbarkeit und somit der Vorsteuerabzug aus.

Den betroffenen jPdöR ist in solchen Fällen zu raten, auf die Inkompatibilität des § 2 Abs. 3 UStG mit den Vorgaben der 6. EG-RL abzustellen: So ist die von der Finanzverwaltung vorgenommene Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG vor dem Hintergrund des Art. 4 der 6. EG-RL zu beleuchten. Zu beurteilen ist, ob es dem deutschen Gesetzgeber auf der Grundlage des Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. 6. EG-RL überhaupt erlaubt ist, die Pkw-Stellplatz-Vermietung durch jPdöR von der Umsatzsteuerbarkeit auszunehmen. Grundvoraussetzung hierfür ist, dass diese Tätigkeit tatsächlich in Art. 13 oder 28 der 6. EG-RL aufgeführt wäre. Das Gegenteil ist jedoch festzustellen: Im Gegensatz zur „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ ist die „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen“ durch Art. 13 Abschn. B b) 2. 6. EG-RL sogar ausdrücklich von diesem Tätigkeitskatalog ausgeschlossen. D. h. ein Mitgliedstaat kann die Vermietung „von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen“ nicht dem hoheitlichen Bereich einer jPdöR zuordnen¹⁴. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch den EuGH, der festgestellt hat, dass die (außer-

halb der hoheitlichen Gewalt gemäß Unterabschn. 1) stattfindende Vermietung von Parkplätzen nicht gemäß Art. 4 Abs. 5 4. Unterabschn. 6. EG-RL als eine im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübte Tätigkeit behandelt werden kann¹⁵.

Der deutsche Gesetzgeber kann damit eine außerhalb der hoheitlichen Tätigkeit erfolgende Parkplatzvermietung nicht dem nichtsteuerbaren Bereich der jPdöR zuweisen! Die außerhalb hoheitlicher Befugnisse stattfindende Vermietung von Stellplätzen durch jPdöR ist nach EG-Recht umsatzsteuerbar (Art. 4 Abs. 1 6. EG-RL). Stufe II des EG-rechtlichen Prüfverfahrens wird nicht relevant; es bleibt bei Anwendung der Stufe I, nach der die Parkplatzvermietung steuerbar ist. Die Rückausnahme (Stufe III) ist mangels Vorliegens eines Falles aus Stufe II nicht anwendbar. Soweit die Finanzverwaltung in diesem Fall unter Berufung auf Abschn. 23 Abs. 2 UStR nur bei Nachweis größerer Wettbewerbsverzerrungen eine Umsatzsteuerbarkeit bejahen will, ist dieser Haltung entschieden entgegenzutreten: Auf eine Prüfung der Wettbewerbsverzerrung kommt es nach der dargestellten Prüfsystematik im Fall der Parkplatzvermietung nicht an. Die außerhalb der hoheitlichen Tätigkeit erfolgende Parkplatzvermietung durch jPdöR ist nach den EG-rechtlichen Vorgaben stets umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG auf die Parkplatzvermietung ist folglich richtlinienwidrig. Die jPdöR kann sich deshalb auf die unmittelbare Wirkung der Richtlinie berufen¹⁶. Die entsprechenden Richtlinienbestimmungen sind – wie gezeigt – sowohl inhaltlich unbedingt als auch hinreichend genau.

4. Fazit

Bei der umsatzsteuerlichen Würdigung der Vermögensverwaltung durch jPdöR ist der Frage, ob im Einzelfall die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG richtlinienkonform ist, besonderes Augenmerk zu schenken. Übt die jPdöR außerhalb des hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus, die nicht in Art. 13 oder 28 der 6. EG-RL aufgeführt ist, so ist es dem deutschen Gesetzgeber im Ergebnis nicht erlaubt, die Tätigkeit steuerfrei zu stellen. § 2 Abs. 3 UStG widerspricht in solchen Fällen Art. 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-RL. Seine Anwendung ist in diesen Fällen richtlinienwidrig. Das EG-Recht verlangt die Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht und gewährt damit in den betroffenen Fällen auch den Vorsteuerabzug. Auf langwierige Diskussionen über die Beurteilung des Vorliegens „größerer Wettbewerbsverzerrungen“¹⁷ muss sich die jPdöR – entgegen des Wortlauts des Abschn. 23 Abs. 2 UStR – mangels Relevanz dieses Kriteriums nicht einlassen.

14 Nicht angesprochen ist hier jedoch die Möglichkeit, dass die jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt eine Stellplatzüberlassung vornimmt (z. B. auf der Grundlage der Straßenverkehrsordnung), die sowohl nach nationalem Recht als auch nach der EG-RL eine nicht umsatzsteuerbare Tätigkeit darstellen kann.

15 Vgl. EuGH v. 14. 12. 2000, C-446/98, DStRE 2001, 260, 263, Tz. 44. So auch Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU, 4. Aufl., 2001, S. 47.

16 Vgl. hierzu Küffner, (Fn. 2), S. 163–165. Interessant ist hierbei, dass das Rechtsinstitut der unmittelbaren Wirkung von EG-RL nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen nicht aber zu seinen Lasten angewandt werden kann. Die jPdöR hat es somit in der Hand, sich mit Blick auf den Vorsteuerabzug auf Art. 4 der 6. EG-RL zu berufen.

17 Vgl. zu den Konkretisierungsvorschlägen nur Lange, UR 1999, 387.

12 Vgl. Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 166.

13 Entnommen aus Heizmann/Heizmann/Schroeder, NWB Beil. 12/2003, S. 30.

Vermögensverwaltende, dem Grund nach keine öffentliche Gewalt ausübende darstellende Tätigkeit der jPdöR aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht

