Zum anderen sichert er Gestaltungsspielräume bei der Einkommensteuer, die auch bei einem höheren Integrationsgrad der Gemeinschaft im ausschließlichen Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten verbleiben soll[77]. Die Kombination von harmonisierter Bemessungsgrundlage und Mindeststeuersatz gilt deswegen als Kompromiss zwischen einem ökonomisch effizienten Binnenmarkt und der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten[78].

4. Zusammenfassung

(1) Das EU-weite Steuergefälle und das Nebeneinander 27 verschiedener Steuersysteme beeinträchtigen die Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts.
(2) Durch das Nebeneinander von Wohnsitz- und Quellenprinzip und die Abschottung der nationalen Bemessungsgrundlagen ist die nationale Unternehmensbesteuerung auch in Konflikt mit dem EU-Recht geraten.
(3) Eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) kann die Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts verbessern, EU-rechtliche Konflikte abbauen und die nationale Steuerautonomie stärken.
(4) Eine CCCTB erfordert eine dreistufige EU-weite Harmonisierung der Gewinnermittlung, Konsolidierung und Gewinnaufteilung.
(5) Der von der EU-Kommission in Aussicht gestellte Richtlinienvorschlag soll alle drei Stufen der CCCTB umfassen. Weitestgehend konsensfähig sind nur die Gewinnermittlungsvorschriften. Die Bereiche Konsolidierung und Gewinnaufteilung sind dagegen noch nicht vollständig durchdrungen.
(6) Es ist deswegen eine abgestufte Strategie anzuraten, welche die Bereiche Gewinnermittlung (CCTB) sowie Konsolidierung und Gewinnaufteilung trennt.
(7) Bei einer anstehenden Reform des Steuerbilanzrechts könnte sich der deutsche Gesetzgeber an den Überlegungen der CCTB orientieren.
(8) Die CCCTB kann die Frage des (Mindest-)Steuersatzes nicht ausblenden.

76 Vgl. *Sachverständigenrat*, JG 2004/05, Tz. 783; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, (Fn. 24).
77 Vgl. KOM (2001) 260 endg. v. 23. 5. 2001, S.10.
78 Vgl. *Ruding*, ECTR 2005, 2 f.; *Spengel*, (Fn. 4), S. 354 ff.; *Sørensen*, CESifo Forum 2000, 35.

Umsatzsteuerliche Folgen der Auslagerung kirchlicher Aufgaben auf eine kirchlich finanzierte Vereinigung

Kritik an dem Urteil des BFH vom 27. 11. 2008, V R 8/07 (DStR 2009, 476)

*Von Prof. Dr. Otto-Gerd Lippross, Münster**

Öffentliche Aufgaben werden vielfach durch Mitgliedervereinigungen wahrgenommen, die diese Aufgaben als satzungsmäßigen Zweck verfolgen und dabei von der öffentlichen Hand durch Mitgliedsbeiträge oder Zuweisungen in anderer Form finanziert werden. Der BFH geht in seiner Rechtsprechung davon aus, dass die Mitgliedervereinigung bereits durch die Übernahme der Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand eine Leistung an die öffentliche Hand bewirkt. Der Verfasser tritt dieser Auffassung entgegen und kritisiert den nach seiner Ansicht unzutreffenden Ansatzpunkt der Rechtsprechung.

1. Urteilssachverhalt und die Entscheidung des BFH

Dem o.g. Urteil des BFH liegt – vereinfacht – folgender Sachverhalt zugrunde: Eine Landeskirche (K), kirchliche Dienste und Kirchengemeinden haben einen – nicht gemeinnützigen – Verein (Kläger) gegründet, dessen Vereinszweck „die Förderung der kirchlichen Medienarbeit durch Herausgabe von Pressediensten, Zeitschriften, Büchern und Beiträgen in Rundfunk und Fernsehen ist". Die journalistische Medienarbeit im Bereich von Rundfunk und Fernsehen hat der Verein auf eine organschaftlich verbundene Tochtergesellschaft (GmbH) ausgelagert. Auf Grund eines Synodalbeschlusses wurde dem Verein durch die Landeskirche für die Haushaltsjahre 1999 und 2000 jeweils ein bestimmter Geldbetrag „für den Rundfunkdienst" in „A und B" zugewiesen. Der Verein leitete die Mittel an die GmbH weiter, die sie für die Erstellung von Rundfunkbeiträgen verwendete. Der BFH kam – wie die Vorinstanz[1] – zu dem Ergebnis, dass der Landeskirche K eine Leistung zugewendet worden sei, die „in der Übernahme der journalistischen Medienarbeit und in der Präsentation der christlichen Lehre im privaten Rundfunk und Fernsehen" liege. Die zugewiesenen Geldmittel seien Gegenleistung für diese Leistung an die Landeskirche als einen „identifizierbaren Leistungsempfänger", bzw. „identifizierbaren Verbraucher"[2].

2. Abgrenzung zwischen Zuschuss und Leistungsentgelt – der verfehlte Begründungsansatz in der Entscheidung des BFH

Die Vorinstanz hat in dem recht knapp begründeten Urteil die Problematik des Falls in der Abgrenzung zwischen „echten Zuschüssen" und Leistungsentgelten gesehen. Der BFH ist dem gefolgt und hat unter II.1 der Entscheidungsgründe zunächst umfangreiche Ausführungen mit vielen Rechtsprechungszitaten zu den Voraussetzungen eines Leistungsaustausches gemacht. U. a. hat er ausführlich dargelegt, dass auch bei Leistungen im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keine Besonderheiten gelten. Diese Ausführungen gehen m. E. an der Kernfrage vorbei, welche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne an welchen Leistungsempfänger erbracht worden ist. Denn ohne eine solche Leistung erübrigt sich die Frage der Abgrenzung zwischen sog. echten Zuschüssen einerseits und Entgelten des Leistungsempfängers oder eines Dritten andererseits (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG).

* *Prof. Dr. Otto-Gerd Lippross* war Dozent an der Fachhochschule für Finanzen NRW und ist jetzt als Rechtsanwalt und Steuerberater tätig.

1 Schleswig-Holsteinisches FG v. 12. 12. 2006, 4 K 71/05, BeckRS 2006, 26022523, EFG 2007, 1195.
2 Vgl. unter II.2 b und c der Entscheidungsgründe.

3. Unklarheiten bei der Bestimmung der Leistung und des Leistungsempfängers

Nach der Definition des EuGH liegt eine Leistung vor, wenn der Leistende einem individualisierbaren Leistungsempfänger einen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet, der einen Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuersystems ermöglicht[3]. Im Rahmen der Rechnungsausstellungspflicht nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 5 UStG muss die zu besteuernde Leistung nach Art und Umfang beschrieben werden. Der BFH hat in seinem Urteil vom 27. 11. 2008 die angeblich an die Landeskirche erbrachte Leistung wie folgt beschrieben: Der an die Landeskirche zugewendete Vorteil bestehe „in der Übernahme der journalistischen Medienarbeit und in der Präsentation der christlichen Lehre im privaten Rundfunk und Fernsehen". Als Hilfsbegründung formuliert der BFH wie folgt: „Hätte die K (die Landeskirche) die Zahlung nicht an den Kläger (Verein mit kirchlicher Trägerschaft) erbracht und dieselbe Leistung bei einem gewerblichen Unternehmen der Medienbranche eingekauft, wäre hierin auch eine der K als Leistungsempfängerin zu Gute kommende Medienleistung zu sehen." Dass diese Leistung „mittelbar letztlich der Allgemeinheit in Form der Stärkung des christlichen Glaubens zugute kommen sollte", ändere nichts daran, „dass die K zunächst hierzu eine wirtschaftlich konkrete Gegenleistung in Form der Medienarbeit erhielt".

Zunächst überrascht, dass „die Übernahme der journalistische Medienarbeit" bzw. „die Medienarbeit" als konkrete wirtschaftliche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne angesehen wird. Medienarbeit ist eine Form der Pressearbeit, die sich auf bestimmte Medien, insbesondere Rundfunk und Fernsehen bezieht. Die Medienarbeit kann u. a. in der Bereitstellung von Informationen für die Medien, der Nutzung der Medien für die gezielte Platzierung eigener Botschaften und der Herstellung von Beiträgen bestehen, die in den Medien verbreitet werden. Im Rahmen der Medienarbeit eines Unternehmens oder einer Organisation können entgeltliche oder auch unentgeltliche Leistungen erbracht und auch Leistungen bezogen werden. „Medienarbeit" als solche ist jedoch keine ausreichend konkrete Beschreibung für eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne.

Noch weniger kann mit der Bezeichnung „Präsentation der christlichen Lehre im privaten Rundfunk und Fernsehen" eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne beschrieben werden. Zwar steht außer Zweifel, dass eine Organisation, um ihre satzungsmäßigen ideellen Ziele zu verfolgen, auch Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne ausführen kann, z. B. durch den Verkauf von Broschüren mit religiösen Inhalten. Allein mit der Verfolgung ihrer ideellen Zwecke wendet die Organisation jedoch keinem konkreten Leistungsempfänger einen verbrauchbaren wirtschaftlichen Vorteil zu. Deshalb liegt in der Beschreibung der ideellen Zwecksetzung auch keine Bezeichnung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Man nehme als Beispiel einen Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck darin besteht, Obdachlose verbilligt mit warmen Mahlzeiten zu versorgen. Dieser Verein könnte einen Unternehmer mit der Aufgabe betrauen, die Mahlzeiten herzustellen und ggf. auch an Obdachlose abzugeben. Die Leistung dieses Unternehmers bestände jedoch nicht darin, „Obdachlose verbilligt mit warmen Mahlzeiten zu versorgen". Vielmehr würde der Unternehmer entweder Essenlieferungen bewirken oder Restaurationsdienstleistungen erbringen, und nur über diese Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne könnte abgerechnet werden. Dabei hinge es von der Vertragsgestaltung und den Umständen der Leistungsabgabe ab, ob der Unternehmer seine Leistungen an den Verein erbringen würde, oder ob die Obdachlosen als Leistungsempfänger anzusehen und die Zahlungen des Vereins als Entgelt eines Dritten (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) zu erfassen wären.

4. Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand als Leistung?

Die Entscheidung des BFH zu den Folgen der Ausgliederung kirchlicher Aufgaben auf einen privatrechtlichen Verein fügt sich systematisch in eine Reihe von Entscheidungen ein, in denen die „Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand" als umsatzsteuerliche Leistung behandelt worden ist:

- In dem Urteil vom 13. 11. 1997[4] ging es – vereinfacht – um einen Zuschuss der Gemeinde für den Bau einer Tiefgarage durch eine Kreissparkasse. Die Kreissparkasse hatte sich im Rahmen der Zuschussvereinbarung verpflichtet, bestimmte Teile der Tiefgarage zu den allgemeinen Geschäftszeiten für die Allgemeinheit geöffnet zu halten und die – ortsüblichen – Nutzungsentgelte im Einvernehmen mit der Gemeinde festzulegen. Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die Leistungstätigkeit der Sparkasse sich nicht auf die entgeltliche Überlassung von Stellplätzen an die Nutzer beschränkte; vielmehr habe sie eine weitere Leistung an die Gemeinde erbracht, indem sie diese von ihrer Aufgabe, im Rahmen der öffentlichen Daseinsvorsorge ausreichenden öffentlichen Parkraum zu schaffen, entlastete. Da die Gemeinde die Leistung als Nichtunternehmerin bezogen habe, könne „bei ihr auch von einem Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuersystems gesprochen werden"[5].
- In dem Beschluss vom 22. 7. 2008[6] war über einen Zuschuss einer Stadt an einen privaten Schwimmbadbetreiber zu entscheiden, der ein städtisches Hallen- und Freibad übernommen hatte. In einem Vertrag hatte sich der Betreiber verpflichtet, die bisherigen Eintrittspreise für das Schwimmbad beizubehalten und das Bad zu bestimmten Zeiten für das Schul- und Vereinsschwimmen vorzuhalten, während die Stadt sich zur jährlichen Zahlung eines verlorenen Betriebskostenzuschusses verpflichtete. Das FG kam zu dem Ergebnis, dass der Betreiber von der Stadt eine Aufgabe der Daseinsvorsorge übernommen habe und diese Leistung mit der Defizitübernahme verknüpft sei. Nur hilfsweise wurde in dem Urteil ausgeführt, dass der Zuschuss auch als Entgelt eines Dritten i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gewürdigt werden könne. Der BFH hat in seiner Beschwerdeentscheidung die Kernaussage des FG (Leistung des Betreibers an die Gemeinde durch Übernahme einer Aufgabe der Daseinsvorsorge) in keiner Weise in Frage gestellt.
- In seinem Urteil vom 8. 11. 2007[7] hat der BFH die Formel von der „Leistung durch Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand" ausdrücklich aufgenommen und mit dieser Begründung Zahlungen der öffentlichen Hand an ein Unternehmen der Abwasserentsorgung als zu versteuernde Entgelte beurteilt. Ein Leistungsaustausch sei schon deshalb gegeben, weil die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag wechselseitige Verpflichtungen übernommen haben.
- Das Urteil des BFH vom 5. 12. 2007[8] betraf die Abfallentsorgung: Der zuständige Kreis hatte seine Aufgabe zur Abfall-

3 EuGH v. 18. 12. 1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste*, DStRE 1998, 102.

4 BFH v. 13. 11. 1974, V R 11/97, BStBl II 1998, 169, DStR 1998, 118.
5 Zur Kritik an der Entscheidung vgl. *List*, UVR 2001, 201.
6 V B 34/07, BeckRS 2008, 25013941, BFH/NV 2008, 1895.
7 V R 20/05, DStRE 2008, 699.
8 V R 63/05, BeckRS 2007, 25013222, BFH/NV 2008, 996.

entsorgung in einem notariellen Vertrag auf eine GmbH übertragen und sich im Gegenzug zu bestimmten Zahlungen verpflichtet. Auch in diesem Fall sah der BFH „in der Übernahme der Abfallentsorgung" die Leistung der GmbH, für die sie ein Entgelt erhielt.

M. E. hat der BFH in allen Fällen einen unzutreffenden Begründungsansatz gewählt. Die Übernahme einer Verpflichtung aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand ist keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne. Die Umsatzbesteuerung knüpft nicht an die Verpflichtung, sondern an die Erfüllung eines Vertrages an. Allein der Abschluss eines gegenseitigen Vertrages mit Leistungspflichten für beide Vertragspartner führt noch nicht zu einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch[9]. Auch die Leistungsbereitschaft auf Grund des abgeschlossenen Vertrages ist grundsätzlich noch keine Leistung. Etwas anderes gilt z. B. in Fällen, in denen der Unternehmer dem Leistungsempfänger gegen Entgelt Nutzungsmöglichkeiten einräumt, von denen der Leistungsempfänger nach seinem Belieben Gebrauch machen kann[10]. Auch in diesem Fall besteht die Leistung jedoch nicht in der Übernahme der Verpflichtung, sondern in dem nachfolgenden Verhalten des Unternehmers. Versagt er dem Vertragspartner – entgegen seinen Verpflichtungen – die Nutzungsmöglichkeit, hat er die versprochene Leistung nicht erbracht. Für gegenseitige Verträge eines Unternehmers mit der öffentlichen Hand gelten keine besonderen Regeln: Auch hier besteht die umsatzsteuerliche Leistung des Unternehmers nicht in der „Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand", sondern in einer konkreten Leistungstätigkeit. Die vom Kreis mit der Abfallentsorgung beauftragte GmbH erbringt keine Leistung in Form der „Übernahme der Abfallentsorgung", sondern sie erbringt Entsorgungsleistungen. Wer Leistungsempfänger dieser Entsorgungsleistungen ist, richtet sich danach, wie die Entsorgungs-GmbH im Außenverhältnis gegenüber den Abfallanlieferern auftritt[11]. Erbringt sie ihre Leistungen im Außenverhältnis als Erfüllungsgehilfe im Namen des Kreises, erbringt sie ihre Entsorgungsleistungen an den Kreis mit der Folge, dass Zahlungen des Kreises an die GmbH im Zusammenhang mit der Durchführung des Vertrages ohne weiteres Gegenleistungscharakter haben. Erbringt die GmbH ihre Leistungen in eigenem Namen an die Abfallanlieferer, sind Zahlungen des Kreises im Zusammenhang mit der Aufgabenverlagerung darauf hin zu prüfen, ob sie als Entgelt eines Dritten i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG oder als nicht zu versteuernde Zuschüsse einzustufen sind.

Wollte man die „ Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand" als Leistung ansehen, müsste man mit gleicher Begründung auch die Übernahme einer Aufgabe aus dem Kompetenzbereich eines Privatrechtssubjekts als Leistung ansehen. Z. B. gehört es zum Kompetenzbereich von Eltern, für ihre minderjährigen Kinder zu sorgen (§ 1626 Abs. 1 BGB). Aufgaben aus diesem Kompetenzbereich können die Eltern auf einen Unternehmer übertragen, z. B. die vorübergehende Beaufsichtigung des Kindes. Die Leistung des Unternehmers würde aus umsatzsteuerlicher Sicht jedoch nicht als „Übernahme von Aufgaben aus dem Kompetenzbereich der Eltern" eingestuft, sondern als Leistung im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe bezeichnet, die unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG steuerfrei ist.

Daraus folgt: Allein mit dem Argument, ein Privatrechtssubjekt habe Aufgaben aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand übernommen und in diesem Zusammenhang Zahlungen der öffentlichen Hand erhalten, lässt sich ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch nicht begründen. Tatsächlich erhalten zahlreiche gemeinnützige Organisationen, die Aufgaben aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand erfüllen, erhebliche finanzielle Mittel von ihren öffentlich-rechtlichen Mitgliedern bzw. Gesellschaftern, ohne dass ein Leistungsaustausch angenommen wird. Man nehme als Beispiel den Deutschen Verkehrssicherheitsrat (DVR) e. V., dessen satzungsmäßige Aufgabe die Förderung von Maßnahmen zur Verbesserung der Sicherheit aller Verkehrsteilnehmer ist. Zu seinen Mitgliedern gehören u. a. die für den Verkehr zuständigen Ministerien von Bund und Ländern und die Gesetzliche Unfallversicherung, die zusammen 81 v. H. der Einnahmen des Vereins (rd. 15 Mio. Euro in 2007) aufbringen[12]. Mit der Förderung der Verkehrssicherheit hat der DVR eine öffentliche Aufgabe übernommen, die dementsprechend auch von den zuständigen öffentlichen Institutionen durch Geldzuweisungen finanziert wird. Gleichwohl erbringt der DVR damit keine konkreten Leistungen an die öffentliche Hand, so dass sich die Frage, ob die Finanzzuweisungen Gegenleistung oder nicht steuerbaren Zuschuss darstellen, gar nicht stellt. Erst wenn der DVR konkrete Leistungen erbringt, z. B. Schulungen oder Beratungen zur Verkehrssicherheit durchführt, ist zu prüfen, ob diese Leistungen gegen Entgelt ausgeführt werden und die Finanzmittel, die von der öffentlichen Hand zur Verfügung gestellt werden, ggf. als Entgelt eines Dritten i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG einzustufen sind.

5. Die entgegenstehende Rechtsprechung des EuGH

Die Rechtsprechung des BFH zur Steuerbarkeit der Medienarbeit des Vereins mit kirchlicher Trägerschaft ist im Übrigen auch nicht mit der Rechtsprechung des EuGH zur Steuerbarkeit von Vereinsleistungen zu vereinbaren. Der EuGH hat zwar in seinem Urteil *Kennemer Golf & Country Club* vom 21. 3. 2002[13] entschieden, dass ein Verein umsatzsteuerliche Leistungen an seine Mitglieder erbringt, wenn er ihnen wirtschaftliche Vorteile, z. B. durch Zurverfügungstellung einer Sportanlage, gewährt. Der EuGH hat damit die damals in Deutschland herrschende Rechtsauffassung zurückgewiesen, dass ein Verein, der Mitgliedsbeiträge einnimmt und in Erfüllung seines satzungsgemäßen Zwecks die Gesamtbelange seiner Mitglieder wahrnimmt, keine steuerbaren Leistungen erbringt[14]. Andererseits hat der EuGH in seinem Urteil vom 12. 2. 2009[15] deutlich gemacht, dass bei der Tätigkeit von Mitgliedervereinigungen zwischen konkreten Leistungen an die Mitglieder und Tätigkeiten unterschieden werden muss, die nicht in den Anwendungsbereich der MwStSystRL fallen. Diesem Tätigkeitsbereich hat der EuGH insbesondere „die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder" zugerechnet. Im Streitfall ging es um eine Vereinigung von Unternehmern des Agrarsektors (*VNLTO*), die die Interessen ihrer Mitglieder in vier holländischen Provinzen förderte. Wie sich aus der Stellungnahme der niederländischen Regierung ergibt, bestand diese Interessenwahrnehmung vor allem darin, „Anreize für eine Politik zur Entwicklung der Landwirtschaft in den Bereichen Forschung, Aufklärung und Ausbildung" zu schaffen. Vergleicht man den Organisationstypus und

9 Vgl. EuGH v. 18. 7. 2007, C-277/05, *Société thermale*, IStR 2007, 667; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, Stand Dezember 2008, § 31 Rz. 101 ff. m. N.

10 Vgl. EuGH v. 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, DStRE 2002, 642.

11 Vgl. BFH v. 28. 2. 2002, V R 19/01, BStBl II 2003, 950, DStRE 2002, 848.

12 Quelle: http://www.dvr.de.

13 Vgl. EuGH v. 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, DStRE 2002, 642.

14 So noch immer Abschn. 22 Abs. 1 Satz 1 UStR 2008.

15 C-515/07, *VNLTO*, DStR 2009, 369 m. Anm. *Korn*.

die Aufgabenstellung der holländischen *VNLTO* mit einem Verein, dessen Aufgabe es ist, im Interesse der (kirchlichen) Mitglieder Medienarbeit zu betreiben und die kirchliche Lehre in Rundfunk und Fernsehen zu „präsentieren", ist kaum nachzuvollziehen, warum die Interessenwahrnehmung durch einen Unternehmensverband keine Leistungstätigkeit sein sollte, während die mediale Verbreitung kirchlicher Botschaften durch eine Vereinigung mit kirchlicher Trägerschaft als umsatzsteuerliche Leistung an die Mitglieder bewertet wird.

6. Ergebnis

Entgegen der Auffassung des BFH erbringt eine Vereinigung kirchlicher Institutionen keine Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne an ihre Mitglieder, wenn sie die kirchliche Medienarbeit übernimmt und die christliche Lehre in Rundfunk und Fernsehen präsentiert. Wer eine „Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der öffentlichen Hand" übernimmt, bewirkt damit nicht notwendig eine Leistung an die „öffentliche Hand". Die Rechtsprechung des BFH widerspricht auch der Entscheidung des EuGH vom 12. 2. 2009, *VNLTO*[16], aus der sich ergibt, dass eine Vereinigung keine Leistungstätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ausführt, soweit sie allgemeine Interessen ihrer Mitglieder wahrnimmt.

16 C-515/07, *VNLTO*, DStR 2009, 369 m. Anm. *Korn*.

Feststellungsverfahren bei einer vermögensverwaltenden Schwesterpersonengesellschaft

Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 9. 10. 2008, IX R 72/07 (DStR 2008, 2363)

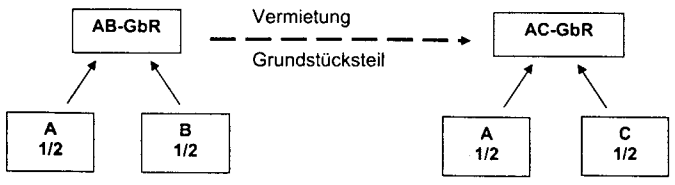
*Von Michael Steger, Östringen**

Mit Urteil vom 9. 10. 2008 hat der BFH zu der Frage Stellung genommen, ob bei einer Ehegattengrundstücksgemeinschaft in Form einer GbR, die ein Grundstück an eine Anwaltsgemeinschaft, an der der Ehemann beteiligt ist, entgeltlich überlässt, ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist. Der BFH hat im Streitfall ein Feststellungsverfahren bejaht und der vermögensverwaltenden Personengesellschaft den Status einer Zebragesellschaft verliehen. Dieser Beitrag versucht aufzuzeigen, inwieweit diese Entscheidung in die Grundstruktur der Besteuerung von Personengesellschaften einzuordnen ist. Daneben werden die Folgen dieser Entscheidung für die Praxis untersucht.

1. Einleitung

Der BFH hat mit Urteil vom 9. 10. 2008[1] entschieden, dass die Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aus der Vermietung von Räumen an eine freiberuflich tätige Anwaltsgemeinschaft auch dann auf Ebene der vermietenden Gesellschaft einheitlich und gesondert festzustellen sind, wenn ein Gesellschafter zugleich an der Anwaltsgemeinschaft beteiligt ist und sein Grundstücksanteil als Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der selbständigen Tätigkeit zu erfassen ist. Im Streitfall ergab sich vereinfacht folgender Ausgangssachverhalt:

Ausgangssachverhalt



Die Grundstücks-GbR besteht aus den Eheleuten A und B. Daneben ist A auch an der Anwaltssozietät AC-GbR beteiligt. Zum Streit mit der Finanzverwaltung war es gekommen, da die aus der Grundstücksüberlassung erzielten Verluste weder in der Einkommensteuererklärung der B noch in der Feststellungserklärung der Anwaltssozietät AC-GbR enthalten waren. Beide Bescheide wurden bestandskräftig. A und B versuchten durch Abgabe einer Feststellungserklärung für die Grundstücks-GbR mit dem Ziel der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Bestandskraft der Folgebescheide zu durchbrechen. Das zuständige Finanzamt lehnte die Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf Ebene der Grundstücks-GbR ab, weil es in der vorliegenden Konstellation keine gemeinschaftliche Einkunftsquelle der Eheleute A und B sah. Das FG[2] und nachfolgend der BFH gaben der Klage aus nachfolgenden Gründen statt:

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen, wenn mehrere Personen – wie hier in Form einer GbR – gemeinschaftlich den Tatbestand der Vermietung und Verpachtung verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen. Ist ein Gesellschafter betrieblich beteiligt, wandeln sich die ihm zuzurechnenden Beteiligungseinkünfte in betriebliche Einkünfte um. Diese Umqualifizierung vollziehe sich außerhalb der Gemeinschaft auf Ebene des Gesellschafters. Verwirklicht der Gesellschafter mit der Vermietungstätigkeit zugleich die Voraussetzungen der §§ 18 Abs. 4 Satz 2, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, so treten diese Tatbestandsmerkmale hinzu und gehören deshalb nicht in den Regelungsbereich des Grundlagenbescheids, sondern in jenen des Folgebescheids. Dabei könne auch ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ein weiterer Folgebescheid sein. Die sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG ergebenden Auswirkungen auf der Ebene der Anwaltsgemeinschaft lassen das in Form der Grundstücks-GbR gemeinschaftliche Verwirklichen von Besteuerungsgrundlagen unberührt. Insoweit unterscheide sich der Fall nicht von dem der Zebragesellschaft, der dem Beschluss des Großen Senats des BFH

* Dipl.-Finw. (FH) *Michael Steger* ist im Einkommensteuerreferat der Oberfinanzdirektion Karlsruhe tätig. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 BFH v. 9. 10. 2008, IX R 72/07, DStR 2008, 2363 m. Anm. *US*.

2 FG Baden-Württemberg v. 21. 6. 2007, 10 K 188/06, BeckRS 2007, 26023732, EFG 2008, 511, DB 2008, 1012.