BFH-Urteil vom 15. April 2010
(V R 10/09 – DStR 2010 S. 1280)

Privatrechtliche Vermögensverwaltung (Gestattung der Automatenaufstellung) sowie öffentlich-rechtliche Überlassung von Personal und Sachmitteln als „Betrieb gewerblicher Art“ einer Universität.

Leitsätze:

1. Dem Begriff der „Vermögensverwaltung“ kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch einen „Betrieb gewerblicher Art“ keine Bedeutung zu.

2. Gestattet eine Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts durch privatrechtlichen Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt, erbringt sie als Unternehmer steuerbare und steuerpflichtige Leistungen (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG entsprechend Artikel 4 der Richtlinie 77/388/EWG).

3. Überlässt die Universität auf öffentlich-rechtlicher Rechtsgrundlage Personal und Sachmittel gegen Entgelt, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG entsprechend Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).

► **Volltext der Entscheidung:**
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=3588

DIE SPEZIELLE BFH-KOMMENTIERUNG:

„Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts“

► Die Entscheidung

(a) Eine staatliche Hochschule erzielte u. a. Einnahmen daraus, dass sie einem privatrechtlichen Unternehmen die **Aufstellung von Automaten** auf ihrem Gelände gestattet hatte. Darüber hinaus vereinnahmte sie nach einer Landesverordnung Entgelte für die **Überlassung von Personal und Sachmitteln** an Hochschulbedienstete, die insbesondere - aber nicht nur - im medizinischen Bereich tätig waren. Das FA ging nach einer steuerlichen Außenprüfung davon aus, die vorstehenden Entgelte seien umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

(b) Das in erster Instanz entscheidende FG Münster gelangte mit Urteil vom 11.12. 2008, 5 K 6658/03 U, EFG 2009, 1060, zur Rechtsauffassung, weder die Entgelte aus der Gestattung der Aufstellung von Automaten noch jene, die auf Grund der Landesverordnung für die der Hochschule auferlegte Überlassung von Personal und Sachmitteln an Hochschulbedienstete vereinnahmt wurden, seien umsatzsteuerbar. Die Gestattung der Aufstellung der Automaten erfolge im Rahmen der **Vermögensverwaltung,** die nicht einem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen ist. Hinsichtlich der Erzielung von Entgelten aus der Überlassung von Personal und Sachmitteln an Hochschulbedienstete ist eine Tätigkeit auf Grund einer **öffentlich-rechtlichen Sonderregelung** gegeben, womit die Tätigkeit dem steuerrechtlich vorgeblich nicht relevanten Hoheitsbetrieb zuzurechnen sei. Das Wettbewerbskorrektiv in Artikel 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSystRL, wonach Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, als Stpfl. gelten, sofern eine Behandlung als Nicht-Stpfl. zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, habe keine Umsetzung in das nationale Recht gefunden.

(c) Der BFH entschied demgegenüber, dass auch Tätigkeiten im Rahmen der **Vermögensverwaltung** in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht dem **Unternehmen** der Körperschaft des öffentlichen Rechts zuzurechnen seien. Zudem seien Einnahmen aus einer hoheitlichen Tätigkeit nur dann nicht umsatzsteuerbar, wenn es durch ihre Ausübung **nicht zu Wettbewerbsverzerrungen** kommen könne. Wettbewerbsverzerrungen seien nicht gegeben, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder die vergleichbaren Leistungen privater Anbieter umsatzsteuerfrei sind; denn in diesem Fall kann die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand nicht zu einem Wettbewerbsnachteil führen.

► Bedeutung für die Praxis

Die Entscheidung ist von **umwälzender Bedeutung** für Körperschaften des öffentlichen Rechts. Insoweit sind die folgenden Aspekte von besonderer Bedeutung:

- **Vermögensverwaltung:**

Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 20.08.2009, V R 70/05, HFR 2010, 48 = DStR 2009, 2308, entschieden, Artikel 13 der MwStSystRL (früher Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG) ermögliche es den Mitgliedstaaten, durch gesetzliche Regelungen steuerfreie Grundstücksvermietungen der nicht steuerbaren Ausübung öffentlicher Gewalt gleichzustellen, soweit dadurch keine Wettbewerbsverzerrung eintrete. Dazu bedürfe es jedoch einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, die im deutschen USt-Recht fehle. Aus diesem Grund könne einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **nicht verwehrt** werden, im Rahmen der Vermögensverwaltung als Unternehmer behandelt zu werden. Die Entscheidung des BFH mit Az. V R 10/09 zeigt indes, dass nach Sicht des BFH der Körperschaft des öffentlichen Rechts kein Wahlrecht zukommt, sich auf das EU-Recht oder das - vorgeblich engere - nationale UStG zu berufen, da der Begriff der Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich **bedeutungslos** sei. Wörtlich heißt es unter Abschnitt II. B. 2. c bb der Urteilsgründe: Auch bei einer "Vermietung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts" liegt "umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich ... um 'Vermögensverwaltung' handelt".

- **Öffentlich-rechtliche Tätigkeit im Wettbewerbsverhältnis:**

Der BFH hält daran fest, dass eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, wenn sie im Rahmen einer **öffentlich-rechtlichen Sonderregelung** ausgeübt wird. Umsatzsteuerrechtlich irrelevant sollen Einnahmen aus einer Tätigkeit, der eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung zugrunde liegt, aber nur dann sein, wenn es durch ihre Ausübung nicht zu **Wettbewerbsverzerrungen** kommen kann. Die Bedeutsamkeit eines potentiellen Wettbewerbsverhältnisses ergibt sich zwar aus Artikel 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSystRL. Da das Wettbewerbsmerkmal indes nicht ausdrücklich in § 2 Abs. 3 UStG übernommen wurde, ging die bisherige Sichtweise ausschließlich dahin, dass die EU-rechtliche Regelung unzureichend in das deutsche UStG umgesetzt worden sei (vgl. z. B. Klenk, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rz. 231 <September 2008>; Scharpenberg, in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Rz. 569 f. <September 2009>). Der BFH ist demgegenüber der Auffassung, auch ohne wörtliche Übernahme der EU-rechtlichen Bestimmung ergebe sich das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung bereits unmittelbar aus dem Begriff des "Hoheitsbetriebs" selbst. Es sei dem Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt **"wesensimmanent"** und somit in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG "hinreichend 'verankert'".

- **Aufgriffsgrenze:**

Nach Auffassung der FinVerw. liegt ein BgA erst dann vor, wenn mit der wirtschaftlichen Tätigkeit nachhaltig umsatzsteuerbare Umsätze von mehr als 30.678 € jährlich erzielt werden, (vgl. Abschnitt 23 Abs. 4 Satz 3 UStR 2008 i. V. m. Abschnitt 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004). In Bestätigung seiner Rspr. (vgl. zuvor schon BFH-Urteil vom 25.10.1989, V R 111/85, BStBl II 1990, 888) verneint der BFH die Maßgeblichkeit von Umsatzgrenzen für die Bestimmung, ob ein BgA begründet wird, da sie weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Be-

steuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar seien.

► Beratungserwägungen

(a) Die Entscheidungsgrundsätze des BFH stehen in sämtlichen aufgezeigten Aspekten (Vermögensverwaltung als unternehmerische Tätigkeit, Wettbewerbsrelevanz der öffentlich-rechtlichen Tätigkeit, Bedeutsamkeit von Aufgriffsgrenzen) **nicht im Einklang** mit der gegenwärtigen Sichtweise der FinVerw. Es ist demzufolge damit zu rechnen, dass es zumindest zu einer **großzügigen Übergangsregelung** kommen wird und die Entscheidungsgrundsätze nicht rückwirkend angewendet werden.

(b) Nach Maßgabe des BFH werden bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen - insbesondere Tätigkeit gegen Entgelt und Leistungsort im Inland - Einnahmen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts aus der **Vermögensverwaltung** umsatzsteuerbar. Sofern keine **USt-Befreiung** greift, z. B. für die langfristige Überlassung von Gebäuden nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG, sind sie auch umsatzsteuerpflichtig. Davon sind beispielsweise Einnahmen aus der langfristigen **Stellplatzüberlassung** (z. B. an einen Subunternehmer), vgl. dazu Klenk, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 12 Rz. 2, 66 (September 2009), dem **Sponsoring** sowie aus der **Überlassung von Rechten** betroffen. Ertragsteuerlich bleibt es hingegen dabei, dass etwaige Überschüsse aus der Vermögensverwaltung **nicht körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig** sind.

(c) Die FinVerw. vertritt bislang die Auffassung, dass sog. **Beistandsleistungen** nicht umsatzsteuerbar sind, die vorliegen, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts hoheitliche Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts übernimmt und somit bei wirtschaftlicher Betrachtung an diese eine (Dienst-)Leistung erbringt (vgl. z.B. Vfg. OFD Rostock vom 21.11.2002, S 2706 - 04/01 - St 242, DStZ 2003, 129; Erl. FinMin. Hessen vom 13.12.2006, S 7100 A - 096 - II 51, FR 2007, 661). Unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des BFH ist das Kriterium, dass eine Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Leistung für den Hoheitsbetrieb der leistungsempfangenden juristischen Person des öffentlichen Rechts ausführt, nicht hinreichend, um die Leistung als nicht umsatzsteuerbar einzuordnen. Vielmehr ist unabhängig davon, wer Leistungsempfänger ist und wofür die Leistung verwendet wird, zu prüfen, ob die Leistung in einem **Wettbewerbsverhältnis** erbracht wird.

► Autor und Fundstelle:

Steuerberater **Dr. Martin S t r a h l** - **BeSt 4/2010** S. 39/40