

www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 17. März 2010
(XI R 17/08 – UR 2010 S. 943)

**Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bei Einsatz eines mit
Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs**

Leitsätze:

Eine Gemeinde, die sich als Gegenleistung für die Übereignung eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs (Werbemobil) verpflichtet, dieses für die Dauer von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen, ist Unternehmerin. Dies gilt auch dann, wenn die in Abschnitt 23 Abs. 4 UStR 2005 genannte Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreicht wird.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG 2005: § 2 Abs. 3 Satz 1; **KStG:** § 4; **UStR:** Abschnitt 23 Abs. 4;
EWGRL 388/77: Artikel 4 Abs. 5 UAbs. 3

► Volltext der Entscheidung:

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=3730>

Anmerkung

RiBFH Wolfgang von Eichborn – HFR 2011 S. 58

1. Die Fahrten der Gemeinde mit dem Werbemobil stellen sicher weder die Tätigkeit einer „eigenständigen Einrichtung“ i. S. einer gewissen organisatorischen Abgrenzung dar (vgl. Bunes/Geist, UStG, 9. Aufl., § 2 Rz. 147), noch handelt es sich insoweit um eine Tätigkeit, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Gemeinde „wirtschaftlich“ heraushebt - von dem Überschreiten bestimmter Umsatzgrenzen ganz abgesehen. Die Fahrten, die nicht vorrangig zu Werbezwecken ausgeführt werden, sondern im Zusammenhang mit der Erledigung gemeindlicher Aufgaben stehen, lassen sich auch schwerlich funktionell in eine „wirtschaftliche“ und eine „hoheitliche“ Tätigkeit aufteilen oder abgrenzen (in diesem Sinne zuletzt BFH-Urteil vom 15. April 2010 (V R 10/09, BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, HFR 2010, 959, Rz. 27).

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG hätte der Revision des FA also stattgegeben werden müssen. Denn nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt; und nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind Juristische Personen des öffentlichen Recht (jPöR) **nur** im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 , § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig, soweit keiner der in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG geregelten Sonderfälle vorliegt. Nach § 4 KStG sind Betriebe gewerblicher Art alle **Einrichtungen**, die sich u. a. innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR **wirtschaftlich herausheben**. Den Werbefahrten fehlte es aber sowohl an einer (funktionell abgrenzbaren) Einrichtung, als auch an der wirtschaftlichen Herausgehobenheit i. S. erheblicher erzielter Entgelte (so V R 10/09, Rz. 32).

Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/ EWG stellt dagegen (wie Artikel 13 Abs. 1 der MwStSystRL) - wettbewerbsrechtlich konsequent - ausschließlich auf die erbrachte Leistung als solche ab und nicht auf deren Umfang oder ihre funktionelle Verfasstheit.

Außerdem stellt nach Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/ EWG ein hoheitliches bzw. nicht- unternehmerisches Handeln einer jPöR die Ausnahme dar (jPöR gelten danach nicht als Unternehmer i. S. des UStG, “ **soweit** sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen”). Genau umgekehrt ist dagegen das Regel-Ausnahme-Verhältnis in § 2 Abs. 3 UStG, wonach jPöR **nur** im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind.

2. Nach Ergehen des Gerichtsbescheids wurde eine mündliche Verhandlung nicht beantragt. Soweit ersichtlich wäre es auch das erste mal gewesen, dass der BFH die Unternehmer-eigenschaft einer jPöR in Bezug auf von ihr unternommene wirtschaftliche Tätigkeiten mit der Begründung verneint hätte, es fehle an einer “Einrichtung” oder die Tätigkeit sei nicht “wirtschaftlich herausgehoben”! Die Frage einer Divergenz stellte sich im Streitfall somit nicht.

Auch in dem BFH-Urteil V R 10/09 wurde für die Frage, ob die Hochschule hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung und der Überlassung von Personal und Sachmitteln als Unternehmerin tätig wurde, sowohl das Vorliegen einer Einrichtung, als auch das einer aus der Gesamtbetätigung herausgehobenen wirtschaftlichen Tätigkeit geprüft und bejaht (Rz. 27 und 32). Ob das Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens mit Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG zu vereinbaren sei, konnte daher offen bleiben.

3. Jedenfalls ist es zumindest eine Zäsur, dass es nach dem Besprechungsurteil für die Frage, ob die Gemeinde als Unternehmerin tätig geworden ist, weder darauf ankommen soll, “ob die ausgeübte Tätigkeit oder erbrachte Leistung von einer eigenständigen Einrichtung ausgeführt wird”, noch darauf, “ob sich ihre wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb ihrer Gesamtbetätigung 'wirtschaftlich' heraushebt.”

Das durch die Gesetzesverweisung auf § 4 KStG normierte “umsatzsteuerrechtliche” Tatbestandsmerkmal (vgl. in diesem Sinne BFH- Urteil V R 10/09, Rz. 17) der “Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit ... dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben” ist einer richtlinienkonformen Auslegung - bzw. dem Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem UStG (dazu unten 5.) – zum Opfer gefallen!

Da eine jPöR, die mehrere Betriebe gewerblicher Art unterhält, nur ein einheitliches Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne innehat, das ihre sämtlichen Betriebe umfasst, wäre es im Übrigen auch inkonsequent gewesen, die Werbetätigkeit aus dem (einheitlichen!) Unternehmen mit der Begründung auszuschließen, diese sei zu gering (zum Nebeneinander mehrerer Tätigkeiten vgl. aber BFH-Urteil V R 10/09).

4. Wenn die im Rahmen der privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit einer jPöR erzielten Einnahmen den gleichen umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen unterliegen wie die Umsätze anderer Unternehmen, so folgt daraus, dass auch die Regelung zur Besteuerung sog. Kleinunternehmer gemäß § 19 UStG zur Anwendung kommt. Die in § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG angegebenen Umsatzgrenzen stellen somit die Untergrenze für wirtschaftliche Tätigkeiten einer jPöR dar, wobei es ihr allerdings frei steht, sich gemäß § 19 Abs. 2 UStG der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu unterwerfen. Im Streitfall überstiegen die Umsätze der Gemeinde unter Einbeziehung des Betriebs der Wasserversorgung allerdings die in § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG genannten Grenzen; eine isolierte Anwendung der Kleinunternehmerregelung auf die Umsätze aus den Werbeleistungen kam im Hinblick auf die Einheitlichkeit ohnehin nicht in Betracht.

5. Das Besprechungsurteil stützt sich im Wesentlichen auf die Richtlinie 77/388/EWG und das Gebot richtlinienkonformer Auslegung und nicht darauf, dass sich die Klin. auf den Vorrang des für sie günstigeren Unionsrechts berufen könne. Das ist für die Frage bedeutsam, ob sich ein Stpfl., für den es - anders als im Streitfall - günstiger wäre, wenn die jPöR nicht als Unternehmerin anzusehen ist, ggf. auf den Wortlaut des UStG und darauf berufen kann, es fehle an einer Einrichtung, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich heraushebe. Denn da ein Anwendungsvorrang der Richtlinie voraussetzt, dass deren Bestimmungen für den Stpfl. günstiger sind als die nationalen Vorschriften, bliebe es einem Stpfl.

unbenommen, sich im Falle eines Anwendungsvorrangs auf das nationale Recht zu berufen. Ausdrücklich entschieden ist dies freilich noch nicht.

6. Ergebnis: Nach der vorstehenden Entscheidung richtet sich die Einordnung einer jPöR als Unternehmerin nurmehr direkt nach den Bestimmungen des Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Artikel 13 Abs. 1 der MwStSystRL in der Auslegung durch den EuGH. Das "umsatzsteuerrechtliche" Tatbestandsmerkmal einer Einrichtung, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich herausheben muss, ist danach obsolet. Ob sich ein Stpfl. gegen die Richtlinie ggf. darauf berufen könnte, das nationale Recht weiche von der Richtlinie ab und sei für ihn im Einzelfall günstiger, ist durch das Urteil zumindest noch nicht ausdrücklich entschieden.