KommunSense
www.kommunsense.de

STEUERDOSSIER ZUM THEMA:

„Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts“

Kommentar-Sammlung:

„BFH-Urteil vom 15. April 2010 (V R 10/09)“

Zusammengestellt von:

Dipl.Kfm.-Dipl.Bw. Uwe Baldauf
Fachberater öffentlicher Betriebe/Einrichtungen

KOMMUN§ENSE – INFOTHEK:

Hindenburgdamm 4b, 12203 Berlin-Lichterfelde
Telefon & Fax: 030/8330728 – Email: uwebaldauf@kommunsense.de

GLIEDERUNG

1. **Dr. Martin Strahl** -Steuerberater-
   (BeSt 4/2010 S. 39/40)

2. **Friedericke Grube** -Richterin am Bundesfinanzhof-
   (jurisPR-SteuerR 35/2010 Anm. 6)

3. **Achim Bollweg** -Rechtsanwalt/Steuerberater-
   (Umsatzsteuer-Rundschau 17/2010 S. 652)

4. Prof. Dr. **Thomas Küffner** -RA/FAfStR/StB/WP-
   (Umsatzsteuer-Rundschau 17/2010 S. 654)

5. MinDir **Werner Widmann** -FinMin Rheinland-Pfalz-
   (Betriebs-Berater 35/2010 S. 2092)

6. Prof. Dr. **Thomas Küffner** -RA/FAfStR/StB/WP-
   (KMLZ Umsatzsteuer-Newsletter 09/2010)

www.kommunsense.de

Kommentierte Finanzrechtsprechung

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

www.kommunsense.de
Kommentierte Finanzrechtsprechung

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:

A. Problemstellung

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 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. Die bloße Vermögensverwaltung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art. Der EuGH hat nach Maßgabe der einschlägigen unionsrechtlichen Regelung in Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. nunmehr Artikel 13 der MwSt-SystRL hingegen entschieden, dass die Vermietung von Verwaltungsvermögen nach den Regeln des Privatrechts durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts keine Tätigkeit ist, die „ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegt (EuGH-Urteil vom 04.06.2009 - C-102/08 „Salix“ - UR 2009, 484 = DStR 2009, 1196). Diese Entscheidung hat der BFH in nationales Recht umgesetzt (BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 70/05 - BFH/NV 2009, 2077). Danach kann auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit zum unternehmerischen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehören oder die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts begründen. Die nationale Regelung scheint insofern nicht mehr mit dem Unionsrecht im Einklang zu stehen. Für betroffene juristische Personen des öffentlichen Rechts stellte sich nun die Frage, ob für den Tätigkeitsbereich der Vermögensverwaltung ein „faktisches Wahlrecht“ zur Anwendung der ggf. günstigeren nationalen gesetzlichen Regelung oder der EU-rechtlichen Vorgaben bestehen könnte (vgl. hierzu im Einzelnen Kraeusel, UR 2010, 480). Der BFH hatte mit dem Besprechungsurteil jetzt Gelegenheit, insbesondere auch diese für die Praxis bedeutsame Rechtsfrage zu klären.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin ist eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung nahm das Finanzamt an, dass die Klägerin neben ihren bereits versteuerten Umsätzen weitere steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Dabei handelte es sich um die einer Firma vertraglich gegen Vergütung gestattete Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände, die entgeltliche Überlassung von Personal und Sachmitteln an im medizinischen Bereich tätige Hochschulbedienstete für deren Nebentätigkeiten auf der Grundlage einer entsprechenden Nebentätigkeitsverordnung und um eine Zahlung der Stadt an die Klägerin auf der Grundlage einer entsprechenden Verpflichtung der Stadt, ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben und diese bei einer „Kostenüberdeckung“ an einem „Mehrertrag“ bis zu einer bestimmten Höchstgrenze zu beteiligen.

Das Finanzamt erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide, mit denen die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1993 und 1994 entsprechend erhöht wurde. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage statt (FG Münster, Urteil vom 11.12.2008 - 5 K 6658/03 U - EFG 2009, 1060). Auf die Revision der Klägerin hob der BFH das Urteil des Finanzgerichtes auf und wies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus:

Zwar habe das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Klägerin im Zusammenhang mit der Institutsüberlassung keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht habe. Die Klägerin sei jedoch entgegen dem Urteil des Finanzgerichts aufgrund der gegen Entgelt und durch privatrechtlichen Vertrag erteilten Gestattung, Automaten auf dem Universitätsgelände der Klägerin aufzustellen, Unternehmer und habe insoweit auch steuerpflichtige Leistungen erbracht. Ob die Klägerin auch im Rahmen der öffentlich-rechtlich und gleichfalls entgeltlich erfolgten Überlassung von Personal- und Sachmitteln unternehmerisch tätig gewesen sei, könne der Senat nicht entscheiden, da das Finanzgericht keine Feststellungen zum möglichen Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen getroffen habe.

Die einschlägige Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sei nach ständiger Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Artikel 13 MwStSystRL) richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.02.2004 - V R 90/01 - BStBl II 2004, 795). Ob und in welchem Umfang eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer sei, bestimme sich ausgehend vom Wortlaut von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen. Aufgrund der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG gelte der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für § 4 KStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 30/06 - BFH/NV 2009, 2080 zu § 4 Abs. 1 und 5 KStG). § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiere den im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehenen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ dahin gehend, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine „nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ausübe. Dies entspreche der allgemeinen Unternehmerdefinition in § 2 Abs. 1 UStG. Danach sei Unternehmer, wer nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig sei und dadurch eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausübe (vgl. Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, nunmehr Artikel 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL). Die von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 2 Abs. 1 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft verwendeten Begriffe entsprächen Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (bzw. nunmehr Artikel 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/-EWG). Dies gelte auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.v. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG könne dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert würden, gleichwohl umsatzsteuerbar seien. Nach der h. M. zum Körperschaftsteuerrecht falle zum Beispiel die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens als (bloße) „Vermögensverwaltung“ nicht unter das KStG. Sei der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Personen einheitlich auszulegen, komme dem Begriff der sog. Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu. Maßgeblich sei allein, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Umsatzsteuerrechts vorliege. Sei dies wie z.B. bei der Vermietung unbeweglichen Ver-

mögens durch eine Privatperson zu bejahen (vgl. § 4 Nr. 12 UStG und Artikel 13 Teil B Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG bzw. nunmehr Artikel 135 Abs. 1 Buchst. l der MwStSystRL), die hier entgegen der Auffassung der Klägerin auch bei einer derartigen Vermietung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankomme, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich um „Vermögensverwaltung“ handele. Die Klägerin berufe sich für ihre Auffassung, die Vermögensverwaltung unterliege nicht der Umsatzsteuer, zu Unrecht auf das EuGH-Urteil in der Rs. Salix und auf das nachfolgende Urteil des Senats (BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 70/05 - BFH/NV 2009, 2077). Diese Entscheidungen beträfen die Ermächtigung der Mitgliedstaaten nach Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG. Zur Ausübung dieser Ermächtigung, abweichend von Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 bis 3 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand auch dann als „Tätigkeiten zu behandeln, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“, bedürfe es einer ausdrücklichen Regelung des Mitgliedstaates. Davon zu unterscheiden sei die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege, da Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zwingend umzusetzen sei, was durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG auch geschehen sei.

In Übereinstimmung mit den vorstehenden Grundsätzen habe das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass die Klägerin bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber auch bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig sei. Entgegen der Auffassung der Klägerin lägen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG, wonach eine juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer handele, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübe, hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung nicht vor. Die Klägerin habe insoweit umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht. Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil vom 14.12.2000 - C-446/98 „Fazenda Publica“ - EuGHE I 2000, 11435 = BFH/NV Beilage 2001, 40 Rn. 16 m.w.N.) lege der erkennende Senat den Begriff der öffentlichen Gewalt unter Beachtung des Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerrechtlich und daher richtlinienkonform aus (z.B. zuletzt BFH-Beschluss vom 31.07.2007 - V B 44/06 - BFH/NV 2007, 2365). Entscheidend sei danach insbesondere, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig sei. Maßgeblich seien hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegenden Tätigkeit spreche. Unerheblich seien demgegenüber Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit. Es sei daher ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnehme, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sei. Im Streitfall habe die Klägerin die Automatenaufstellung auf dem Universitätsgelände auf privatrechtlicher Grundlage gestattet und daher als Unternehmer gehandelt. Die Umsätze aus dieser Tätigkeit seien auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Wie das Finanzgericht zu insoweit zutreffend entschieden habe, gehöre die Gestattung der Automatenaufstellung nicht zu der nach dieser Vorschrift steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (EuGH-Urteil vom 12.06.2003 - C-275/01 „Sinclair Colins“ - EuGHE I 2003, 5965 = BFH/NV Beilage 2003, 216). Der Senat könne nicht entscheiden, ob die Klägerin mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln in Ausübung

öffentlicher Gewalt tätig gewesen sei. Die Sache sei daher an das Finanzgericht zurück zu verweisen.

Für die Ausübung öffentlicher Gewalt seien bei richtlinienkonformer Auslegung nicht nur Artikel 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, sondern auch Unterabsatz 2 dieser Bestimmung zu berücksichtigen. Selbst wenn nach den Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten grundsätzlich eine Ausübung öffentlicher Gewalt vorliege, würden die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur als Nichtunternehmer „gelten“, wenn dies „nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Bei der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Prüfung werde das Finanzgericht zu berücksichtigen haben, dass keine Wettbewerbsverzerrungen gegeben seien, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen würden oder aber die Leistungen privater Anbieter steuerfrei seien. Denn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand könne für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei seien, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

C. Kontext der Entscheidung

Der BFH weist im Besprechungsurteil ausdrücklich darauf hin, dass er die vom XI. Senat des BFH seinerzeit vertretene Rechtsauffassung, wonach die Verpachtung von Räumen im Bereich der Umsatzsteuer eine vermögensverwaltende und damit nichtunternehmerische Tätigkeit sei (BFH-Urteil vom 11.06.1997 - XI R 33/94 - BStBl II 1999, 418), schon mit seinem Vorlagebeschluss an den EuGH in der Rechtssache Salix aufgegeben habe (BFH-Beschluss vom 20.12.2007 - V R 70/05 - BStBl II 2008, 454). Mit diesem Beschluss habe der BFH seinerzeit deutlich gemacht, dass die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgende Vermietung unbeweglichen Vermögens im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG seines Erachtens eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit sei.

Im Zusammenhang mit der Prüfung des Vorliegens einer Wettbewerbsverzerrung ist grundsätzlich auch die neuere Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen (vgl. EuGH-Urteil vom 16.09.2008 - C-288/07 „Isle of Wight“ - EuGHE I 2008 7203). Der EuGH hat in dem genannten Urteil für juristische Personen des öffentlichen Rechts geklärt, dass die Frage des Vorliegens einer Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen stets mit Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im besonderen bezieht. Ferner umfasst der Begriff „führen würde“ in diesem Zusammenhang nicht nur den gegenwärtigen, sondern auch den potentiellen Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist. Die bisher zum Begriff der Wettbewerbsverzerrung ergangene Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 11.06.1997 - XI R 33/94 - BStBl II 1999, 418; BFH-Urteil vom 27.02.2003 - V R 78/01 - BStBl II 2004, 431) müsste im Licht dieser Entscheidung des EuGH möglicherweise angepasst werden (vgl. dazu Küffner, UR 2008, 823).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der BFH hat mit dem Besprechungsurteil eine Reihe von Zweifelsfragen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand geklärt. Danach ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts i.S.v. § 2 Abs. 3 UStG unternehmerisch tätig, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage handelt. Die körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung einer Vermögensverwaltung und die körperschaftsteuerrechtlichen Umsatzgrenzen sind bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG unerheblich. Dem Begriff der Vermögensverwaltung kommt umsatzsteuerrechtlich keine eigenständige Bedeutung zu. Die mit dieser Aussage einhergehende Versagung des eingangs beschriebenen „faktischen Wahlrechts“ für juristische Personen des öffentlichen Rechts (vgl. im Einzelnen Kraeusel, UR 2010, 480) erscheint auf den ersten Blick zwar als unvorteilhaft. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die Steuerbarkeit und mögliche Steuerpflicht der Umsätze aus einer Vermögensverwaltung zugleich ein entsprechendes Vorsteuerabzugsrecht i.S.v. § 15 Abs. 1 UStG in Bezug auf die jeweiligen Eingangsumsätze begründet. Das begehrte Vorsteuerabzugsrecht aus Herstellungskosten für ein Gebäude hatte seinerzeit schon zum Vorabentscheidungsersuchen des BFH an den EuGH in der Rechtssache Salix geführt (vgl. BFH-Beschluss vom 20.12.2007 - V R 70/05 - BStBl II 2008, 454). Gerade im Bereich von Vermietungen und Verpachtungen (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) und in Fällen von Grundstücksveräußerungen i.S.v. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG bei Inanspruchnahme einer Option gemäß § 9 UStG dürfte die Entscheidung des BFH im Besprechungsfall auf eine positive Resonanz in der Praxis stoßen (vgl. dazu auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 01.10.2009 - 5 K 858/05 - EFG 2010, 362).

► Autorin und Fundstelle:

Friederike G r u b e (Richterin am Bundesfinanzhof) –
jurisPR-SteuerR 35/2010 Anm. 6

- eine Übermittlung im Wege des EDI-Verfahrens unter Abschluss einer EDI-Vereinbarung oder
- eine Übermittlung mit qualifizierter elektronischer Signatur oder mit qualifizierter elektronischer Signatur mit Anbieter-Akkreditierung

zu erfolgen hat.

Andernfalls wäre die Rechnung als Papierrechnung zu versenden, um dem Leistungsempfänger einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

V. Änderungen beim Vertrieb von sonstigen Leistungen über das Internet ab 2015

Im Rahmen des Vertriebs von Dienstleistungen über das Internet ist ergänzend zu beachten, dass eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer erbracht wird, im Regelfall – vgl. § 3a Abs. 2 UStG; Ausnahmen bestehen u.a. für Verpflegungsdienstleistungen, Vermietung von Beförderungsmitteln u.Ä. – im Sitzstaat des Leistungsempfängers der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen ist. Registrierungspflichten sollten sich aus diesen Regelfallumsätzen nicht ergeben, da grundsätzlich das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung findet. Sofern die Leistung jedoch an einen privaten Endabnehmer erbracht wird, ist die Umsatzsteuer bei diesen Regelfallumsätzen im Sitzstaat des leistenden Unternehmers zu entrichten.

In diesem Zusammenhang wird es im Bereich elektronisch erbrachter Dienstleistungen (z.B. der Bereitstellung von Musik oder Software zum Herunterladen) eine maßgebliche Änderung der Gesetzeslage mit Wirkung ab dem Jahr 2015 geben. Ab diesem Jahr soll die Umsatzsteuer, auch wenn der Leistungsempfänger eine Privatperson ist, im Empfangsstaat des Leistungsempfängers zu entrichten sein. Zur Vermeidung einer umsatzsteuerlichen Registrierung des leistenden Unternehmers in jedem einzelnen EU-Mitgliedstaat ist insoweit beabsichtigt, dass dieser die Umsatzsteuer sämtlicher EU-Mitgliedstaaten im Rahmen der umsatzsteuerlichen Registrierung in einem EU-Mitgliedstaat anmelden und abführen kann (sog. „One-Stop-Shop"-Regelung). In einem nachfolgenden Clearing-Verfahren sollen die Umsatzsteuerbeträge dann an die EU-Mitgliedstaaten verteilt werden, in denen die Leistungsempfänger ansässig sind.

Rechtsprechung

Unternehmer, Unternehmen

Privatrechtliche Vermögensverwaltung durch Gestattung einer Automatenaufstellung sowie öffentlich-rechtliche Überlassung von Personal und Sachmitteln als „Betrieb gewerblicher Art" einer Universität

UStG 1993 § 2 Abs. 3 Satz 1; 6. EG-Richtlinie Art. 4; KStG § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 und 5

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 Art. 4 der 6. EG-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 Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie).

BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09
Vorinstanz: FG Münster, Urt. v. 11.12.2008 – 5 K 6658/03 U, EFG 2009, 1060

Sachverhalt

1 I. Die Klägerin ist eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 2 Abs. 1 Satz 1 HG-NW – Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen).

2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das beklagte FA davon aus, dass die Klägerin neben ihren bereits versteuerten Umsätzen weitere steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Im Einzelnen handelte es sich um die der Firma P im Rahmen von vier Verträgen gegen Vergütung gestattete Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände, die entgeltliche Überlassung von Personal und Sachmitteln an Hochschulbedienstete, die insbesondere im medizinischen Bereich tätig waren, für deren Nebentätigkeiten auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HNtV-NW) und um eine Zahlung der Stadt Y an die Klägerin, die auf einer vertraglichen Verpflichtung der Stadt beruhte, ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben und diese bei einer „Kostenüberdeckung" an einem „Mehrertrag" bis zu einer bestimmten Höchstgrenze zu beteiligen.

3 Das FA erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide, mit denen die Umsatzsteuer für die Streitjahre (1993 und 1994) von 114410,96 DM auf 304798 DM (1993) und von 109267,03 DM auf 322765 DM (1994) erhöht wurde. Die als steuerpflichtig erfassten Entgelte beliefen sich im Bereich der Gestattung der Automatenaufstellung auf 113837,39 DM (1993) und auf 75340,96 DM (1994) sowie im Bereich der Überlassung von Personal und Sachmitteln auf 1132014 DM (1993) und 1317080 DM (1994). Der

hiergegen eingelegte Einspruch hatte hinsichtlich anderer Streitpunkte Erfolg, wurde aber im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

4 Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Einnahmen aus der Automatenaufstellung seien als Vermögensverwaltung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht umsatzsteuerpflichtig. Auch hinsichtlich der Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten der Hochschulbediensteten liege keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Klägerin insoweit ihre Tätigkeit nach der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt habe. Es komme dann die Annahme einer Unternehmerstellung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nach nationalem Recht nicht in Betracht. Zwar verstoße das nationale Recht insoweit gegen die 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG; dies sei jedoch unerheblich, da eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu Lasten der Klägerin nicht möglich sei. Hinsichtlich des Instituts fehle es an einer unternehmerischen Tätigkeit. Es liege eine Gewinnabführung aus einer „Kostenüberdeckung" vor.

5 Das Urteil des FG ist veröffentlicht.

6 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Gestattung der Automatenaufstellung führe zu einem Betrieb gewerblicher Art. Insoweit fehle es an einer hoheitlichen Tätigkeit. Es liege auch keine nichtsteuerbare Vermögensverwaltung vor. Die Gestellung von Personal und Sachmitteln auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen sei nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 1993 i.V.m. § 4 KStG im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfolgt. Es handele sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Aus der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen ergebe sich kein hoheitliches Handeln der Klägerin. Die Klägerin habe insoweit vielmehr wie ein privatwirtschaftlicher Unternehmer gehandelt, der sich durch den Einsatz vorhandener Mittel weitere Einnahmequellen erschlossen habe. Es handele sich nicht um eine der Klägerin eigentümliche und vorbehaltene Aufgabe, die zur Annahme eines Hoheitsbetriebs führe, zumal auch kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bestehe. Sei der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet, sondern könne er die Leistung auch bei Privaten nachfragen, könne zumindest eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht ausgeschlossen werden. Dem stehe die Abrechnung durch Verwaltungsakt nicht entgegen, da dies auf dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis beruhe. Eine Tätigkeit erfolge demgegenüber nur im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, wenn sie zur Ausübung hoheitlicher Befugnisse führe. Die danach erforderlichen Sanktionsbefugnisse lägen auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen nicht vor.

7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an das FG zurückzuverweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 Nach den Feststellungen des FG zum nicht revisiblen Landesrecht sei sie, die Klägerin, mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln aufgrund der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig gewesen. Es bestehe kein zusätzliches Erfordernis, dass hoheitliche Befugnisse ausgeübt werden müssten. Unerheblich sei, ob es zu Wettbewerbsverzerrungen komme, da das nationale Recht insoweit die 6. EG-Richtlinie unzutreffend umgesetzt habe und ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung das Wettbewerbskorrektiv nicht als steuerbegründendes Merkmal gegen den Unternehmer angewendet werden dürfe. Selbst wenn auf den Wettbewerb abzustellen wäre, bestehe zumindest kein wettbewerbsrelevanter Markt, da die Hochschullehrer gehalten seien, Einrichtungen und Personal des Dienstherrn in Anspruch zu nehmen, weshalb die Genehmigung hierzu bereits durch die Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen erteilt werde. Private könnten diese Leistungen nicht ebenso erbringen.

Aus den Entscheidungsgründen

Entscheidung in geschäftsplanmäßiger Besetzung des Senats

10 II. A. Der erkennende Senat konnte nach Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs gegen den Richter am BFH X mit Beschluss vom 21.12.2009 in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden.

Revision erfolgreich

11 B. Auf die Revision des FA ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat die Klägerin im Zusammenhang mit der Institutsüberlassung keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht, wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat. Die Klägerin war jedoch entgegen dem FG-Urteil aufgrund der gegen Entgelt und durch privatrechtlichen Vertrag erteilten Gestattung, Automaten auf dem Universitätsgelände der Klägerin aufzustellen, Unternehmer und erbrachte insoweit steuerpflichtige Leistungen. Ob die Klägerin auch im Rahmen der öffentlich-rechtlich und gleichfalls gegen Entgelt erfolgten Überlassung von Personal und Sachmitteln unternehmerisch tätig war, kann der Senat nicht entscheiden, da das FG keine Feststellungen zum möglichen Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen getroffen hat.

Rechtsgrundlagen der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht des Betriebs gewerblicher Art einer juristischen Person öffentlichen Rechts

12 1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 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 § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind „Betriebe gewerblicher Art" von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. § 4 KStG hat folgenden Wortlaut:

13 „(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person

wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus."

14 §2 Abs.3 Satz1 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats unter Berücksichtigung von Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 27.2.2003 - V R 78/01, BFHE 201, 554 = BStBl.II 2004, 431 = UR 2003, 396 - unter II3 der Gründe; BFH, Urt. v. 5.2.2004 - V R 90/01, BFHE 205, 323 = BStBl.II 2004, 795 = UR 2004, 418 - unter II4bbb der Gründe). Diese Bestimmung lautet:

15 „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

Unternehmereigenschaft einer juristischen Person öffentlichen Rechts

16 2. Ob und in welchem Umfang eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer ist, bestimmt sich ausgehend vom Wortlaut von §2 Abs.3 Satz1 UStG i.V.m. §4 KStG nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen.

Umsatzsteuerrechtliche Auslegung der vom Umsatzsteuergesetz in Bezug genommenen körperschaftsteuerrechtlichen Begriffe

17 a) Aufgrund der Verweisung in §2 Abs.3 Satz1 UStG gilt der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für §4 KStG (BFH, Urt. v. 20.8.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465 = UR 2009, 800 = BFH/NV 2009, 2080 - Leitsatz1 und unter II2acc der Gründe zu §4 Abs.1 und 5 KStG). Daher wird §4 KStG im Rahmen der durch §2 Abs.3 Satz1 UStG angeordneten Verweisung, die aus Vereinfachungsgründen nur dazu dient, den Wortlaut dieser Vorschrift nicht im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes zu wiederholen, zum Bestandteil des Umsatzsteuerrechts, so dass die von §4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich und damit ggf. anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind.

Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit

18 b) §4 Abs.1 Satz1 KStG definiert den im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehenen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art" dahin gehend, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine „nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" ausübt. Dies entspricht der allgemeinen Unternehmerdefinition in §2 Abs.1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist und dadurch eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausübt (vgl. Art.4 Abs.1 der 6.EG-Richtlinie).

19 Nach §4 Abs.1 Satz1 KStG sind - ebenso wie nach §2 Abs.1 Satz3 UStG - Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unerheblich. Soweit §4 Abs.1 Satz1 KStG für wirtschaftliche Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft - anders als nach §2 Abs.1 UStG - eine Ausnahme regelt, wird dies durch §2 Abs.3 Satz2 UStG ausdrücklich korrigiert.

20 Die somit von §4 Abs.1 Satz1 KStG und §2 Abs.1 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft verwendeten Begriffe entsprechen Art.4 Abs.1 der 6.EG-Richtlinie. Danach ist hinsichtlich der wirtschaftlichen Tätigkeit als Grundvoraussetzung der Unternehmerdefinition nicht zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und anderen Personen zu differenzieren. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist daher für alle Unternehmer und damit für juristische Personen des öffentlichen Rechts wie für andere Personen nach denselben Grundsätzen zu prüfen. Dementsprechend setzt die Anwendung der für Einrichtungen des öffentlichen Rechts bestehenden Sonderregelungen des Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie nach ständiger Rechtsprechung des EuGH voraus, dass es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. Art.4 Abs.1 der 6.EG-Richtlinie handelt (EuGH, Urt. v. 26.6.2007 - Rs. C-284/04 - T-Mobile, EuGHE 2007, I-5189 = UR 2007, 607[1] = BFH/NV Beilage 2007, 402 - Rz.48; EuGH, Urt. v. 26.6.2007 - Rs. C-369/04 - Hutchison 3G, EuGHE 2007, I-5247 = UR 2007, 613 = BFH/NV Beilage 2007, 407 - Rz.42, zur Vergabe von UMTS-Lizenzen; EuGH, Urt. v. 13.12.2007 - Rs. C-408/06 - Götz, EuGHE 2007, I-11295 = UR 2008, 296 = BFH/NV Beilage 2008, 147; EuGH, Urt. v. 29.10.2009 - Rs. C-246/08 - Kommission/Finnland, UR 2010, 224 = BFH/NV 2009, 2115 - Rz.53).

21 Damit eine Tätigkeit wirtschaftlicher Art ist, muss es sich entsprechend der allgemeinen Definition in Art.4 Abs.1 der 6.EG-Richtlinie auch bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts um eine nachhaltig und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit handeln (EuGH, Urt. v. 13.12.2007 - Rs. C-408/06 - Götz, EuGHE 2007, I-11295 = UR 2008, 296 = BFH/NV Beilage 2008, 147 - Rz.14 und 18; EuGH, Urt. v. 29.10.2009 - Rs. C-246/08 - Kommission/Finnland, UR 2010, 224 = BFH/NV 2009, 2115 - Rz.37). Dementsprechend begründen weder Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie noch §2 Abs.3 UStG i.V.m. §4 Abs.5 KStG

1 Mit Anm. *Burgmaier*, UR 2007, 611.

die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein (BFH, Urt. v. 28.10.2004 - V R 19/04, BFH/NV 2005, 725 - unter II 1 der Gründe).

Vermögensverwaltung juristischer Personen öffentlichen Rechts

22 c) Die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.v. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.

Rechtsauffassungen zur Vermögensverwaltung in Form einer langfristigen Vermietung unbeweglichen Vermögens im Körperschaftsteuerrecht

23 aa) Nach der h.M. zum Körperschaftsteuerrecht fällt z.B. die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens als (bloße) „Vermögensverwaltung" nicht unter § 4 Abs. 1 KStG (vgl. z.B. Heger in Gosch, KStG, § 4 KStG Rz. 50 m.w.N.; Sauter/Bollweg in Erle/Sauter, KStG, § 4 KStG Rz. 13 m.w.N.). Dieses Ergebnis wird teilweise auf die fehlende Wettbewerbsrelevanz der Vermögensverwaltung (Heger in Gosch, KStG, § 4 KStG Rz. 50), teilweise auf § 14 AO gestützt, der allerdings die Vermögensverwaltung nur von einem „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" ausnimmt (§ 14 Satz 1 AO) und u.a. bestimmt, dass eine Vermögensverwaltung „in der Regel" vorliegt, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. Sauter/Bollweg in Erle/Sauter, KStG, § 4 KStG Rz. 13). Teilweise wird aus der Fiktion in § 4 Abs. 4 KStG hergeleitet, dass grundsätzlich die Vermögensverwaltung nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 861). Nach anderer Auffassung handelt es sich bei der Vermögensverwaltung um ein „negatives Tatbestandsmerkmal", das allerdings nicht mehr in den Tatbestand des § 4 KStG hineingelesen werden sollte (Stein in Gail/Goutier/Grützner, KStG, § 4 KStG Rz. 67).

Keine eigene Bedeutung des Begriffs der sog. Vermögensverwaltung im Umsatzsteuerrecht

24 bb) Ist der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Personen einheitlich auszulegen (siehe oben II 2 b), kommt dem Begriff der sog. Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu. Maßgeblich ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Ist dies wie z.B. bei der Vermietung unbeweglichen Vermögens durch eine Privatperson zu bejahen (vgl. § 4 Nr. 12 UStG und Art. 13 Teil B Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie), liegt entgegen der Auffassung der Klägerin auch bei einer derartigen Vermietung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 13.3.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61 = BStBl. II 1974, 391 = StRK KStG 1934-1975 § 1 R. 76) um „Vermögensverwaltung" handelt.

25 Soweit der XI. Senat des BFH davon ausgegangen ist, dass die Verpachtung von Räumen im Bereich der Umsatzsteuer eine vermögensverwaltende und damit nichtunternehmerische Tätigkeit sei (BFH, Urt. v. 11.6.1997 - XI R 33/94, BFHE 182, 454 = BStBl. II 1999, 418 = UR 1997, 346[2]), hat der erkennende Senat diese Rechtsprechung spätestens durch den BFH-Beschluss vom 20.12.2007 (BFH, Beschl. v. 20.12.2007 - V R 70/05, BFHE 221, 80 = BStBl. II 2008, 454 = UR 2008, 301[3] - unter III 1 der Gründe m.w.N. zur Rechtsprechung des Senats) aufgegeben, wonach die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgende Vermietung unbeweglichen Vermögens im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit ist. Einer Abweichungsanfrage an den XI. Senat bedurfte es dabei nicht, da der erkennende Senat im Zeitpunkt der Entscheidung ausschließlich für Umsatzsteuer zuständig war.

Ermächtigung der Mitgliedstaaten zur Regelung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt

26 cc) Die Klägerin beruft sich für ihre Auffassung, die Vermögensverwaltung unterliege nicht der Umsatzsteuer, zu Unrecht auf das EuGH-Urteil vom 4.6.2009 (EuGH, Urt. v. 4.6.2009 - Rs. C-102/08 - Salix, UR 2009, 484[4] = BFH/NV 2009, 1222 - Leitsatz 1) und das nachfolgende Urteil des erkennenden Senats (BFH, Urt. v. 20.8.2009 - V R 70/05, UR 2009, 884 = BFH/NV 2009, 2077). Diese Entscheidungen betreffen die Ermächtigung der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie. Zur Ausübung dieser Ermächtigung, abweichend von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1-3 der 6. EG-Richtlinie bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand auch dann „als Tätigkeiten zu behandeln, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen", bedarf es einer ausdrücklichen Regelung des Mitgliedstaates. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, da Art. 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie zwingend umzusetzen ist und durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG auch umgesetzt wurde.

Begriff des Betriebs gewerblicher Art im Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrecht

27 dd) Gegen die durch eine Vermögensverwaltung begründete Unternehmerstellung juristischer Personen des öffentlichen Rechts spricht schließlich auch nicht der von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG verwendete Begriff „Betrieb gewerblicher Art" selbst. Denn § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert die Voraussetzungen für einen „Betrieb gewerblicher Art". Im Übrigen lassen sich aus dieser Sammelbezeichnung für steuerbare Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts keine Rechtsfolgen ableiten, wie sich bereits daraus ergibt, dass eine gewerbliche Tätigkeit ein Handeln in Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt (vgl. § 15 Abs. 2 EStG), es auf eine derartige Absicht aber für den „Betrieb gewerblicher Art" nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht ankommt.

Körperschaftsteuerrechtliches Tatbestandsmerkmal der Einrichtung

28 d) Das Tatbestandsmerkmal „Einrichtung" in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt lediglich voraus, dass sich die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts

2 Mit Anm. *Weiß*, UR 1997, 347.
3 Mit Anm. *Filtzinger*, UR 2008, 306.
4 Mit Anm. *Küffner*, UR 2009, 491; Anm. *Widmann*, UR 2009, 493.

von deren sonstiger Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (BFH, Beschl. v. 3.2.2010 – I R 8/09, DStR 2010, 645 – unter II 2a der Gründe). Dies liegt bei einer nachhaltigen und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübten Tätigkeit vor.

Körperschaftsteuerrechtliches Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens der wirtschaftlichen Tätigkeit der juristischen Person öffentlichen Rechts aus ihrer Gesamtbetätigung

29 e) Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG weiter voraussetzt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus ihrer Gesamtbetätigung herausheben muss, hat der Senat die Maßgeblichkeit absoluter Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie in Abschn. 6 KStR vorgesehen sind, ausdrücklich verneint (BFH, Urt. v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868 = UR 1990, 149 = BFH/NV 1990, 533), da diese Grenzen weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar sind (BFH, Urt. v. 11.1.1979 – V R 26/74, BFHE 127, 83 = BStBl. II 1979, 746 = UR 1979, 83[5] – unter 4 und 5 der Gründe). Für eine einschränkende Auslegung dieses Kriteriums im Rahmen der Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG spricht im Übrigen, dass für das Erfordernis des „wirtschaftlichen Heraushebens" aus der Gesamtbetätigung zumindest keine ausdrückliche Grundlage in Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie besteht.

Wirtschaftliche Tätigkeit einer Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts

30 3. In Übereinstimmung mit den vorstehenden Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber auch bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig ist.

Entgeltliche Gestattung einer Automatenaufstellung und einer Überlassung von Personal und Sachmitteln

31 a) Die Klägerin erbrachte bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln Leistungen gegen Entgelte, die sie entweder frei vereinbarte (Gestattung der Automatenaufstellung) oder die zumindest nach § 15 HNtV-NW (Überlassung von Personal und Sachmitteln) „kostendeckend zu bemessen" waren. Auch ein nur kostendeckender Aufwendungsersatz ist Entgelt (BFH, Urt. v. 5.12.2007 – V R 60/05, BFHE 219, 455 = BStBl. II 2009, 486 = UR 2008, 616 – unter II 1a der Gründe). Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, es handele sich bei der gesetzlichen Pflicht zur kostendeckenden Bemessung nur um eine „Absichtserklärung", die in der Praxis keine Rolle spiele, da die Entgelte nicht nach dem Aufwand der Klägerin, sondern „umsatzabhängig" nach den Einnahmen des Hochschulbediensteten aufgrund der Verwendung von Personal und Sachmitteln bemessen werden, und es daher nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils Kommission/Finnland (EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – Rs. C-246/08 – Kommission/Finnland, UR 2010, 224 = BFH/NV 2009, 2115) am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle, folgt der Senat dem nicht. Für einen Verstoß gegen eine § 15 HNtV-NW wahrende Entgeltbemessung bestehen aufgrund der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keinerlei Anhaltspunkte. Weiter betrifft das EuGH-Urteil Kommission/Finnland (EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – Rs. C-246/08 – Kommission/Finnland, UR 2010, 224 = BFH/NV 2009, 2115) den Sonderfall einer Leistungserbringung gegen ein Entgelt, das nach den Einkommensverhältnissen des Leistungsempfängers bemessen wird und – anders als z.B. ein umsatzabhängiges Entgelt – in keiner Beziehung zur betreffenden Leistung steht (vgl. auch Widmann, UR 2010, 221). Demgegenüber geht es im Streitfall allenfalls um eine Leistungserbringung gegen ein vom Umsatz des Leistungsempfängers abhängiges Entgelt.

32 Die Klägerin war weiter nachhaltig tätig, da sie ihre Leistungen über einen längeren Zeitraum erbrachte. Im Streitfall sind schließlich sowohl die Gestattung der Automatenaufstellung und auch die Überlassung von Personal und Sachmitteln eine aus der Gesamtbetätigung herausgehobene wirtschaftliche Tätigkeit, da die Klägerin in beiden Bereichen erhebliche Entgelte erzielte. Im Streitfall ist daher nicht zu entscheiden, ob das Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens mit Art. 4 der 6. EG-Richtlinie zu vereinbaren ist. Ob es sich bei dieser wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin nach körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen um eine Vermögensverwaltung handelte, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

Institutsüberlassung gegen eine Überschussbeteiligung

33 b) Wie das FG zu Recht entschieden hat, war die Klägerin demgegenüber bei der Institutsüberlassung nicht wirtschaftlich tätig, da die Überlassung nur gegen eine Überschussbeteiligung erfolgte. Wie bei einer nur im Rahmen einer allgemeinen Gewinnbeteiligung vergüteten Gesellschafterleistung fehlte der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt (vgl. BFH, Urt. v. 5.12.2007 – V R 60/05, BFHE 219, 455 = BStBl. II 2009, 486 = UR 2008, 616 – unter II 1a der Gründe).

Gestattung der Automatenaufstellung keine Ausübung öffentlicher Gewalt

34 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin lagen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG, wonach eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer handelt, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt, hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung nicht vor. Die Klägerin erbrachte insoweit umsatzsteuerpflichtige Leistungen.

Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt

35 a) § 4 Abs. 5 KStG definiert den Begriff Ausübung öffentlicher Gewalt nicht, sondern ordnet in § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG nur an, dass allein Zwangs- und Monopolrechte noch keine Ausübung öffentlicher Gewalt begründen.

5 Mit Anm. *Weiß*, UR 1979, 85.

Tätigkeit aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung

36 b) Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (EuGH, Urt. v. 14.12.2000 - Rs. C-446/98 - Fazenda Pública, EuGHE 2000, I-11435 = UR 2001, 108[6] = BFH/NV Beilage 2001, 40 - Rz. 16 m.w.N.) legt der erkennende Senat den Begriff der öffentlichen Gewalt unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie umsatzsteuerrechtlich und daher richtlinienkonform aus (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 27.2.2003 - V R 78/01, BFHE 201, 554 = BStBl. II 2004, 431 = UR 2003, 396 - unter II 3 der Gründe m.w.N.; BFH, Urt. v. 18.12.2003 - V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; BFH, Urt. v. 5.2.2004 - V R 90/01, BFHE 205, 323 = BStBl. II 2004, 795 = UR 2004, 418 - unter II 4 b bb der Gründe m.w.N.; BFH, Urt. v. 12.10.2004 - V R 15/02, BFH/NV 2005, 388; BFH, Urt. v. 1.7.2004 - V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; BFH, Beschl. v. 20.12.2007 - V R 70/05, BFHE 221, 80 = BStBl. II 2008, 454 = UR 2008, 301[7] - unter II 2 b bb der Gründe; BFH, Urt. v. 3.7.2008 - V R 51/06, BFHE 222, 128 = BStBl. II 2009, 213 = UR 2008, 928 - unter II 2 b der Gründe; BFH, Beschl. v. 31.7.2007 - V B 44/06, UR 2007, 936 = BFH/NV 2007, 2365). Entscheidend ist danach insbesondere, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist (EuGH, Urt. v. 14.12.2000 - Rs. C-446/98 - Fazenda Pública, EuGHE 2000, I-11435 = UR 2001, 108[8] = BFH/NV Beilage 2001, 40 - Rz. 17 m.w.N.). Maßgeblich sind hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegende Tätigkeit spricht (EuGH, Urt. v. 14.12.2000 - Rs. C-446/98 - Fazenda Pública, EuGHE 2000, I-11435 = UR 2001, 108[9] = BFH/NV Beilage 2001, 40 - Rz. 21 f.).

37 Unerheblich sind demgegenüber Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit (EuGH, Urt. v. 14.12.2000 - Rs. C-446/98 - Fazenda Pública, EuGHE 2000, I-11435 = UR 2001, 108[10] = BFH/NV Beilage 2001, 40 - Rz. 19 m.w.N.). Es ist daher ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sind (EuGH, Urt. v. 29.10.2009 - Rs. C-246/08 - Kommission/Finnland, UR 2010, 224 = BFH/NV 2009, 2115 - Rz. 40; vgl. auch BFH, Urt. v. 28.11.1991 - V R 95/86, BFHE 167, 207 = BStBl. II 1992, 569 = UR 1992, 173 - unter B I 2 b der Gründe).

38 Dieser Abgrenzung folgt im Übrigen auch der I. Senat des BFH (BFH, Beschl. v. 3.2.2010 - I R 8/09, DStR 2010, 645 - unter II 2 c aa der Gründe). Danach ist eine Ausübung öffentlicher Gewalt

„insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (...). Dann bewegt sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen."

Gestattung der Automatenaufstellung auf privatrechtlicher Grundlage

39 c) Die Klägerin hat im Streitfall die Automatenaufstellung auf dem Universitätsgelände auf privatrechtlicher Grundlage gestattet und handelte daher als Unternehmer.

40 Die Umsätze aus dieser Tätigkeit sind auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat, gehört die Gestattung der Automatenaufstellung nicht zu der nach dieser Vorschrift steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (vgl. EuGH, Urt. v. 12.6.2003 - Rs. C-275/01 - Sinclair Collis, EuGHE 2003, I-5965 = UR 2003, 348 = BFH/NV Beilage 2003, 216).

Überlassung von Personal und Sachmitteln

41 5. Der Senat kann nicht entscheiden, ob die Klägerin mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig war. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen.

Tätigkeit auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen

42 a) Nach den Feststellungen des FG erfolgte die Überlassung von Personal und Sachmitteln durch die Klägerin für die Nebentätigkeiten der bei ihr Beschäftigten auf der Grundlage der Bestimmungen der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen, denen das FG öffentlich-rechtlichen Charakter beigemessen hat. An diese Rechtsauslegung der landesrechtlichen Bestimmungen der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen ist der Senat im Revisionsverfahren gebunden, da nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO die Prüfung des angefochtenen Urteils nur im Hinblick auf die Verletzung von Bundesrecht erfolgt (BFH, Urt. v. 8.1.1998 - V R 32/97, BFHE 185, 283 = BStBl. II 1998, 410 = UR 1998, 269; BFH, Urt. v. 19.5.1983 - IV R 205/79, BFHE 139, 41 = BStBl. II 1983, 670 = StRK EStG bis 1974 § 5 Rückst. R. 64). Entgegen der Auffassung des FA kommt es bei richtlinienkonformer Auslegung im Übrigen nicht auf die Ausübung hoheitlicher Sanktionsbefugnisse an. Ausreichend ist vielmehr, dass die Klägerin als Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts tätig war.

Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen durch die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige

43 b) Für die Ausübung öffentlicher Gewalt i.S.v. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist bei richtlinienkonformer Auslegung nicht nur Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie, sondern auch Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie zu berücksichtigen. Selbst wenn nach den Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten grundsätzlich eine Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, „gelten" die juristischen Personen (Einrichtungen) des öffentlichen Rechts nur als Nichtunternehmer

6 Mit Anm. *Widmann*, UR 2001, 112.
7 Mit Anm. *Filtzinger*, UR 2008, 306.
8 Mit Anm. *Widmann*, UR 2001, 112.
9 Mit Anm. *Widmann*, UR 2001, 112.
10 Mit Anm. *Widmann*, UR 2001, 112.

(Nichtsteuerpflichtige), wenn dies „nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde". Auch ohne wörtliche Übernahme von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie ergibt sich das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung bereits unmittelbar aus dem Begriff des „Hoheitsbetriebs" i.S.v. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG selbst. Denn die öffentliche Hand kann das ihr von dieser Vorschrift eingeräumte Besteuerungsprivileg nicht in Anspruch nehmen, wenn sie – wenn auch nur ungewollt – in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt (BFH, Urt. v. 14.3.1990 – I R 156/87, BFHE 161, 46 = BStBl. II 1990, 866 = StRK KStG 1977 § 4 R. 7 – unter II 4 a der Gründe).

44 Dementsprechend ist es auch dem körperschaftsteuerrechtlichen Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH wesensimmanent, dass es durch die Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf (BFH, Urt. v. 25.1.2005 – I R 63/03, BFHE 209, 195 = BStBl. II 2005, 501 – unter II 2 der Gründe; BFH, Urt. v. 7.11.2007 – I R 52/06, BFHE 219, 563 = BStBl. II 2009, 248; BFH, Urt. v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFHE 223, 232 – unter II 1 der Gründe; BFH, Beschl. v. 3.2.2010 – I R 8/09, DStR 2010, 645 – unter II 2 c aa der Gründe).

Rechtsgrundlage des Wettbewerbskriteriums

45 c) Das sich unmittelbar aus dem Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb) ergebende Wettbewerbskriterium verstößt entgegen der Auffassung der Klägerin weder gegen das Erfordernis der Besteuerung durch „eine verbindliche, konkret bestimmte und klare Regelung im Gesetz" noch gegen den Wortlaut des § 4 Abs. 5 KStG, da der BFH einen mangels gesetzlicher Erläuterung auslegungsbedürftigen Begriff in Übereinstimmung mit dem Normzweck der Regelung einschränkend auslegt. Aufgrund dieser, sich bereits unmittelbar aus § 4 Abs. 5 KStG ergebenden Beurteilung ist das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung auch bei Anwendung von § 4 Abs. 5 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG – entgegen der Auffassung der Klägerin – hinreichend „verankert".

46 Die Klägerin übersieht die bereits zum Umsatzsteuergesetz 1951 und zum Umsatzsteuergesetz 1967 ergangene Rechtsprechung des Senats, nach der die öffentliche Hand, wenn sie in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt, keine hoheitliche Tätigkeit ausübt, da der private Unternehmer nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch den Wettbewerb öffentlich-rechtlicher Körperschaften nicht benachteiligt werden darf (BFH, Urt. v. 17.2.1972 – V R 55/69, BFHE 105, 183 = BStBl. II 1972, 555 = StRK UStG 1951 § 4 Ziff. 15 R. 16 – unter 1 der Gründe; ebenso zum Umsatzsteuergesetz 1967 BFH, Urt. v. 26.5.1977 – V R 15/74, BFHE 123, 70 = BStBl. II 1977, 813 = StRK UStG 1967 § 2 Abs. 3 R. 4 – unter 1 der Gründe; BFH, Urt. v. 11.1.1979 – V R 26/74, BFHE 127, 83 = BStBl. II 1979, 746 = UR 1979, 83[11] – unter 4 der Gründe). Soweit der Senat in diesen Urteilen neben dem Wettbewerbskriterium nicht auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgestellt hat (siehe oben II 4 b), hat der Senat hieran im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung des Umsatzsteuergesetzes 1980 nicht festgehalten (siehe die Rechtsprechungsnachweise unter II 4 b).

Im zweiten Rechtsgang nachzuholende Prüfung der größeren Wettbewerbsverzerrungen

47 d) Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG zur Frage, ob die Behandlung der Klägerin als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, keine Feststellungen getroffen hat.

48 Bei der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Prüfung wird das FG zu berücksichtigen haben, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder aber die Leistungen privater Anbieter – wie z.B. bei der Überlassung von Einrichtungen und der damit verbundenen Gestellung von medizinischem Hilfspersonal nach § 4 Nr. 16 UStG als mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundener Umsatz – steuerfrei sind (vgl. zur Steuerfreiheit Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR 1992). Denn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand kann für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei sind, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Dass die Bundesrepublik Deutschland die nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie bestehende Ermächtigung, steuerfreie Tätigkeiten als im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend zu behandeln, nicht ausgeübt hat (BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 70/05, UR 2009, 884 = BFH/NV 2009, 2077), ist dabei ohne Bedeutung. Denn diese Ermächtigung gestattet nur, steuerfreie – und damit in privatrechtlicher Handlungsform ausgeübte – Tätigkeiten als Ausübung öffentlicher Gewalt zu behandeln, betrifft aber nicht den Umkehrfall, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts in öffentlich-rechtlicher Handlungsform tätig ist.

Anmerkung 1:

1. Tragweite der Entscheidung

Mit dem vorliegenden Urteil wendet sich der BFH gegen die bislang herrschende Meinung, die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts auch im Umsatzsteuerrecht als nicht steuerbar zu behandeln. Im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG entsprechend Art. 4 der 6. EG-Richtlinie[12] soll nunmehr auch nach nationalem Recht die entgeltliche Überlassung von Vermögen auf der Grundlage eines privatrechtlichen Vertrags eine steuerbare Leistung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sein.

Diese – in dieser Form erstmals geäußerte – Rechtsauffassung des BFH widerspricht der gängigen Praxis der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die Vermögensverwaltung als nicht steuerbar zu behandeln. Soweit Tätigkeiten aus dem Bereich der Vermögensverwaltung nicht nach einer besonderen Befreiungsnorm, insbesondere § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, von der Umsatzsteuer befreit sind, hat das Urteil erhebliche Konsequenzen auf die Besteuerung der öffentlichen Hand.

Insofern bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung in absehbarer Zeit eine für die Praxis tragbare Regelung schafft, insbesondere für die Vergangenheit.

Darüber hinaus ist die Begründung der Entscheidung in mehreren Punkten fragwürdig.

11 Mit Anm. *Weiß*, UR 1979, 85.

12 Nunmehr Art. 13 MwStSystRL 2006/112/EG.

2. Differenzierte Betrachtung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art" im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht

Bedenklich ist bereits, dass der BFH den Begriff des Betriebs gewerblicher Art im Umsatzsteuerrecht anders auslegt als im Körperschaftsteuerrecht. Dadurch wird sehenden Auges in Kauf genommen, dass eine vermögensverwaltende Tätigkeit, die im Körperschaftsteuerrecht noch nicht die Schwelle der Steuerbarkeit überschreitet, umsatzsteuerlich einen Betrieb gewerblicher Art begründen soll. Der BFH argumentiert hierzu, dass der Verweis auf § 4 KStG nur aus Vereinfachungsgründen dazu dient, den Wortlaut der Vorschrift nicht im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes zu wiederholen. Daher sei der Begriff des Betriebs gewerblicher Art im Umsatzsteuerrecht einer eigenen Auslegung zugänglich.

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 2 Abs. 3 UStG eben nicht nur einen redaktionellen Verweis auf die Definition des § 4 KStG enthält, sondern vielmehr die unternehmerische Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechtes *„nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG)"* normiert. Mit dieser Formulierung wird eine untrennbare gesetzliche Verknüpfung zwischen dem Steuersubjekt im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes und der Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes hergestellt. § 2 Abs. 3 UStG nennt neben der allgemeinen Definitionsnorm des § 4 KStG ausdrücklich § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, worin das Körperschaftsteuersubjekt „Betrieb gewerblicher Art" begründet wird. Damit wird per Gesetz klargestellt, dass das unternehmerische Handeln einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nur *„im Rahmen"* des Körperschaftsteuersubjekts „Betrieb gewerblicher Art" anzunehmen ist. Die Gewinne aus der Vermögensverwaltung für Zwecke der Körperschaftsteuer aus der Besteuerung auszunehmen, die Einnahmen hingegen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, ist mit dem Wortlaut des § 2 Abs. 3 UStG somit nicht zu vereinbaren.

3. Begriff des Betriebs gewerblicher Art im nationalen Umsatzsteuerrecht

Selbst wenn eine differenzierte Betrachtung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art" möglich wäre, führt eine wortgetreue Auslegung des nationalen Unternehmerbegriffs im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht zu einer Steuerpflicht der Vermögensverwaltung.

Der V. Senat geht in dem Urteil davon aus, dass dem Begriff der Vermögensverwaltung im Umsatzsteuerrecht für die Begründung der Unternehmerstellung der juristischen Person des öffentlichen Rechts keine Bedeutung zukommt. Der BFH postuliert in seiner Begründung hierzu, dass die Definition des Betriebs gewerblicher Art als *„nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen"* der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG entspräche.[13]

Diese Sichtweise lässt sich mit dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 UStG und dem des § 4 Abs. 1 KStG jedoch nur schwer vereinbaren. Während § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG bereits *„jede nachhaltige* Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" als unternehmerisches Handeln definiert, begründet nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG nur eine „nachhaltige *wirtschaftliche* Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" die Steuerpflicht. Der Begriff des „wirtschaftlichen" Handelns ist somit zusätzliches Tatbestandsmerkmal zur Begründung der Unternehmereigenschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Die wirtschaftliche Tätigkeit wird wiederum in § 14 AO legal definiert, wobei dort die Vermögensverwaltung gerade explizit ausgenommen wird.[14]

Zudem ist entgegen der Auffassung des BFH auch der von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG verwandte Begriff des Betriebs gewerblicher Art selbst für die Auslegung des Unternehmerbegriffs i.S.d. § 2 Abs. 3 UStG heranzuziehen. Das bedeutet, dass die steuerbare Tätigkeit zugleich auch eine gewerbliche Tätigkeit darstellen muss, wobei die allgemein anerkannte Definition der „Gewerblichkeit" im Steuerrecht die Vermögensverwaltung nicht umfasst.[15] Dass § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG insoweit eine Modifikation des Gewerblichkeitsbegriffs vornimmt, als eine Gewinnerzielungsabsicht hier nicht Voraussetzung ist, hat auf die Anwendung der allgemeinen Grundsätze zum Begriff der Gewerblichkeit keine Auswirkung.[16]

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass der im nationalen Umsatzsteuerrecht begründete Unternehmerbegriff i.S.d. § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht erfasst.[17]

4. Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts und deren Grenzen

Eines dürfte indes unstreitig sein: Die Formulierung von Art. 4 der 6. EG-Richtlinie und des derzeitigen Art. 13 MwStSystRL begründet für die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich eine Steuerpflicht.[18] Vermögensverwaltung obliegt den Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt.[19]

Die Frage ist nur, ob eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts soweit gehen darf, dass sie entgegen dem Wortlaut der nationalen Norm eine Steuerpflicht zu Lasten der juristischen Person des öffentlichen Rechts begründet. Die Frage ist zu verneinen. Wie die Vorinstanz bereits zutreffend herausgearbeitet hat, kann der Steuerpflichtige sich zwar auf die jeweilige unionsrechtliche Richtlinie berufen,

13 BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 18.
14 So im Ergebnis auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 861.
15 *Gellrich* in Deloitte (Hrsg.), GewStG, § 2 GewStG Rz. 109 m.w.N.; *Wacker* in Schmidt, EStG, 29. Aufl., München 2010, § 15 EStG Rz. 46 m.w.N.
16 So jedoch BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 27.
17 Dies hat der erkennende Senat im Beschluss vom 20.12.2007 entgegen seinen jetzigen Ausführungen auch noch so gesehen, BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454 (456) = UR 2008, 301 – zu II 2 b der Gründe; Anm. *Filtzinger*, UR 2008, 306; zustimmend u.a. auch *Kraeusel*, UR 2010, 480 (482).
18 Art. 9 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL definiert die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeit, die zur Begründung der Steuerpflicht führt.
19 EuGH, Urt. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – Salix, EuGHE 2009, I-4629 = UR 2009, 484 m. Anm. *Küffner* und *Widmann*; *Kraeusel*, UR 2010, 480 (487).

soweit diese ihm eine gegenüber dem einzelstaatlichen Recht günstigere Rechtsposition einräumt. Eine unmittelbare Verpflichtung – also eine Belastung – kann aus der 6. EG-Richtlinie oder der Mehrwertsteuersystemrichtlinie für den Steuerpflichtigen jedoch nicht hergeleitet werden.[20]

Damit wird dem Steuerpflichtigen offensichtlich die Möglichkeit zum „Rosinenpicken" eingeräumt. Das bedeutet, eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann die Vermögensverwaltung als nicht steuerbar behandeln, wenn beispielsweise der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Soweit jedoch eine Steuerpflicht den Leistungsempfänger nicht tangiert und der juristischen Person des öffentlichen Rechts Vorsteuerabzugspotenzial gewährt, kann sie – ggf. in doppelter Hinsicht[21] – zur Steuerpflicht optieren.

Dies mag aus Sicht der Finanzverwaltung durchaus unbefriedigend sein, entspricht jedoch der geltenden Rechtslage in Bezug auf das Verhältnis zwischen nationalem und supranationalem Recht. Nicht vertretbar war hingegen die Haltung der Finanzverwaltung in dem vorhergehenden Verfahren „Salix"[22] hinsichtlich der Unternehmereigenschaft einer Industrie- und Handelskammer (IHK), die bei einer langfristigen Vermietung zur Umsatzsteuerpflicht gem. § 9 UStG optiert hatte. Hier wurde die Unternehmereigenschaft der IHK hinsichtlich deren Vermietungstätigkeit durch die für die IHK zuständige Finanzbehörde zwar bejaht. Die für die Besteuerung der Grundstücksvermietungsgesellschaft zuständige Betriebsprüfung und das Veranlagungsfinanzamt hatten die Vermietung durch die IHK dagegen als nicht unternehmerisch qualifiziert, da es sich um bloße Vermögensverwaltung handele.

5. Konsequenzen für die Praxis

Obwohl die vorliegende Entscheidung des BFH nach den obigen Ausführungen durchaus Angriffspunkte enthält, ist davon auszugehen, dass die dort aufgestellten Grundsätze langfristig Eingang in die Besteuerungspraxis finden werden. Dies führt im Ergebnis dann nicht zu einer Belastung der nunmehr steuerpflichtigen Personen des öffentlichen Rechts, wenn die Vermögensüberlassung beispielsweise gem. § 4 Nr. 12 UStG von der Umsatzsteuer befreit ist. Problematisch sind jedoch die Fälle, in denen keine Befreiungsnorm eingreift, wie z.B. bei der dem Urteilssachverhalt zugrunde liegenden Gestattung der Aufstellung von Automaten. Weitere häufig vorkommende Sachverhalte sind die Überlassung von Sportanlagen zur Nutzung an Vereine und Kommunen[23], die Vermietung von Betriebsvorrichtungen auf Grundstücken, die Gestattung der Aufstellung von Mobilfunkmasten, aber auch die Patentverwertung oder Überlassung sonstiger Nutzungsrechte, soweit dies noch als Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist.

Soweit diese Fälle in der Vergangenheit als nicht steuerbare Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurden, würde eine nachträgliche Erhebung von Umsatzsteuer auf die vereinnahmten Umsätze eine kaum tragbare Belastung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts darstellen. Insoweit ist auch ein Vertrauensschutz für die betroffenen Fälle anzunehmen, insbesondere weil bislang auch die Finanzverwaltung grundsätzlich von einer Ausnahme der Vermögensverwaltung aus der Umsatzbesteuerung ausgegangen ist[24]. Aber auch mittelfristig kann die Umstellung der Besteuerung bei der Vermögensverwaltung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach Veröffentlichung des Urteils problematisch sein, da entsprechende zivilrechtliche Verträge eine zusätzliche Erhebung von Umsatzsteuer nicht unbedingt zulassen und ggf. Kündigungsfristen einzuhalten sind.

Der Finanzverwaltung obliegt es somit, eine für juristische Personen des öffentlichen Rechts praktikable Übergangsregelung zu schaffen, die es den – nunmehr – Steuerpflichtigen ermöglicht, auf die veränderte Rechtslage zu reagieren. Ideal wäre die Formulierung eines Nichtanwendungserlasses bezogen auf das vorliegende Urteil, verbunden mit der bereits mehrmals geforderten richtlinienkonformen Änderung der nationalen Vorschriften für die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentliches Rechts. Dadurch könnte das vom BFH – vor dem Hintergrund einer potenziellen Wettbewerbsverzerrung durchaus nachvollziehbar – getroffene Ergebnis auf eine gesetzliche und damit akzeptable Grundlage gestellt werden.

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. ACHIM BOLLWEG, Deloitte & Touche GmbH, Hannover

Anmerkung 2:

Der BFH hat seine Rechtsprechung bestätigt, wonach juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich unternehmerisch im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art nach § 2 Abs. 3 UStG tätig werden, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage Leistungen gegenüber Dritten erbringen.[25] Etwas anderes gilt nur dann, wenn sie sich der Sonderregelungen des öffentlichen Rechts bedienen. Selbst wenn sie aber im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen tätig werden, kann diese Tätigkeit jederzeit in eine unternehmerische Tätigkeit umschlagen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt.[26]

20 FG Münster, Urt. v. 11.12.2008 – 5 K 6658/03 U, EFG 2009, 1060 (1062); das FG Münster nimmt Bezug auf EuGH, Urt. v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04 – Feuerbestattungsverein Halle, EuGHE 2006, I-4999 = UR 2006, 459 m. Anm. *Widmann*.

21 Sollte die Leistung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei sein, kann die juristische Person des öffentlichen Rechts auch nach § 9 UStG optieren, soweit die Voraussetzungen im Übrigen vorliegen.

22 Vgl. Sachverhalt bei BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454 (455) = UR 2008, 301 m. Anm. *Filtzinger*.

23 Für diese Fälle wird die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG verneint. Siehe *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 97 Rz. 393, 394.

24 Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 Satz 2 UStR, wonach die von der Rechtsprechung und der Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze auch für die Umsatzsteuer anzuwenden sind. Die Nichtbesteuerung der Vermögensverwaltung bei Betrieben gewerblicher Art ist für Zwecke der Körperschaftsteuer ständige Praxis und wird in R 10 Abs. 4 Satz 3 KStR auch ausdrücklich erwähnt.

25 Vgl. BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 30/06, UR 2009, 800.

26 Vgl. BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 43.

Der BFH hat seine Schlüsse im Wege der richtlinienkonformen Auslegung gezogen. Im Gegensatz zum Rechtsinstitut der unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht kann die richtlinienkonforme Auslegung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen erfolgen.[27] Dies hat für die öffentliche Hand gravierende Konsequenzen, denn nicht nur Finanzgerichte, sondern alle innerstaatlichen Stellen – also auch die Finanzbehörden – sind an Unionsrecht gebunden. Das heißt, die Finanzämter sind verpflichtet, die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG (auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen) richtlinienkonform auszulegen. Deshalb gilt, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten zukünftig einen Betrieb gewerblicher Art darstellen.

Hervorzuheben ist darüber hinaus, dass jede Tätigkeit, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt – also im Rahmen von öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen – erbracht wird, in eine unternehmerische Tätigkeit umschlagen kann. Nach Auffassung des BFH kommt es darauf an, ob private Anbieter eine vergleichbare Leistung anbieten.[28] Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn die vergleichbare Leistung des privaten Anbieters von der Umsatzsteuer befreit ist, denn dann sind – so der BFH folgerichtig – Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen.

Die Antwort, wann es sich um eine vergleichbare Tätigkeit handelt, bleibt der BFH jedoch schuldig. Diesbezüglich darf auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Isle of Wight[29] verwiesen werden. Der EuGH ist in diesem Verfahren zu dem Schluss gekommen, dass auf die „fragliche" Tätigkeit abzustellen ist. Unklar ist, was darunter zu verstehen ist. Zwei Sichtweisen könnten vertreten werden: Wenn man das Besteuerungsprivileg der öffentlichen Hand in der Umsatzsteuer retten will, könnte man daran denken, eine vergleichbare Tätigkeit nur dann anzunehmen, wenn juristische Personen des öffentlichen Rechts die gleiche Tätigkeit gegenüber dem gleichen Leistungsempfänger erbringen können. Zu dieser Auffassung neigt wohl der für das Körperschaftsteuerrecht zuständige Senat des BFH.[30] Dem in Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL niedergelegten Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit wird diese Auslegung wohl nicht gerecht. Vielmehr ist auf den Durchschnittsverbraucher abzustellen.[31] Man darf gespannt sein, wie sich der BFH entscheiden wird.

Äußerst interessant sind auch die Ausführungen des BFH im Streitfall hinsichtlich der Institutsüberlassung an die Stadt gegen „Überschussbeteiligung".[32] Der BFH gelangt zu dem Ergebnis, dass es an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle. Er verweist insoweit auf sein Urteil vom 5.12.2007.[33] Im Gegensatz zu diesem Verfahren bestand aber hier zwischen der Stadt und der Hochschule keine gesellschaftsrechtliche Verbindung. Dies würde bedeuten, dass bei Vereinbarung einer gewinnabhängigen Vergütung stets ein Leistungsaustausch zu verneinen wäre. Insbesondere bei Gewährung von Zuschüssen, die unter Umständen als steuerbar eingestuft werden, könnte die Vereinbarung einer Fehlbedarfsfinanzierung zukünftig als goldener Ausweg gesehen werden.

Für die Praxis besteht nun auf jeden Fall Rechtsunsicherheit. Dies gilt zumindest für die Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ändert sich zunächst nichts. Der Bereich der Vermögensverwaltung ist für Körperschaftsteuerzwecke weiterhin dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Gewinne im Bereich der Vermögensverwaltung unterliegen auch zukünftig nicht der Steuerpflicht. Besondere Bedeutung hat dies z.B. im Falle des unechten Sponsorings, aber auch bei der Vermögensanlage. Deswegen wird es nach meinem Dafürhalten auch zu keiner Gesetzesänderung kommen, da das Thema politisch zu brisant ist. Man wird sich vielmehr auf den kleinsten gemeinsamen Nenner verständigen und über ein BMF-Schreiben den Bereich der Vermögensverwaltung für Umsatzsteuerzwecke dem Unternehmensbereich zuordnen, hoffentlich mit einer großzügigen Übergangsregelung für die Praxis. Ein Entwurf dieses BMF-Schreibens liegt schon seit 1994 in den Schubladen der Finanzbehörden. Ministerialdirigent *Werner Widmann* ist zu beglückwünschen. Er hatte bereits vor 16 Jahren die Wette angeboten, dass eines Tages durch ein BMF-Schreiben die Vermietungsumsätze der öffentlichen Hand für unternehmerisch zu erklären sein werden.[34]

Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
Prof. Dr. THOMAS KÜFFNER, München

27 Vgl. *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 22 Rz. 71.
28 BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 48.
29 EuGH, Urt. v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 – Isle of Wight, EuGHE 2008, I-7203 = UR 2008, 816 m. Anm. *Küffner*.
30 Vgl. BFH, Urt. v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; vgl. dazu auch BMF, Schr. v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006 – DOK 2009/0833347, BStBl. I 2009, 1597.
31 Vgl. dazu auch *Küffner*, UR 2008, 823.
32 BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 – Rz. 33.
33 BFH, Urt. v. 5.12.2007 – V R 60/05, BStBl. II 2009, 486 = UR 2008, 616.
34 Vgl. *Widmann*, UR 1994, 318.

Lieferung, sonstige Leistung

Beitrittsaufforderung an das BMF zur Frage der Behandlung der Umsatzsteuer bei der 1-%-Regelung

UStG § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1; EStG § 4 Abs. 3, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 12 Nr. 3

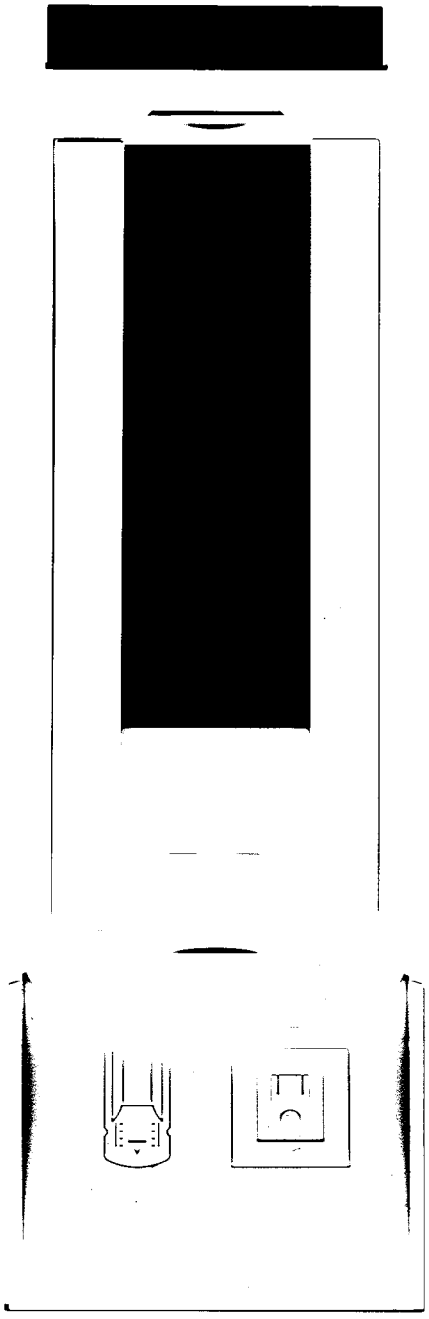
Das Bundesministerium der Finanzen wird zur Frage der Behandlung der Umsatzsteuer bei der 1-%-Regelung gem. § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO zum Beitritt aufgefordert.

BFH, Beschl. v. 28.4.2010 – VIII R 54/07
Vorinstanz: FG Nürnberg, Urt. v. 26.4.2007 – IV 299/2006

Sachverhalt

1 I. Die Beteiligten streiten darum, ob sich bei der privaten Nutzung eines im Betriebsvermögen befindlichen PKW die nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähige Umsatzsteuer bei Anwendung der 1-%-Regelung aus der Bemessungsgrundlage von 80% des Bruttolistenpreises ergibt oder nach der im (bestandskräftigen) Umsatzsteuerbescheid festgesetzten Umsatzsteuer.

2 Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielt u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ermittelt seinen Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. In seinem Betriebsvermögen befand sich ein 1996 angeschaffter Audi A 8 4,2 Quattro mit einem Bruttolistenpreis von 130000 DM.



BFH: Gestattung von Automatenaufstellung durch juristische Person des öffentlichen Rechts unternehmerische Leistung

BFH, Urteil vom 15.4.2010 – V R 10/09

Volltext des Urteils: // BB-ONLINE BBL2010-2088-1
unter www.betriebs-berater.de

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 Art. 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 Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).

SACHVERHALT

(1) I. Die Klägerin ist eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen).

(2) Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das FA davon aus, dass die Klägerin neben ihren bereits versteuerten Umsätzen weitere steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Im Einzelnen handelte es sich um die der Firma P im Rahmen von vier Verträgen gegen Vergütung gestattete Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände, die entgeltliche Überlassung von Personal und Sachmitteln an Hochschulbedienstete, die insbesondere im medizinischen Bereich tätig waren, für deren Nebentätigkeiten auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HNtV-NW) und um eine Zahlung der Stadt Y (Stadt) an die Klägerin, die auf einer vertraglichen Verpflichtung der Stadt beruhte, ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben und diese bei einer „Kostenüberdeckung" an einem „Mehrertrag" bis zu einer bestimmten Höchstgrenze zu beteiligen.

(3) Das FA erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide, mit denen die Umsatzsteuer für die Streitjahre (1993 und 1994) von 114410,96 DM auf 304798 DM (1993) und von 109267,03 DM auf 322765 DM (1994) erhöht wurde. Die als steuerpflichtig erfassten Entgelte beliefen sich im Bereich der Gestattung der Automatenaufstellung auf 113837,39 DM (1993) und auf 75340,96 DM (1994) sowie im Bereich der Überlassung von Personal und Sachmitteln auf 1132014 DM (1993) und 1317080 DM (1994). Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte hinsichtlich anderer Streitpunkte Erfolg, wurde aber im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

(4) Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Einnahmen aus der Automatenaufstellung seien als Vermögensverwaltung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht umsatzsteuerpflichtig. Auch hinsichtlich der Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten der Hochschulbediensteten liege keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Klägerin insoweit ihre Tätigkeit nach der HNtV-NW auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt habe. Es komme dann die Annahme einer Unternehmerstellung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nach nationalem Recht nicht in Betracht. Zwar verstoße das nationale Recht insoweit gegen die Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG); dies sei jedoch unerheblich, da eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu Lasten der Klägerin nicht möglich sei. Hinsichtlich des Instituts fehle es an einer unternehmerischen Tätigkeit. Es liege eine Gewinnabführung aus einer „Kostenüberdeckung" vor.

(5) Das Urteil des FG ist in EFG 2009, 1060 veröffentlicht.

(6) Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Gestattung der Automatenaufstellung führe zu einem Betrieb gewerblicher Art. Insoweit fehle es an einer hoheitlichen Tätigkeit. Es liege auch keine nichtsteuerbare Vermögensverwaltung vor. Die Gestellung von Personal und Sachmitteln auf der Grundlage der HNtV-NW sei nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 1993 i.V. m. § 4 des KStG im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfolgt. Es handele sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Aus der HNtV-NW ergebe sich kein hoheitliches Handeln der Klägerin. Die Klägerin habe insoweit vielmehr wie ein privatwirtschaftlicher Unternehmer gehandelt, der sich durch den Einsatz vorhandener Mittel weitere Einnahmequellen erschlossen habe. Es handele sich nicht um eine der Klägerin eigentümliche und vorbehaltene Aufgabe, die zur Annahme eines Hoheitsbetriebs führe, zumal auch kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bestehe. Sei der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet, sondern könne er die Leistung auch bei Privaten nachfragen, könne zumindest eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht ausgeschlossen werden. Dem stehe die Abrechnung durch Verwaltungsakt nicht entgegen, da dies auf dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis beruhe. Eine Tätigkeit erfolge demgegenüber nur im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, wenn sie zur Ausübung hoheitlicher Befugnisse führe. Die danach erforderlichen Sanktionsbefugnisse lägen auf der Grundlage der HNtV-NW nicht vor.

(7) Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an das FG zurückzuverweisen.

(8) Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

(9) Nach den Feststellungen des FG zum nicht revisiblen Landesrecht sei sie, die Klägerin, mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln aufgrund der HNtV-NW aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig gewesen. Es bestehe kein zusätzliches Erfordernis, dass hoheitliche Befugnisse ausgeübt werden müssten. Unerheblich sei, ob es zu Wettbewerbsverzerrungen komme, da das nationale Recht insoweit die Richtlinie 77/388/EWG unzutreffend umgesetzt habe und ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung das Wettbewerbskorrektiv nicht als steuerbegründendes Merkmal gegen den Unternehmer angewendet werden dürfe. Selbst wenn auf den Wettbewerb abzustellen wäre, bestehe zumindest kein wettbewerbsrelevanter Markt, da die Hochschullehrer gehalten seien, Einrichtungen und Personal des Dienstherrn in Anspruch zu nehmen, wes-

halb die Genehmigung hierzu bereits durch die HNtV-NW erteilt werde. Private könnten diese Leistungen nicht ebenso erbringen.

AUS DEN GRÜNDEN

(10) II. A. Der erkennende Senat konnte nach Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs gegen den Richter am Bundesfinanzhof X mit Beschluss vom 21.12.2009 in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden.

(11) B. Auf die Revision des FA ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat die Klägerin im Zusammenhang mit der Institutsüberlassung keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht, wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat. Die Klägerin war jedoch entgegen dem FG-Urteil aufgrund der gegen Entgelt und durch privatrechtlichen Vertrag erteilten Gestattung, Automaten auf dem Universitätsgelände der Klägerin aufzustellen, Unternehmer und erbrachte insoweit steuerpflichtige Leistungen. Ob die Klägerin auch im Rahmen der öffentlich-rechtlich und gleichfalls gegen Entgelt erfolgten Überlassung von Personal und Sachmitteln unternehmerisch tätig war, kann der Senat nicht entscheiden, da das FG keine Feststellungen zum möglichen Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen getroffen hat.

(12) 1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 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 § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind „Betriebe gewerblicher Art" von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. § 4 KStG hat folgenden Wortlaut:

(13) „(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Abs. 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus."

Richtlinienkonforme Auslegung

(14) § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen (vgl. z. B. Urteile des BFH, vom 27.2.2003 – V R 78/01, BFHE 201, 554, BStBl. II 2004, 431, BB 2003, 1271 Ls, unter II.3., und vom 5.2.2004 – V R 90/01, BFHE 205, 323, BStBl. II 2004, 795, BB 2004, 1550 Ls, unter II.4.b bb). Diese Bestimmung lautet:

(15) „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art. 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

Zum Begriff „Betrieb gewerblicher Art"

(16) 2. Ob und in welchem Umfang eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer ist, bestimmt sich ausgehend vom Wortlaut von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 KStG nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen.

(17) a) Aufgrund der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG gilt der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für § 4 KStG (BFH-Urteil vom 20.8.2009 – V R 30/06, BFHE 226, 465, BFH/NV 2009, 2080, Ls 1 und unter II.2.a cc zu § 4 Abs. 1 und 5 KStG). Daher wird § 4 KStG im Rahmen der durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG angeordneten Verweisung, die aus Vereinfachungsgründen nur dazu dient, den Wortlaut dieser Vorschrift nicht im Rahmen des UStG zu wiederholen, zum Bestandteil des Umsatzsteuerrechts, so dass die von § 4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich und damit ggf. anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind.

(18) b) § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert den im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehenen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art" dahingehend, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine „nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" ausübt. Dies entspricht der allgemeinen Unternehmerdefinition in § 2 Abs. 1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist und dadurch eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausübt (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

(19) Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG sind – ebenso wie nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG – Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unerheblich. Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG für wirtschaftliche Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft – anders als nach § 2 Abs. 1 UStG – eine Ausnahme regelt, wird dies durch § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG ausdrücklich korrigiert.

(20) Die somit von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 2 Abs. 1 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft verwendeten Begriffe entsprechen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach ist hinsichtlich der wirtschaftlichen Tätigkeit als Grundvoraussetzung der Unternehmerdefinition nicht zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und anderen Personen zu differenzieren. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist daher für alle Unternehmer und damit für juristische Personen des öffentlichen Rechts wie für andere Personen nach denselben Grundsätzen zu prüfen. Dementsprechend setzt die Anwendung der für Einrichtungen des öffentlichen Rechts bestehenden Sonderregelungen des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nach ständiger Rechtsprechung des EuGH voraus, dass es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG handelt (EuGH-Urteile vom 26.6.2007 – C-284/04, T-Mobile, Slg. 2007, I-5189, BFH/NV Beilage 2007, 402 Rn. 48, und C-369/04, Hutchison 3G, Slg. 2007, I-5247, BFH/NV Beilage 2007, 407 Rn. 42, zur Vergabe von UMTS-Lizenzen; vom 13.12.2007 C-408/06, Götz,

Slg. 2007, I-11295, BFH/NV Beilage 2008, 147, und vom 29.10.2009 C-246/08, Kommission/Finnland, BFH/NV 2009, 2115 Rn. 53).

(21) Damit eine Tätigkeit wirtschaftlicher Art ist, muss es sich entsprechend der allgemeinen Definition in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG auch bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts um eine nachhaltig und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit handeln (EuGH-Urteile Götz in Slg. 2007, I-11295, BFH/NV Beilage 2008, 147 Rnrn. 14 und 18, und Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rn. 37). Dementsprechend begründen weder Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG noch § 2 Abs. 3 UStG i.V. m. § 4 Abs. 5 KStG die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein (BFH-Urteil vom 28.10.2004 – V R 19/04, BFH/NV 2005, 725, unter II.1.).

(22) c) Die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.

(23) aa) Nach der h.M. zum Körperschaftsteuerrecht fällt z.B. die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens als (bloße) „Vermögensverwaltung" nicht unter § 4 Abs. 1 KStG (vgl. z.B. *Heger*, in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 4 Rz. 50, m.w.N.; *Sauter/Bollweg*, in: Erle/Sauter, KStG, § 4 Rz. 13, m.w.N.). Dieses Ergebnis wird teilweise auf die fehlende Wettbewerbsrelevanz der Vermögensverwaltung (*Heger*, a.a.O.), teilweise auf § 14 der Abgabenordnung gestützt, der allerdings die Vermögensverwaltung nur von einem „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" ausnimmt (Satz 1) und u.a. bestimmt, dass eine Vermögensverwaltung „in der Regel" vorliegt, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. *Sauter/Bollweg*, in: Erle/Sauter, a.a.O.). Teilweise wird aus der Fiktion in § 4 Abs. 4 KStG hergeleitet, dass grundsätzlich die Vermögensverwaltung nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt (vgl. *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz. 861). Nach anderer Auffassung handelt es sich bei der Vermögensverwaltung um ein „negatives Tatbestandsmerkmal", das allerdings nicht mehr in den Tatbestand des § 4 KStG hineingelesen werden sollte (*Stein*, in: Gail/Goutier/Grützner, KStG, § 4 Rz. 67).

(24) bb) Ist der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Personen einheitlich auszulegen (s. oben II.2.b) kommt dem Begriff der sog. Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu. Maßgeblich ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Ist dies wie z.B. bei der Vermietung unbeweglichen Vermögens durch eine Privatperson zu bejahen (vgl. § 4 Nr. 12 UStG und Art. 13 Teil B Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG), liegt entgegen der Auffassung der Klägerin auch bei einer derartigen Vermietung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.3.1974 – I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl. II 1974, 391, BB 1974, 729) um „Vermögensverwaltung" handelt.

Änderung der Rechtsprechung

(25) Soweit der XI. Senat des BFH davon ausgegangen ist, dass die Verpachtung von Räumen im Bereich der Umsatzsteuer eine vermögensverwaltende und damit nichtunternehmerische Tätigkeit sei (BFH-Urteil vom 11.6.1997 – XI R 33/94, BFHE 182, 454, BStBl. II 1999, 418, BB 1997, 1725), hat der erkennende Senat diese Rechtsprechung spätestens durch den BFH-Beschluss vom 20.12.2007 – V R 70/05 (BFHE 221, 80, BStBl. II 2008, 454, unter III.1., m.w.N. zur Rechtsprechung des Senats) aufgegeben, wonach die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgende Vermietung unbeweglichen Vermögens im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit ist. Einer Abweichungsanfrage an den XI. Senat bedurfte es dabei nicht, da der erkennende Senat im Zeitpunkt der Entscheidung ausschließlich für Umsatzsteuer zuständig war.

Vermögensverwaltung begründet keine Unternehmerstellung der öffentlichen Hand

(26) cc) Die Klägerin beruft sich für ihre Auffassung, die Vermögensverwaltung unterliege nicht der Umsatzsteuer, zu Unrecht auf das EuGH-Urteil vom 4.6.2009 – C-102/08, Salix (BFH/NV 2009, 1222, erster Ls) und das nachfolgende Urteil des erkennenden Senats vom 20.8.2009 – V R 70/05, (BFH/NV 2009, 2077), BB 2010, 35 m. Komm. *Klöttschen*. Diese Entscheidungen betreffen die Ermächtigung der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG. Zur Ausübung dieser Ermächtigung, abweichend von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 bis 3 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand auch dann „als Tätigkeiten zu behandeln, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen", bedarf es einer ausdrücklichen Regelung des Mitgliedstaates. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, da Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zwingend umzusetzen ist und durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 UStG auch umgesetzt wurde.

(27) dd) Gegen die durch eine Vermögensverwaltung begründete Unternehmerstellung juristischer Personen des öffentlichen Rechts spricht schließlich auch nicht der von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG verwendete Begriff „Betrieb gewerblicher Art" selbst. Denn § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert die Voraussetzungen für einen „Betrieb gewerblicher Art". Im Übrigen lassen sich aus dieser Sammelbezeichnung für steuerbare Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts keine Rechtsfolgen ableiten, wie sich bereits daraus ergibt, dass eine gewerbliche Tätigkeit ein Handeln in Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt (vgl. § 15 Abs. 2 EStG) es auf eine derartige Absicht aber für den „Betrieb gewerblicher Art" nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht ankommt.

(28) d) Das Tatbestandsmerkmal „Einrichtung" in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt lediglich voraus, dass sich die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts von deren sonstiger Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (BFH-Beschluss vom 3.2.2010 – I R 8/09, DStR 2010, 645, unter II.2.a). Dies liegt bei einer nachhaltigen und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübten Tätigkeit vor.

(29) e) Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG weiter voraussetzt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus ihrer Gesamtbetätigung herausheben muss, hat der Senat die Maßgeblichkeit absoluter Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie in Abschn. 6 der Körperschaftsteuer-Richtlinien vorgesehen sind, ausdrücklich verneint (BFH-Urteil vom 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868, BFH/NV 1990, 533), da diese Grenzen weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar sind (BFH-Urteil vom 11.1.1979 – V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl. II 1979, 746, BB 1979, 564, unter 4. und 5.). Für eine einschränkende Auslegung dieses Kriteriums im Rahmen der Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG spricht im Übrigen, dass für das Erfordernis des „wirtschaftlichen Heraushebens" aus der Gesamtbestätigung zumindest keine ausdrückliche Grundlage in Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG besteht.

(30) 3. In Übereinstimmung mit den vorstehenden Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber auch bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig ist.

(31) a) Die Klägerin erbrachte bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln Leistungen gegen Entgelte, die sie entweder frei vereinbarte (Gestattung der Automatenaufstellung) oder die zumindest nach § 15 HNtV-NW (Überlassung von Personal und Sachmitteln) „kostendeckend zu bemessen" waren. Auch ein nur kostendeckender Aufwendungsersatz ist Entgelt (BFH-Urteil vom 5.12.2007 – V R 60/05; BFHE 219, 455, BStBl. II 2009, 486, unter II.1.a). Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, es handele sich bei der gesetzlichen Pflicht zur kostendeckenden Bemessung nur um eine „Absichtserklärung", die in der Praxis keine Rolle spiele, da die Entgelte nicht nach dem Aufwand der Klägerin, sondern „umsatzabhängig" nach den Einnahmen des Hochschulbediensteten aufgrund der Verwendung von Personal und Sachmitteln bemessen werden, und es daher nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle, folgt der Senat dem nicht. Für einen Verstoß gegen eine § 15 HNtV-NW wahrende Entgeltbemessung bestehen aufgrund der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keinerlei Anhaltspunkte. Weiter betrifft das EuGH-Urteil Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 den Sonderfall einer Leistungserbringung gegen ein Entgelt, das nach den Einkommensverhältnissen des Leistungsempfängers bemessen wird und – anders als z.B. ein umsatzabhängiges Entgelt – in keiner Beziehung zur betreffenden Leistung steht (vgl. auch *Widmann*, UR 2010, 221). Demgegenüber geht es im Streitfall allenfalls um eine Leistungserbringung gegen ein vom Umsatz des Leistungsempfängers abhängiges Entgelt.

(32) Die Klägerin war weiter nachhaltig tätig, da sie ihre Leistungen über einen längeren Zeitraum erbrachte. Im Streitfall sind schließlich sowohl die Gestattung der Automatenaufstellung und auch die Überlassung von Personal und Sachmitteln eine aus der Gesamtbetätigung herausgehobene wirtschaftliche Tätigkeit, da die Klägerin in beiden Bereichen erhebliche Entgelte erzielte. Im Streitfall ist daher nicht zu entscheiden, ob das Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens mit Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG zu vereinbaren ist. Ob es sich bei dieser wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin nach körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen um eine Vermögensverwaltung handelte, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

(33) b) Wie das FG zu Recht entschieden hat, war die Klägerin demgegenüber bei der Institutsüberlassung nicht wirtschaftlich tätig, da die Überlassung nur gegen eine Überschussbeteiligung erfolgte. Wie bei einer nur im Rahmen einer allgemeinen Gewinnbeteiligung vergüteten Gesellschafterleistung fehlte der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl. II 2009, 486, unter II.1.a).

Abgrenzung zur Ausübung öffentlicher Gewalt

(34) 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin lagen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG, wonach eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer handelt, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt, hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung nicht vor. Die Klägerin erbrachte insoweit umsatzsteuerpflichtige Leistungen.

(35) a) § 4 Abs. 5 KStG definiert den Begriff Ausübung öffentlicher Gewalt nicht, sondern ordnet in Satz 2 dieser Vorschrift nur an, dass allein Zwangs- und Monopolrechte noch keine Ausübung öffentlicher Gewalt begründen.

(36) b) Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 14.12.2000 – C-446/98, Fazenda Pública, Slg. 2000, I-11435, RIW 2001, 716, EWS 2001, 506, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rn. 16, m.w.N.) legt der erkennende Senat den Begriff der öffentlichen Gewalt unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerrechtlich und daher richtlinienkonform aus (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 201, 554, BStBl. II 2004, 431, BB 2003, 1271 Ls, unter II.3., m.w.N.; vom 18.12.2003 – V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; in BFHE 205, 323, BStBl. II 2004, 795, BB 2004, 1550 Ls, unter II.4.b bb, m.w.N.; vom 12.10.2004 – V R 15/02, BFH/NV 2005, 388; vom 1.7.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; in BFHE 221, 80, BStBl. II 2008, 454, unter II.2.b bb; vom 3.7.2008 – V R 51/06, BFHE 222, 128, BStBl. II 2009, 213, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365). Entscheidend ist danach insbesondere, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rn. 17, m.w.N.). Maßgeblich sind hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegenden Tätigkeit spricht (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rnrn. 21 f.).

(37) Unerheblich sind demgegenüber Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, RIW 2001, 716, EWS 2001, 506, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rn. 19, m.w.N.). Es ist daher ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sind (EuGH-Urteil Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rn. 40; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.11.1991 – V R 95/86, BFHE 167, 207, BStBl. II 1992, 569, BB 1992, 1057 Ls, unter B.I.2.b).

(38) Dieser Abgrenzung folgt im Übrigen auch der I. Senat des BFH (Beschluss in DStR 2010, 645, unter II.2.c aa). Danach ist eine Ausübung öffentlicher Gewalt „insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (...). Dann bewegt sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen".

(39) c) Die Klägerin hat im Streitfall die Automatenaufstellung auf dem Universitätsgelände auf privatrechtlicher Grundlage gestattet und handelte daher als Unternehmer.

(40) Die Umsätze aus dieser Tätigkeit sind auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat, gehört die Gestattung der Automatenaufstellung nicht zu der nach dieser Vorschrift steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (vgl. EuGH-Urteil vom 12.6.2003 – C-275/01, Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, BFH/NV Beilage 2003, 216).

(41) 5. Der Senat kann nicht entscheiden, ob die Klägerin mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig war. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen.

(42) a) Nach den Feststellungen des FG erfolgte die Überlassung von Personal und Sachmitteln durch die Klägerin für die Nebentätigkeiten der bei ihr Beschäftigten auf der Grundlage der Bestimmungen der HNtV-NW, denen das FG öffentlich-rechtlichen Charakter beigemessen hat. An diese Rechtsauslegung der landesrechtlichen Bestimmungen der HNtV-NW ist der Senat im Revisionsverfahren gebunden, da nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO die Prüfung des angefochtenen Urteils nur im Hinblick auf die Verletzung von Bundesrecht erfolgt (BFH-Urteile vom 8.1.1998 – V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl. II 1998, 410, BB 1998, 1197 Ls; vom 19.5.1983 – IV R 205/79, BFHE 139, 41, BStBl. II 1983, 670, BB 1983, 1966). Entgegen der Auffassung des FA kommt es bei richtlinienkonformer Auslegung im Übrigen nicht auf die Ausübung hoheitlicher Sanktionsbefugnisse an. Ausreichend ist vielmehr, dass die Klägerin als Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts tätig war.

(43) b) Für die Ausübung öffentlicher Gewalt i. S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist bei richtlinienkonformer Auslegung nicht nur Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, sondern auch Unterabs. 2 dieser Bestimmung zu berücksichtigen. Selbst wenn nach den Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten grundsätzlich eine Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, „gelten" die juristischen Personen (Einrichtungen) des öffentlichen Rechts nur als Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtige), wenn dies „nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde". Auch ohne wörtliche Übernahme von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung bereits unmittelbar aus dem Begriff des „Hoheitsbetriebs" i. S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG selbst. Denn die öffentliche Hand kann das ihr von dieser Vorschrift eingeräumte Besteuerungsprivileg nicht in Anspruch nehmen, wenn sie – wenn auch nur ungewollt – in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt (BFH-Urteil vom 14.3.1990 – I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl. II 1990, 866, BB 1990, 1831 Ls, unter II.4.a).

(44) Dementsprechend ist es auch dem körperschaftsteuerrechtlichen Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH wesensimmanent, dass es durch die Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf (BFH-Urteile vom 25.1.2005 – I R 63/03, BFHE 209, 195, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls, unter II.2.; vom 7.11.2007 – I R 52/06, BFHE 219, 563, BStBl. II 2009, 248, BB 2008, 878 m. Komm. *Fischer*; vom 29.10.2008 – I R 51/07, BFHE 223, 232, unter II.1., und BFH-Beschluss in DStR 2010, 645, unter II.2.c aa).

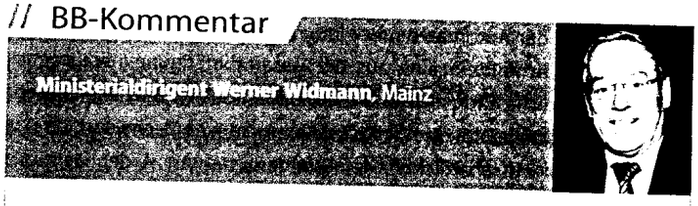
(45) c) Das sich unmittelbar aus dem Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb) ergebende Wettbewerbskriterium verstößt entgegen der Auffassung der Klägerin weder gegen das Erfordernis der Besteuerung durch „eine verbindliche, konkrete bestimmte und klare Regelung im Gesetz" noch gegen den Wortlaut des § 4 Abs. 5 KStG, da der BFH einen mangels gesetzlicher Erläuterung auslegungsbedürftigen Begriff in Übereinstimmung mit dem Normzweck der Regelung einschränkend auslegt. Aufgrund dieser, sich bereits unmittelbar aus § 4 Abs. 5 KStG ergebenden Beurteilung ist das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung auch bei Anwendung von § 4 Abs. 5 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG – entgegen der Auffassung der Klägerin – hinreichend „verankert".

(46) Die Klägerin übersieht die bereits zum UStG 1951 und zum UStG 1967 ergangene Rechtsprechung des Senats, nach der die öffentliche Hand, wenn sie in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt, keine hoheitliche Tätigkeit ausübt, da der private Unternehmer nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch den Wettbewerb öffentlich-rechtlicher Körperschaft nicht benachteiligt werden darf (BFH-Urteile vom 17.2.1972 – V R 55/69, BFHE 105, 183, BStBl. II 1972, 555, unter 1.; ebenso zum UStG 1967 vom 26.5.1977 – V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl. II 1977, 813, BB 1977, 1386, unter 1., und in BFHE 127, 83, BStBl. II 1979, 746, BB1979, 564, unter 4.). Soweit der Senat in diesen Urteilen neben dem Wettbewerbskriterium nicht auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgestellt hat (s. oben II.4.b), hat der Senat hieran im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung des UStG 1980 nicht festgehalten (s. die Rechtsprechungsnachweise unter II.4.b).

(47) d) Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG zur Frage, ob die Behandlung der Klägerin als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, keine Feststellungen getroffen hat.

(48) Bei der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Prüfung wird das FG zu berücksichtigen haben, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn private Anbieter entweder keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder aber die Leistungen privater Anbieter – wie z. B. bei der Überlassung von Einrichtungen und der damit verbundenen Gestellung von medizinischem Hilfspersonal nach § 4 Nr. 16 UStG als mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundener Umsatz – steuerfrei sind (vgl. zur Steuerfreiheit Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 4 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1992). Denn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand kann für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei sind, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Dass die Bundesrepublik Deutschland die nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG bestehende Ermächtigung, steuerfreie Tätigkeiten als im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend zu behandeln, nicht ausgeübt hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 2077), ist dabei ohne Bedeutung. Denn diese Ermächtigung gestattet nur, steuerfreie – und damit in privatrechtlicher Handlungsform ausgeübte – Tätigkeiten als Ausübung öffentlicher Gewalt zu behandeln, betrifft aber nicht den Umkehrfall, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts in öffentlich-rechtlicher Handlungsform tätig ist.

// BB-Kommentar



„Der leise Abschied vom Betrieb gewerblicher Art hat sich im Umsatzsteuerrecht vollzogen"

Problem

Eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (jPdÖR) hatte es der Privatfirma P vertraglich erlaubt, gegen Entgelt Automaten auf dem Hochschulgelände aufzustellen. Ferner hatte sie Personal und Sachmittel entgeltlich an Hochschulbedienstete für Nebentätigkeiten i. S. d. einschlägigen Nebentätigkeitsverordnung überlassen, die insbesondere im medizinischen Bereich tätig waren. Außerdem bestand ein Vertrag, aufgrund dessen die Stadt Y der Uni ein Entgelt dafür bezahlen sollte, dass die Stadt ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Uni betreiben konnte; die Uni sollte an einer Kostenüberdeckung bis zu einem bestimmten Betrag beteiligt werden.

Hisichtlich dieser Tätigkeiten könnte die Uni als ein Betrieb gewerblicher Art i. S. d. § 4 KStG einzustufen sein. Bejaht man dies auch für die Umsatzsteuer, hätte sich die Universität wie ein privatwirtschaftlicher Unternehmer geriert mit der Folge der Umsatzsteuerpflicht der genannten Umsätze (so die Auffassung des FA). Dagegen könnte aber auch von einer in der KSt nicht steuerbaren Vermögensverwaltung auszugehen sein (so das FG). Hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung von Personal und Sachmitteln könnte ein Betrieb gewerblicher Art zu verneinen sein, wenn hoheitliches Handeln vorläge, weil sie aufgrund der Nebentätigkeitsverordnung erfolgte (so die Ansicht des FG). Entgegenstehendes EU-Recht könne – so das FG – nicht zulasten der Universität gehen.

Entscheidung des BFH

Der BFH hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache an dieses zurück. In der Institutsüberlassung folgt der BFH dem FG in der Ansicht, dass insoweit keine umsatzsteuerpflichtige Leistung zu bejahen sei. Vielmehr liege insoweit eine Gewinnabführung aus einer Kostenüberdeckung vor, die der Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit entgegensteht.

Eine umsatzsteuerpflichtige Leistung der Uni bejaht der BFH aber hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung. In diesem Zusammenhang äußert sich der BFH zunächst zum Begriff des Betriebs gewerblicher Art. Nach § 2 Abs. 3 S. 1 UStG sind jPdÖR nur in Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) gewerblich/beruflich tätig. Ob und in welchem Umfang eine jPdÖR Unternehmer ist, bestimme sich ausgehend vom Wortlaut des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i. V. m. § 4 KStG nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen. Eine richtlinienkonforme Auslegung führe dazu, dass § 4 KStG aufgrund dieser Verweisung Bestandteil des Umsatzsteuerrechts werde.

Um einen Betrieb gewerblicher Art annehmen zu können, bedarf es einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen; eine Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr seien unerheblich. Die wirtschaftliche Tätigkeit als Grundvoraussetzung für die Unternehmerdefinition unterscheide nicht zwischen jPdöR und anderen Personen. Die umsatzsteuerliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit könne dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der KSt als sog. Vermögensverwaltung jPdÖR nicht besteuert werden (z. B. die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens), gleichwohl umsatzsteuerbar seien. Dem Begriff der Vermögensverwaltung komme im Umsatzsteuerrecht keine Bedeutung zu. Entscheidend sei, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Umsatzsteuerrechts vorliege, so auch bei einer Vermietung.

Der BFH gelangte vor diesem Hintergrund zu dem Ergebnis, dass die Uni bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig ist.

Praxisfolgen

1. Während das FG Münster in seinem Urteil vom 11.12.2008 (5 K 6658/03 U, EFG 2009, 1060 mit Anm. *Meyer*) sich wegen des nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht auslegungsfähigen § 2 Abs. 3 UStG mit seiner Verweisung auf den körperschaftsteuerlich definierten Betrieb gewerblicher Art, der sich gerade von der Vermögensverwaltung abgrenzt, daran gehindert sah, bei der entgeltlichen Automatenaufstellungsgestattung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine unternehmerische Betätigung zu bejahen, setzt sich der BFH hierüber hinweg, indem er das Rechtsinstitut des Betriebs gewerblicher Art allein der Körperschaftsteuer gleichsam als deren Spielzeug überlässt. Der BFH setzt sich mit der vom FG Münster sehr stark gewichteten Problematik der Grenzen richtlinienkonformer Auslegung gegen den Wortlaut nicht intensiv auseinander. Das hätte man schon erwarten dürfen, denn es kann nicht ernstlich in Frage stehen, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Beschäftigung mit § 2 Abs. 3 UStG sich stets in vollem Umfang an den körperschaftlichen Voraussetzungen des Betriebs gewerblicher Art orientiert hat. Andernfalls wäre die abschließende Aufzählung der Aktivitäten, die auch bei Nichtvorliegen eines Betriebs gewerblicher Art jedenfalls unternehmerisch sein sollen, nicht zu erklären (s. auch *Reimer*, DStjG 32, 325).
2. Die Vermögensverwaltung spielt damit für den BFH umsatzsteuerlich keine Rolle mehr in dem Sinne, dass die zu ihr gehörenden wirtschaftlichen Aktivitäten umsatzsteuerlich als generell nicht unternehmerisch zu gelten haben. Das ist die wichtige Botschaft dieses Urteils; die anderen Fragen im Zusammenhang mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln durch eine Hochschule sind zwar erfahrungsgemäß im Sachverhalt schwierig zu ermitteln, aber dogmatisch ziemlich klar. Auffällig ist allenfalls die Ableitung, dass der Begriff des Hoheitsbetriebes der (Umsatz-)Besteuerung nicht entgegensteht, wenn dies zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Wirtschaftsteilnehmern erforderlich ist.
3. Das Ergebnis des BFH war nach den im Urteil zitierten früheren Entscheidungen des EuGH und des BFH längst schleichend zum geltenden Recht erstarkt. Es ist systematisch vollkommen richtig und überzeugend (vgl. bereits *Wagner*, in: Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in DStjG 13, 59 ff.; *Widmann*, in: Plückebaum/Widmann, UStG, Rz. 9 zu § 2 Abs. 3 UStG; *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825; a. A. *Stadie*, UStG, Rn. 264 zu § 2, der die Vermögensverwaltung mangels größerer Bedeutung im Wettbewerb aus der Unternehmertätigkeit der öffentlichen Hand ausklammern will). Insofern hat der von *Wagner* schon im Jahr 1993 prognostizierte „leise Abschied" des „Betriebs gewerblicher Art" aus dem Umsatzsteuerrecht" (UR 1993, 301) sich nun doch – jedenfalls in einem wichtigen Bereich – vollzogen. Und die Verwaltung war mit ihren Umsatzsteuerbescheiden auch schon auf dem richtigen Weg.
4. Freilich hatte sich das FG Münster am 11.12.2008 noch keineswegs damit abfinden wollen, dass „spätestens durch den BFH-Beschluss vom 20.12.2007" (V R 70/05, BStBl. II 2008, 454) – so der BFH im vorstehenden Urteil, dies klar und zweifelsfrei entschieden sei. Der BFH ruft damit seinen Vorlagebeschluss an den EuGH in der Rechtssache SALIX in Erinnerung, mit dem der BFH zwar seine Beurteilung dem EuGH vorgetragen hat, aber doch von diesem gerade erst wissen wollte, ob er damit nach Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie richtig lag. Bekanntlich hat der EuGH dann in seinem Urteil vom 4.6.2009 (Rs. C-102/08, RIW 2009, 572, UR 2009, 484 mit Anm. *Küffner*, UR 2009, 491 und *Widmann*, UR 2009, 493) seine frühere Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 6.2.1997 – Rs. C-247/95, Marktgemeinde Welden, BStBl. II 1999, 426, RIW 1997, 256) geändert – allerdings ohne es deutlich zu sagen und damit dem BFH freie Bahn gegeben. Damit war die seit der Einführung der Mehrwertsteuer in Deutschland zum 1.1.1968 vom Gesetzgeber absichtsvoll (vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des deutschen Bundestages zum UStG 1967, BT-Drs. V/1581; vgl. *Widmann*, in: Plückebaum/Widmann, UStG,

Rz. 4 zu § 2 Abs. 3 UStG) hergestellte babylonische Gefangenschaft des Unternehmerbegriffs der öffentlichen Hand in der Körperschaftsteuer definitiv beendet.

5. Der Gesetzgeber hat seit langem Gelegenheit gehabt, dieser Entwicklung durch eine Änderung des § 2 Abs. 3 UStG gerecht zu werden. Das wäre dringend nötig gewesen, denn derartig weitreichende Erkenntnisse zu einem europäischen Umsetzungsdefizits sollte er nicht jahrelang der Verwaltung und der Rechtsprechung überlassen. Das ist kein Beitrag zur Rechtssicherheit, zumal die öffentliche Hand – vor allem im kommunalen Bereich und bei den Hochschulen oftmals mit politischer Rückendeckung – gerne gegen eine Besteuerung streitet. Der Gesetzgeber hat auch die Aufforderungen des Bundesrechnungshofs zum Tätigwerden aus dem Jahr 2004 bisher leider nicht befolgt (vgl. Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts vom 2.11.2004, BR-Drs. 826/04; s. dazu *Lange*, DB 2004, 2776).
6. Nun liegt der Ball erst einmal wieder (auch) im Feld der Verwaltung, denn sie muss sich auf die praktischen Folgen des Urteils vom 15.4.2010 einstellen. Die werden sicher so aussehen, dass sich die öffentliche Hand dann, wenn es sich, vor allem im Hinblick auf den Zugang zum Vorsteuerabzug „rechnet", Aktivitäten, die bisher – auch von der Verwaltung – als Vermögensverwaltung als nicht steuerbar angesehen wurden, nun von sich aus als steuerbar behandeln wird, ggf. noch rückwirkend. Die Verwaltung hat aber im Interesse der Gleichmäßigkeit des Vollzugs auch die Besteuerung der gesamten anderen vermögensverwaltenden Betätigungen sicherzustellen, soweit dafür keine Steuerbefreiungen gelten. Insofern wird man an klaren Entscheidungen, ab wann dem BFH nun generell zu folgen ist, nicht vorbeikommen.
7. Da der BFH mit der bereichsspezifischen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG erreicht, dass die Vermögensverwaltung für die Umsatzsteuer ins Leere geht, gibt es das Problem des Anwendungsvorrangs von EU-Recht zu Lasten des Steuerbürgers gegenüber einer ihm günstigeren nationalen Norm nicht. Schon im SALIX-Folgeurteil vom 20.8.2009 (V R 70/05, BB 2010, 35 m. Komm. *Klöttschen*) hatte der BFH darauf abgestellt, dass das deutsche Recht keine klare Norm enthält, die die Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand in Form der Grundstückvermietung aus der unternehmerischen Tätigkeit ausgrenzt, so dass sich die Vorrangfrage nicht wirklich stellt.

Für die Umsatzsteuer-Sonderprüfung bleibt aber auch ohne diese Zweifelsfragen noch genug Arbeit in derartigen Fällen.

BFH: Wirksame strafbefreiende Selbstanzeige – Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 9 AO

BFH, Urteil vom 21.4.2010 – X R 1/08

LEXinform-Nr.: 0588785
Volltext des Urteils: // BB-ONLINE BBL2010-2094-1
unter www.betriebs-berater.de

LEITSATZ

Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO beginnt, wenn die angezeigte Steuerverkürzung dem Grunde nach individualisiert werden kann, der Steuerpflichtige also Steuerart und Veranlagungszeitraum benennt und den Sachverhalt so schildert, dass der Gegenstand der Selbstanzeige erkennbar wird.

AO § 153, § 169 Abs. 2 Satz 2, § 170 Abs. 2 Nr. 1, § 171 Abs. 9, § 370, § 371, § 378 Abs. 3; GewStG § 35b

ZUSAMMENFASSUNG

Als Metzgermeister erzielte der Kläger Einkünfte aus § 15 EStG. Mit Schreiben vom 6.11.1998 übersandte sein Steuerberater dem zuständigen FA eine „strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO". Darin räumt der Kläger ein, über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen in seinen Steuererklärungen seit 1987 unrichtige Angaben gemacht und der Pflicht zur Abgabe von Vermögensteuererklärungen nicht nachgekommen zu sein. Wegen fehlender Unterlagen, die bei Luxemburger Banken angefordert seien, könnten noch keine genauen Angaben zur Höhe der Einnahmen gemacht werden. Das Guthaben in Luxemburg belaufe sich aktuell auf ca. 1,5 Mio. DM. Neben versteuerten Beträgen seien dort jährlich ca. 80000 DM unversteuerte Einnahmen eingezahlt worden. Für die strafrechtlich relevanten Jahre würden sich die jährlichen Zinsen auf ca. 130000 DM belaufen. Zur Mitteilung konkreter Zahlen und einer ggf. erforderlichen abschließenden Schätzung bat der Kläger um eine angemessene Frist. Unter Fristsetzung bis 31.12.1998 verlangte das FA allgemein die Mitteilung konkrete Beträge und Nachweise oder eine vorläufige Schätzung. In der Folgezeit bat der Steuerberater des Klägers mehrfach um Fristverlängerung, weil eine kurzfristige Beschaffung der Informationen nicht möglich sei. Am 16.6.1999 kam es zu einer Besprechung mit dem FA, in der der Steuerberater erstmals Unterlagen und Berechnungen zu den nicht erklärten Einkünften aus § 15 und § 20 EStG für die Jahre 1987 bis 1996 vorlegte. Zuvor hatte das FA am 31.5.1999 einen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1987 erlassen, in dem die genannten Einkünfte höher geschätzt wurden. Am 29.10.2009 änderte das FA den Umsatz- und am 19.11.1999 den Gewerbesteuermessbescheid für 1987. Seine Steuererklärungen für 1987 hatte der Kläger Ende 1988 abgegeben. Wegen Festsetzungsverjährung bzw. überhöhter Schätzung legte der Kläger gegen die Änderungsbescheide für 1987 jeweils Einspruch ein. In der Einspruchsentscheidung nahm das FA die überhöhte Schätzung zurück, lehnte eine Aufhebung der Bescheide jedoch ab. Nachdem sich der Kläger im Klageverfahren durchsetzen konnte, hatte die Revision des FA Erfolg.

Nach Auffassung des BFH wurde bei Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide die Festsetzungsfrist gewahrt. Wegen der grob unrichtigen Angaben zur Höhe der Einkünfte ist das Vorliegen einer Steuerhinterziehung nicht zweifelhaft, womit die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO greift. Durch die Ablaufhemmung in § 171 Abs. 9 AO verlängerte sich der regelmäßige Ablauf der Festsetzungsfrist über den 31.12.1998 hinaus. Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Anzeige gem. §§ 153, 371 oder 378 Abs. 3 AO erstattet, endet diese nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige. Eine wirksame Selbstanzeige gem. § 371 AO setzt voraus, dass die bisher unrichtigen, unvollständigen oder ganz unterbliebenen Angaben nachgeholt werden. Das FA muss dadurch in der Lage sein, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt vollends aufzuklären. Zur Erlangung von Straffreiheit wird eine „Selbstanzeige in Stufen" anerkannt, bei der eine Selbstanzeige dem Grund nach erstattet, die hinterzogenen Steuern zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt und zur Mitteilung genauer

09/2010 UMSATZSTEUER NEWSLETTER

BFH kippt Besteuerungsprivileg der öffentlichen Hand

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.04.2010 (V R 10/09) das bei der Umsatzsteuer für die öffentliche Hand bestehende Besteuerungsprivileg eingeschränkt. Die öffentliche Hand unterliegt der Umsatzsteuer, soweit sie zivilrechtlich tätig wird. Der BFH hat mit diesem Urteil klargestellt, dass dem Begriff der Vermögensverwaltung für Zwecke der Umsatzsteuer keine eigenständige Bedeutung zukommt.

BFH kippt Besteuerungsprivileg der öffentlichen Hand

Ansprechpartner:
Prof. Dr. Thomas Küffner
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Wirtschaftsprüfer,
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel.: 089 / 217 50 12 - 30
thomas.kueffner@kmlz.de

1. Sachverhalt

Den Stein ins Rollen brachte eine Umsatzsteuersonderprüfung eines Finanzamts in Nordrhein-Westfalen. Es ging um eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Im Anschluss an die Prüfung hat das Finanzamt die Auffassung vertreten, dass die Hochschule bei der Gestattung der Aufstellung von Automaten gegenüber einer Firma auf dem Hochschulgelände steuerpflichtig tätig wird. Weiterer Streitpunkt war die Frage, ob die entgeltliche Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten von Hochschulbediensteten auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HNtV-NW) steuerpflichtig war. Darüber hinaus war zwischen den Parteien streitig, ob die Überlassung eines medizinischen Instituts als Aus- und Weiterbildungsstätte an die Stadt der Umsatzsteuer unterliegt. In dem Überlassungsvertrag war vereinbart, dass sich die Stadt bei einer „Kostenüberdeckung“ mit einem „Mehrbetrag“ bis zu einer bestimmten Höchstgrenze beteiligen wird.

Das Finanzgericht Münster (EFG 2009, S. 1060) gab der Klage der Hochschule statt. Es hat die Auffassung vertreten, dass die Einnahmen aus der Automatenaufstellung als Vermögensverwaltung zu beurteilen sind und deshalb nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Auch liege hinsichtlich der Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten der Hochschulbediensteten keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Klägerin insoweit ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt habe. Auf die Frage der möglicherweise bestehenden Wettbewerbsverzerrung komme es nicht an, da eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu Lasten der Hochschule als Klägerin nicht möglich sei.

2. Entscheidung des BFH

Die Entscheidung des BFH vom 15.04.2010 (V R 10/09) knüpft an das Urteil des BFH vom 20.08.2009 (V R 70/05, BFH/NV 2009, S. 2077) an. In diesem hatte der BFH im Nachgang zu der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Salix vom 04.06.2009 (C-102/08, BFH/NV 2009, S. 1222) entschieden, dass die langfristige Überlassung von Vermögen nur dann als Tätigkeit behandelt werden darf, die der öffentlichen Hand im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt, wenn der Mitgliedstaat eine ausdrückliche Regelung im nationalen Gesetz getroffen hat. Da sich eine solche Regelung im nationalen Recht aber nicht findet, zählen nach dem BFH vermögensverwaltende Tätigkeiten zur unternehmerischen Sphäre der öffentlichen Hand. Diese Rechtsprechung hat der BFH nun bestätigt und weiter entwickelt.

Er stellt in diesem Zusammenhang nochmals fest, dass die Vorschrift des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG nach ständiger Rechtsprechung des Senats unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EG (heute: Art. 13 MwStSystRL) richtlinienkonform auszulegen sei. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang, dass das nationale Gesetz in § 2 Abs. 3 UStG auf das Körperschaftsteuerrecht in § 4 KStG verweist. Denn aufgrund der Verweisung gilt der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für das Körperschaftsteuerrecht. Dies hatte der BFH bereits mit Urteil vom 20.08.2009 (V R 30/06, BFH/NV 2009, S. 2080) festgestellt.

| Alle Beiträge sind nach bestem Wissen zusammengestellt |
| Eine Haftung für deren Inhalt kann jedoch nicht übernommen werden |

© 2010 küffner maunz langer zugmaier

Damit ist nach Auffassung des BFH auch die Vorschrift des § 4 KStG Bestandteil des Umsatzsteuerrechts, sodass die von § 4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts (kurz: jPdöR) umsatzsteuerrechtlich und damit anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind. In den weiteren Entscheidungsgründen arbeitet der BFH den Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit" heraus (so bereits Küffner, Umsatzsteuerliche Behandlung von jPdöR im Lichte der 6. EG-Richtlinie, München 2001, S. 65 ff.). Eine solche liege vor, wenn es sich um eine nachhaltige und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit handelt. Vor diesem Hintergrund kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass Tätigkeiten von jPdöR, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind. Dem Begriff der so genannten Vermögensverwaltung komme umsatzsteuerlich deshalb keine Bedeutung zu. Vielmehr stellen vermögensverwaltende Leistungen „wirtschaftliche" Tätigkeiten dar. Der BFH ist deshalb im konkreten Fall zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei der vermögensverwaltenden Tätigkeit der Gestattung der **Automatenaufstellung** um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung handelt. Die Hochschule sei insoweit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer tätig geworden, da sie auf privatrechtlicher Grundlage gehandelt hat.

Hinsichtlich der **Überlassung von Personal und Sachmitteln** ist die Hochschule hingegen auf Grundlage der Bestimmungen der HNtV-NW tätig geworden. Das Finanzgericht hat diesen Regelungen öffentlich-rechtlichen Charakter beigemessen. An diese Rechtsauslegung der landesrechtlichen Bestimmungen der HNtV-NW hat sich der BFH im Revisionsverfahren gebunden gefühlt. Vor diesem Hintergrund kam er deshalb zu dem Ergebnis, dass die Hochschule insoweit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig geworden ist. Er hat aber einschränkend hinzugefügt, dass bei der richtlinienkonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auch die Regelung in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie zu berücksichtigen ist. Danach gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch bei Ausübung einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt als steuerpflichtig, sofern mit der Tätigkeit größere Wettbewerbsverzerrungen einher gehen. Das Wettbewerbskriterium wird daher vom BFH als grundsätzliches Korrektiv verstanden. Jede Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt kann bei Bestehen größerer Wettbewerbsverzerrungen in eine unternehmerische Tätigkeit umschlagen. Interessanterweise zieht der BFH diesen Schluss im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung. Dem Argument der Klägerin, dass es sich hier nicht um einen Fall der richtlinienkonformen Auslegung, sondern um einen Fall der Anwendung des Rechtsinstituts der unmittelbaren Wirkung von EU-Recht handelt, ist er nicht gefolgt. Der BFH hat deshalb dem Finanzgericht mit auf den Weg gegeben, das Vorliegen von größeren Wettbewerbsverzerrungen zu prüfen. Das Finanzgericht hat der Frage nachzugehen, ob private Anbieter eine vergleichbare Leistung anbieten oder aber die Leistungen privater Anbieter nach dem nationalen Recht steuerfrei sind. Die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand kann für den Fall, dass die Leistungen privater Wettbewerber steuerfrei sind, nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

Hinsichtlich der Frage der umsatzsteuerlichen Einordnung der **Institutsüberlassung** an die Stadt ist der BFH zu dem Entschluss gekommen, dass die Hochschule mit dieser Tätigkeit nicht wirtschaftlich tätig wird, da die Überlassung nur gegen eine Überschussbeteiligung erfolgte. Wie bei einer nur im Rahmen einer allgemeinen Gewinnbeteiligung vergüteten Gesellschafterleistung fehlte der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt.

3. Auswirkungen auf die Praxis

Zunächst ist festzustellen, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich unternehmerisch im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art nach § 2 Abs. 3 UStG tätig werden, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage Leistungen gegenüber Dritten erbringen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sie sich den Sonderregelungen des öffentlichen Rechts bedienen. Selbst wenn sie aber im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen tätig werden, kann diese Tätigkeit in eine unternehmerische Tätigkeiten umschlagen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Der BFH hat seine Schlüsse im Wege der richtlinienkonformen Auslegung gezogen. Im Gegensatz zum Rechtsinstitut der unmittelbaren Anwendung von EU-Recht, kann die richtlinienkonforme Auslegung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen erfolgen (vgl. Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch,

§ 22, Rz. 71). Dies hat für die öffentliche Hand gravierende Konsequenzen. Denn nicht nur Finanzgerichte, sondern alle innerstaatlichen Stellen, also auch die Finanzbehörden, sind an EU-Recht gebunden. Das heißt: Die Finanzämter sind verpflichtet, die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG (auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen) richtlinienkonform auszulegen. Deshalb gilt: Vermögensverwaltende Tätigkeiten stellen zukünftig einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Herauszuheben ist darüber hinaus, dass jede Tätigkeit, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt, also im Rahmen von öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen erbracht wird, in eine unternehmerische Tätigkeit umschlagen kann. Nach Auffassung des BFH kommt es darauf an, ob private Anbieter eine vergleichbare Leistung anbieten. Sollten diese Leistungen der privaten Anbieter aber nach einer bestimmten Steuerbefreiungsvorschrift von der Umsatzsteuer befreit sein, so lägen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor.

Die Antwort, wann es sich um vergleichbare Tätigkeit handelt, bleibt der BFH schuldig. Diesbezüglich darf auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Isle of Wight* (C-288/07, UR 2008 S. 816 mit Anm. Küffner) verwiesen werden. Der EuGH ist in diesem Verfahren zu dem Schluss gekommen, dass auf die fragliche Tätigkeit abzustellen ist. Zwei Sichtweisen könnten vertreten werden: Wenn man das Besteuerungsprivileg der öffentlichen Hand in der Umsatzsteuer retten will, könnte man daran denken, eine vergleichbare Tätigkeit nur dann anzunehmen, wenn jPdöR die gleiche Tätigkeit gegenüber dem gleichen Leistungsempfänger erbringen können. Zu dieser Auffassung neigt wohl der für das Körperschaftsteuerrecht zuständige Senat des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 29.10.2008, I R 51/07, BStBl II 2009, 1022, vgl. dazu auch BMF v. 11.12.2009, BStBl I 2009, 1597). Dem in Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL niedergelegten Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit wird diese Auslegung nicht gerecht, wenn man auf den Durchschnittsverbraucher abstellt. Man darf gespannt sein, wie sich der BFH entscheiden wird.

Äußerst interessant sind auch die Ausführungen des BFH in Rz. 33 der Entscheidungsgründe. Der BFH gelangt hinsichtlich der **Institutsüberlassung** an die Stadt gegen „Überschussbeteiligung“ zu dem Ergebnis, dass es an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle. Er verweist insoweit auf sein Urteil vom 05.12.2007 (V R 60/05, BStBl. II 2009, 486). Anders als in diesem Verfahren bestand aber hier zwischen der Stadt und der Hochschule keine Verbindung im Sinne des Gesellschaftsrechts. Dies würde bedeuten, dass bei Vereinbarung einer gewinnabhängigen Vergütung stets ein Leistungsaustausch zu verneinen wäre. Insbesondere bei Gewährung von Zuschüssen, die u. U. als steuerbar eingestuft werden, könnte die Vereinbarung einer Fehlbedarfsfinanzierung zukünftig als goldener Ausweg gesehen werden.

Für die Praxis besteht nun auf jeden Fall Rechtsunsicherheit. Dies gilt zumindest für die Umsatzbesteuerung von jPdöR, wenn sie vermögensverwaltend tätig wird. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ändert sich zunächst nichts. Der Bereich der Vermögensverwaltung ist für Körperschaftsteuerzwecke weiterhin dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Gewinne im Bereich der Vermögensverwaltung unterliegen auch zukünftig nicht der Steuerpflicht. Deswegen wird es u. E. auch zu keiner Gesetzesänderung kommen, da das Thema politisch zu brisant ist. Man wird sich vielmehr auf den kleinsten gemeinsamen Nenner verständigen und über ein BMF-Schreiben den Bereich der Vermögensverwaltung für Umsatzsteuerzwecke dem Unternehmensbereich zuordnen, hoffentlich mit einer großzügigen Übergangsregelung für die Praxis.

Antwortfax: +49 (0) 89 / 217 50 12 - 99 oder per E-Mail an: office@kmlz.de

Bitte senden Sie mir den Umsatzsteuer-Newsletter regelmäßig kostenlos per E-Mail zu.

Firma: _____

Empfänger: _____

Position: _____

E-Mail: _____