

**OFD Niedersachsen vom 26.01.2011**  
**(S 7106 – 283 – St 22/St 171 - juris)**

**Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts; Konsequenzen der BFH-Urteile vom 20. August 2009 - V R 70/05 -und vom 15. April 2010 - VR 10/09 –.**

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) erbringt eine Vermietungsleistung nur dann als Unternehmerin, wenn sie im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) tätig ist (§ 2 Abs.3 UStG). Mithin handelt sie nicht als Unternehmerin, wenn die Vermietung nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen nicht als Betrieb gewerblicher Art, sondern als Vermögensverwaltung zu beurteilen ist.

Nach der o. g. Rechtsprechung des BFH kommt dem Begriff der Vermögensverwaltung bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Unternehmereigenschaft einer jPöR keine Bedeutung zu. Der BFH legt § 2 Abs. 3 UStG unter Beachtung vom Artikel 4 Abs. 5 6. EGRL (jetzt Artikel 13 MwStSystRL) aus. Eine Vermietungsleistung auf privatrechtlicher Grundlage führt zur Unternehmereigenschaft der jPdöR. Die Mitgliedstaaten können zwar bestimmte von der Umsatzsteuer befreite Tätigkeiten als nicht steuerbare Tätigkeit der jPdöR behandeln. Dies setzt jedoch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung voraus, die in Deutschland fehlt.

Die BFH-Urteile werden zurzeit nicht amtlich veröffentlicht. Eine Arbeitsgruppe prüft, welche Notwendigkeiten und Möglichkeiten bestehen, die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Rechtsprechung an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen.

Beruft sich eine jPdöR vor Veröffentlichung auf die BFH-Urteile, bitte ich dies nicht zu beanstanden. Das Berufungsrecht kann die jPdöR jedoch nur für ihr gesamtes Unternehmen einheitlich ausüben und nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze beschränken.

## **DIE SPEZIELLE KOMMENTIERUNG:**

### **I. Einführung**

Die Frage der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist in Deutschland seit längerer Zeit in der Diskussion. Der BFH hat hierzu in den Urteilen vom 20.08.2009 (V R 70/05 - BFH/NV 2009, 2077, betr. Unternehmereigenschaft einer Industriekammer und Handelskammer) und vom 15.04.2010 (V R 10/09 - BFH/NV 2010, 1574; Grube, jurisPR-SteuerR 35/2010 Anm. 6, betr. privatrechtliche Vermögensverwaltung - Gestattung der Automatenaufstellung - sowie öffentlich-rechtliche Überlassung von Personal und Sachmitteln als „Betrieb gewerblicher Art“ einer Universität) entschieden.

Nunmehr befasst sich eine aktuelle Verfügung der OFD Niedersachsen mit der Problematik und der Anwendung der beiden Urteile des BFH.

### **II. Gesetzeswortlaut und bisherige Verwaltungspraxis**

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 3 UStG sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art bzw. ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu behandeln. Die Norm verweist für die Definition des Betriebs gewerblicher Art auf § 1 Abs.1 Nr. 6 KStG und § 4 KStG.

Eine weitere Konkretisierung erfolgt in Abschn. 2.11 UStAE. Insbesondere findet sich dort die explizite Aussage, dass nur die Betriebe gewerblicher Art und land- und forstwirtschaftliche Betriebe unternehmerisch sein können und andere Leistungen, selbst wenn sie nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, nicht steuerbar bleiben (vgl. Abschn. 2.11 Abs. 2 Satz 3 und 4 UStAE). Eine Ausnahme gilt, wenn diese Behandlung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Die Verwaltungsmeinung ist insbesondere insoweit von Bedeutung, als das Körperschaftsteuerrecht bestimmte Umsatzgrenzen (Jahresumsatz von 130.000 Euro, vgl. Abschn. 6 Abs. 4 KStR, als Indiz für wirtschaftliche Selbstständigkeit, sowie Jahresumsatz von 30.678 Euro als Indiz für Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewicht) enthält, unterhalb derer regelmäßig kein Betrieb gewerblicher Art vorliegen soll.

### **III. Gemeinschaftsrecht**

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU sieht grundsätzlich vor, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige anzusehen sind, soweit sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden. Ausnahmen sollen gelten, wenn die Behandlung als

Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (vgl. Artikel 13 MwStSystRL). Schließlich sind die Mitgliedstaaten berechtigt, bestimmte Tätigkeiten dieser Einrichtungen, die eigentlich steuerbar wären, als nicht steuerbar zu behandeln. Dabei handelt es sich um originär steuerfreie Umsätze.

Weitere Regelungen enthält die Richtlinie nicht. Insbesondere sind keine Umsatzgrenzen vorgesehen, und es ist festzuhalten, dass aus Sicht des Gemeinschaftsrechts die Höhe eines Umsatzes für die Beurteilung von dessen Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit grundsätzlich keine Rolle spielt (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 20.06.1996 - C-155/94 - EuGHE 1996, I-4495 = UR 1996, 423 „Wellcome Trust“).

#### IV. Rechtsprechung von BFH und EuGH

Der EuGH hatte sich unter anderem in einer deutschen Vorlagefrage mit der Besteuerung der öffentlichen Hand auseinanderzusetzen. In der Rechtssache „SALIX“ (EuGH-Urteil vom 04.06.2009 - C-102/08 - EuGHE 2009, I-4629 = BFH/NV 2009, 1222) entschied der Gerichtshof für den Fall der Vermietung von Immobilien an eine Industrie- und Handelskammer (IHK), die das gemietete Gebäude teilweise entgeltlich weitervermietet hatte. Die deutsche Finanzverwaltung hatte die Vermietung durch die IHK wegen Nichtvorliegens eines Betriebs gewerblicher Art (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG) als nichtunternehmerische Betätigung angesehen (vgl. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG), da es sich um bloße Vermögensverwaltung handele. Der Europäische Gerichtshof hatte nicht explizit zu entscheiden, ob die Vermietung eine unternehmerische Betätigung darstellte. Er wurde jedoch befragt, ob die Behandlung der Vermietung von Gebäuden als Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt entsprechend Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie (nunmehr Artikel 13 MwStSystRL) eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erfordert. Dies bejahte der Gerichtshof, wobei er sich kritisch zur deutschen Regelung äußerte (vgl. vor allem Rn. 45 bis 50 der Entscheidung). Der BFH setzte diese Entscheidung um (BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 70/05 - BFH/NV 2009, 2077) und kam zu dem Ergebnis, dass die Vermietungstätigkeit der IHK einen steuerbaren Umsatz darstellte. Er begründet dies damit, dass die Vermietung auf privatrechtlicher Grundlage erfolgte und im Übrigen das deutsche Recht keine mit Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie vereinbarte ausdrückliche abweichende Regelung enthalte.

Bereits ein Jahr früher erging eine weitere bedeutsame EuGH-Entscheidung in der Rechtssache „Isle of Wight Council“ (EuGH-Urteil vom 16.09.2008 - C-288/07 - EuGHE 2008, I-7203 = IStR 2008, 734). Hier entschied der EuGH deutlich, dass eine Behandlung von Einrichtungen der öffentlichen Hand, die grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeiten ausüben, als insoweit nichtunternehmerisch (hoheitlich) voraussetzt, dass die fragliche Tätigkeit nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Ein weiteres Urteil des V. Senats des BFH erging im Jahr 2010 zu der Gestattung einer Automatenaufstellung gegen Entgelt durch eine Universität (BFH-Urteil vom 15.04.2010 - V R 10/09 - BFH/NV 2010, 1574; Grube, jurisPR-SteuerR 35/2010 Anm. 6). Der BFH legte § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG richtlinienkonform aus und kam zu dem Ergebnis, die entsprechende Aktivität stelle einen steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausch dar. Er stellte klar, dass Körperschaftsteuerliche Begriffe wie z.B. die Vermögensverwaltung für Zwecke des Umsatzsteuerrechts nicht relevant seien.

## V. Inhalt der OFD-Verfügung

Die Verfügung der OFD Niedersachsen enthält einen Hinweis, dass eine amtliche Veröffentlichung der der genannten BFH-Urteile aktuell nicht vorgesehen ist. Zurzeit prüfe eine Arbeitsgruppe, welcher Anpassungsbedarf und welche Optionen bestehen, um das nationale Umsatzsteuergesetz an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen.

Bis auf weiteres können juristische Personen des öffentlichen Rechts sich der Verfügung zufolge auf die BFH-Rechtsprechung berufen. Allerdings muss dies dann für alle Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts einheitlich geschehen.

## VI. Eigene Anmerkungen zu der OFD-Verfügung

Positiv ist festzuhalten, dass mit der OFD-Verfügung eine schriftliche Akzeptanz der genannten BFH-Rechtsprechung durch die Verwaltung erfolgt ist. Damit kann eine juristische Person des öffentlichen Rechts von der bisherigen Verwaltungsmeinung abweichen, ohne ein Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren führen zu müssen.

Als negativ ist hingegen zu werten, dass die Entscheidung für oder gegen die Anwendung der BFH-Rechtsprechung einheitlich für alle Tätigkeiten der juristischen Person geschehen soll. Dies kann in einzelnen Fällen eine praktische Umsetzung erschweren oder gar unmöglich machen. Man bedenke diesbezüglich die Tätigkeiten sehr weit reichender juristischer Personen des öffentlichen Rechts wie beispielsweise der Bundesländer. Hier müsste für alle - in Regel organisatorisch getrennt geführten - Betriebe gewerblicher Art und auch Tätigkeiten außerhalb derselben eine einheitliche Entscheidung getroffen werden.

## VII. Fazit

Aus Sicht des Gemeinschaftsrechts muss festgehalten werden, dass die deutsche Regelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand eine unzulässige Divergenz bildet und dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht. Dies gilt insbesondere für die Anknüpfung des Umsatzsteuerrechts an Definitionen nach dem Ertragsteuerrecht und hier vor allem die Anwendung von Umsatzgrenzen sowie die Qualifizierung bestimmter Tätigkeiten wie der langfristigen Vermietung als „Vermögensverwaltung“.

Es bleibt abzuwarten, in welcher Form ggf. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes erfolgen werden. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass diese Thematik zu den wenigen steuerlichen Punkten gehört, die im Koalitionsvertrag zwischen CDU und FDP unter dem Stichwort einer „Wettbewerbsgleichheit kommunaler und privater Anbieter“ explizit erwähnt werden. Für eine detailliertere Auseinandersetzung mit der Problematik sei auf den Beitrag von Sterzinger (DStR 2010, 2217) verwiesen.

### ► Link-Verknüpfung:

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=3756>

**Autor und Fundstelle:**

Steuerberater Robert **Prätzler** – **jurisPR-SteuerR** 17/2011 Anm. 2