



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

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.

Ansprechpartner:

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



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 Rechts-sache 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.



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 beigegeben. 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 Wettbewerbs-

gleichheit 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: _____