

Die Umsatzsteuer im Spannungsverhältnis zwischen EU-Recht und nationalem Recht

– Beispiele aus der neueren Rechtsprechung –

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**
Martin **Entsfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
I. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Überlassung von Werbeflächen auf Fahrzeugen (Werbemobilen) durch Kommunen	127
1 Übliche Vereinbarungen zwischen Werbefirma und Kommunen	127
2 Umsatzsteuerliche Beurteilung aus Sicht der Werbefirma	128
3 Steuerliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung	129
4 Beurteilung des streitigen Sachverhalts durch die Gerichte	129
4.1 Ausgangslage	129
4.2 Sprungklage beim Finanzgericht München	130
4.3 Revision beim Bundesfinanzhof	131
5 Folgen des Urteils für den Vorsteuerabzug aus ordnungsgemäßen Rechnungen	133
6 Kritik an der richtlinienkonformen Auslegung des BFH	133
7 Auswirkung des Urteils auf die Umsatzsteuerpflicht von Kommunen	136
8 Keine Verpflichtung der Kommune zum gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer	136
9 Widerspruch gegen den gesonderten Steuerausweis in Gutschriften	137

II. Sind juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihrer Körperschaftsteuerfreien Vermögensverwaltung umsatzsteuerliche Unternehmer?	138
1 Einleitung	138
2 Sphären der Körperschaften des öffentlichen Rechts	138
2.1 Hoheitsbereich	139
2.2 Vermögensverwaltung	139
2.3 Betriebe gewerblicher Art	139
3 Gesetzliche Regelungen	140
3.1 Unternehmereigenschaft nach deutschem Umsatzsteuerrecht	140
3.2 Europarechtliche Regelung	140
4 Entwicklung der Rechtsprechung	142
4.1 EuGH-Verfahren „Salix“	142
4.1.1 Sachverhalt	142
4.1.2 Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs	142
4.1.3 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs	143
4.1.4 Nachfolgeentscheidung des Bundesfinanzhofs	145
4.2 Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.04.2010	146
5 Ausblick	148
5.1 Keine Änderung bei der Körperschaftsteuer	148
5.2 Mögliche Gesetzesänderung	148
5.3 Auswirkungen	148
5.4 Handlungsempfehlungen	149
5.4.1 Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung	149
5.4.2 Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung in Verträgen	150
5.4.3 Vorsteuerabzug	150

I. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Überlassung von Werbeflächen auf Fahrzeugen (Werbemobilen) durch Kommunen

Die bereits seit vielen Jahren bei gemeinnützigen Einrichtungen eingesetzten Werbemobile erfreuen sich auch bei Kommunen immer größerer Beliebtheit. Als Werbemobile bezeichnet man Fahrzeuge, die durch die auf dem Fahrzeug angebrachte Werbung finanziert werden.

Mit Urteil vom 17.03.2010 (Az.: XI R 17/08, DStR 2010, 2234) entschied nun der Bundesfinanzhof (BFH), dass eine Werbefirma, die einer Kommune ein Werbemobil gegen Duldung von Werbung zur Verfügung stellt, zum Vorsteuerabzug aus einer Rechnung der Kommune mit gesondertem Steuerausweis berechtigt ist, auch wenn die Kommune durch die Überlassung der Werbeflächen an dem überwiegend im Hoheitsbereich eingesetzten Fahrzeug keinen Betrieb gewerblicher Art (BgA) gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) begründet.

Die Entscheidung steht im Widerspruch zur bisherigen Behandlung von im Hoheitsbereich eingesetzten Werbemobilen durch die Finanzverwaltung, insbesondere im Hinblick auf einen eventuellen Vorsteuerabzug der Werbefirma.

Das Urteil wirft nicht nur steuerliche, sondern auch zivilrechtliche Fragen auf. So ist z. B. unklar, ob die Kommune unter Hinweis auf die bestehende Gesetzeslage in § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in ihrer Rechnung an den Vertragspartner verweigern bzw. einem gesonderten Steuerausweis in einer ihr vom Vertragspartner erteilten Gutschrift widersprechen kann, ohne sich diesem gegenüber schadenersatzpflichtig zu machen.

1 Übliche Vereinbarungen zwischen Werbefirma und Kommunen

Die Vertragsverhandlungen bzw. Vertragsabschlüsse gestalten sich dabei im Regelfall wie folgt:

Die Werbefirma bietet Kommunen und gemeinnützigen Einrichtungen ein kostenloses Fahrzeug an, wenn diese der Werbefirma eine Liste ortsansässiger Gewerbebetriebe zur Verfügung stellt, die sich eventuell bereit erklären würden, mit ihren Werbeanzeigen auf dem Fahrzeug dieses zu finanzieren. Mitarbeiter der Werbefirma nehmen nach Übergabe der Liste Kontakt mit den Firmen auf und bieten diesen Werbeflächen auf dem Werbemobil an. Dabei werden sie in vielen Fällen von Repräsentanten der Kommunen unterstützt.

Sobald eine ausreichende Anzahl von Verträgen mit ortsansässigen Firmen zustande gekommen ist, erfolgt der endgültige Vertragsabschluss zwischen der Werbefirma und der Kommune (Laufzeit regelmäßig fünf Jahre) und diese erhält ein paar Wochen später das gewünschte Fahrzeug übereignet. Die Kommune hat dann lediglich die laufenden Kosten zu tragen (Steuer, Versicherung, Treibstoffe, Reparaturen etc.). Gleichzeitig ist sie verpflichtet, die Werbeaufschriften während der Vertragslaufzeit nicht zu entfernen und in ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. In einzelnen Verträgen verpflichten sich die Empfänger der Fahrzeuge zusätzlich zu einem „werbewirksamen Abstellen“ der Fahrzeuge (z. B. an stark frequentierten Plätzen), wenn diese gerade nicht anderweitig benötigt werden, oder zur Durchführung besonderer Werbefahrten. Über den Umfang zusätzlicher Fahrten liegen uns keine Kenntnisse vor.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung bzw. zu den umsatzsteuerlichen Folgen bei einem im Hoheitsbereich eingesetzten Fahrzeug enthält der Vertrag regelmäßig – bewusst oder unbewusst – keinen näheren Hinweis. Es findet sich in einer Vielzahl uns bekannter Verträge lediglich folgende Formulierung:

„Der Leistungsaustausch wird zwischen den Vertragspartnern per Gutschrift verrechnet.“

2 Umsatzsteuerliche Beurteilung aus Sicht der Werbefirma

Die Werbefirma erwirbt zunächst das Fahrzeug vom Kfz-Händler, zieht aus der Rechnung des Händlers die Vorsteuer ab und hat somit nur den Nettobetrag für das Fahrzeug aufzuwenden.

Die Weitergabe des Fahrzeugs an die Kommune erfolgt zwar „kostenlos“, d. h. es erfolgt keine Zahlung seitens der Kommune. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt jedoch ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG) vor, da sich die Kommune vertraglich bereit erklärt hat, über die Vertragslaufzeit von fünf Jahren die Werbung auf dem Fahrzeug zu dulden. Darin liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Gegenleistung der Gemeinde für den Erhalt des Fahrzeugs.

Es liegt somit sowohl aus zivilrechtlicher als auch aus umsatzsteuerlicher Sicht folgendes Tauschgeschäft vor:

Duldung der Werbung (und ggf. werbewirksames Abstellen)	gegen	Übereignung des Fahrzeugs
--	-------	---------------------------

Beträgt der Kaufpreis des Fahrzeugs z. B. netto 10.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer = brutto 11.900 €, ist die Weitergabe des Fahrzeugs an die Kommune gegen Duldung der Werbung umsatzsteuerlich so zu beurteilen, als hätte die Kommune der Werbefirma 11.900 € für die Übereignung des Fahrzeugs bezahlt und von dieser für die Duldung der Werbung und gegebenenfalls für das werbewirksame Abstellen des Fahrzeugs im Gegenzug ebenfalls eine Zahlung über 11.900 € erhalten.

Die Werbefirma hat daher bei Übergabe des Fahrzeugs eine Umsatzsteuer in Höhe von 1.900 € an das Finanzamt abzuführen.

Das Fahrzeug kostet die Werbefirma damit nicht wie bisher nach Abzug der Vorsteuer aus der Rechnung des Händlers nur netto 10.000 €, sondern nun brutto 11.900 €.

Anders wäre es, wenn die Firma ihrerseits aus der Gegenleistung der Gemeinde (Werbeleistung) zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Dann würde das Fahrzeug der Werbefirma „unterm Strich“ wiederum nur netto 10.000 € kosten.

Voraussetzung hierfür wäre – abgesehen von der Notwendigkeit einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des § 14 UStG – insbesondere, dass die Kommune ihre Leistung „Duldung der Werbung/Durchführung von Sonderfahrten“ im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erbringt.

3 Steuerliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich in den vergangenen Jahren mit mehreren Verfügungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von „kostenlos“ überlassenen Werbemobilen geäußert. Die jüngste Verfügung vor Ergehen des BFH-Urteils vom 17.03.2010 stammt von der OFD Karlsruhe (Verfügung vom 28.01.2009, Az.: S 7100/16). Sie ist nahezu inhaltsgleich mit der Verfügung der OFD Frankfurt vom 26.08.2008, Az.: S 7119 A – 5 – St 110 (abgedruckt in StEd 2008, 652, UR 2008, 938).

Die OFD Karlsruhe kommt dabei zu folgender Beurteilung:

„Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) kann ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet werden, wenn diese aktiv an der Werbemaßnahme mitwirken und somit eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung der Einnahmen ausüben (§ 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG).

Der Betrieb des Werbemobils führt jedoch nur dann zu einem BgA, wenn diese Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich heraushebt und von einigem Gewicht ist (R 6 Abs. 5 KStR).

Für die Beurteilung der Umsatzgrenzen nach R 6 Abs. 4 und 5 KStR ist das einmalig empfangene Entgelt (Wert des Fahrzeugs) auf die Laufzeit der Werbeleistung zu verteilen, da die wirtschaftliche Tätigkeit ‚Werbeleistung‘ über die gesamte Laufzeit erbracht wird.“

Kommunen, die Werbemobile im Hoheitsbereich einsetzen, begründen damit nur dann einen Betrieb gewerblicher Art und eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit, wenn die dem Wert des überlassenen Fahrzeugs entsprechenden Werbeeinnahmen verteilt auf die Laufzeit der Verträge die Grenze von jährlich 30.678 € überschreiten. Bei nur einem oder wenigen Werbemobilen ist dies nicht der Fall. Die Kommunen haben daher in diesen Fällen für die von ihnen erbrachten Werbeleistungen keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Unproblematisch sind die Fälle, in denen Werbemobile in einem Betrieb gewerblicher Art der Kommune (z. B. Wasserwerk) eingesetzt werden. In diesen Fällen unterliegen die dem Fahrzeugwert entsprechenden Werbeeinnahmen der Umsatzsteuer. Erzielt der BgA ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Leistungen, ist dieser in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Fahrzeugs berechtigt. In einem BgA eingesetzte Werbemobile sind jedoch eher die Ausnahme.

4 Beurteilung des streitigen Sachverhalts durch die Gerichte

4.1 Ausgangslage

In dem vom BFH mit Urteil vom 17.03.2010 entschiedenen Streitfall hatte das für die Werbefirma zuständige Finanzamt der Firma den Vorsteuerabzug aus der vom Vertragspartner (Kommune) erteilten Rechnung mit gesondertem Steuerausweis nicht anerkannt. Die Abrechnung über die Werbeleistung erfolgte in dem Streitfall nicht mittels Gutschrift, sondern auf Basis einer von der Gemeinde erstellten Rechnung an die Klägerin mit gesondertem Umsatzsteuer ausweis in Höhe von netto 9.810 € zzgl. – im Streitjahr 2006 – 16 % Umsatzsteuer in Höhe von 1.569,60 €.

Weshalb die Kommune trotz überwiegendem Einsatz des Fahrzeugs im Hoheitsbereich (Bauhof) entgegen der in verschiedenen Verfügungen geäußerten Auffassung mehrerer Oberfinanzdirektionen eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilte, lässt sich dem veröffentlichten Sachverhalt nicht entnehmen. Möglicherweise war dies vertraglich so vereinbart. Dies ist jedoch zumindest für die steuerliche Beurteilung nicht weiter von Bedeutung.

4.2 Sprungklage beim Finanzgericht München

Gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs erhob die Firma Klage vor dem Finanzgericht München. Dieses gab der Klage mit Urteil vom 30.01.2008 (Az.: 14 K 161/07, DStR 2008, 1077) statt und entschied:

„1. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist im Lichte des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie dahin auszulegen, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine wirtschaftliche Tätigkeit ausführt, wenn sie in eigenem Namen gegen Entgelt Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt und dabei auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt.

2. Die Verwaltungsauffassung, wonach die Unternehmereigenschaft vom Erreichen der Körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art abhängt, ist überholt.“

In den Urteilsgründen führt das Finanzgericht unter anderem aus:

„Die Marktgemeinde erbringt mit dem Einsatz des Werbemobils im Straßenverkehr während der fünfjährigen Nutzungsüberlassung (Dauerleistung) eine sonstige Leistung, nämlich Werbeleistungen, die sie als Unternehmerin im Rahmen ihres Unternehmens im Inland ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG).

Die Marktgemeinde ist insoweit Unternehmer bzw. Steuerpflichtiger im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG bzw. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, weil sie mit dem dauerhaften Einsatz der Werbemobile selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist.

...

Vorliegend steht dem Vorsteuerabzug der Klägerin auch nicht entgegen, dass der Leistende, die Marktgemeinde, eine juristische Person des öffentlichen Rechts, nach deutschem Recht nur unter bestimmten Voraussetzungen unternehmerisch tätig werden kann. Bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts umfasst das Unternehmen nämlich nicht die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, was an sich aus der Definition des Unternehmensbegriffs in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG hervorgehen würde. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG vielmehr nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig.

Wann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist nach dem Klammerzusatz zu § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nach Maßgabe des Körperschaftsteuergesetzes zu bestimmen. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG sind Betriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 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.

Das Erbringen von Werbeleistungen erfüllt - isoliert für sich gesehen - die Voraussetzungen nicht, die die Finanzverwaltung in ständiger Verwaltungspraxis für einen Betrieb gewerblicher Art verlangt (vgl. R 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 4 Körperschaftsteuerrichtlinien - KStR -). Die Marktgemeinde ist insoweit zwar nachhaltig wirtschaftlich zur Erzielung von Einnahmen tätig, sie erreicht aber nicht die Umsatzgrenze von 30.678 EUR, die die KStR für das ‚wirtschaftliche Herausheben‘ voraussetzt.

Der Senat hält diese Verwaltungsauffassung für überholt, weil sie dem Gemeinschaftsrecht widerspricht ... Denn Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRI) legt fest, dass u.a. Einrichtungen des öffentlichen Rechts lediglich dann nicht als Steuerpflichtige gelten, 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.

Aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften ... ist § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG im Lichte des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts führt demnach eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, wenn sie in eigenem Namen gegen Entgelt Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt und dabei auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt (Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

Dies ist vorliegend unstreitig der Fall, weil sich die Marktgemeinde mit der Erbringung von Werbeleistungen durch das von ihr erworbene Fahrzeug auf privatrechtlicher Grundlage bewegt und unstreitig den Bereich ihres Tätigwerdens als Gemeinde verlassen hat. Der Vorsteuerabzug der Klägerin aus der Rechnung der Marktgemeinde kann ihr folglich nicht mit dem Argument verwehrt bleiben, dass die Marktgemeinde die in den UStR für Betriebe gewerblicher Art vorgegebene Umsatzgrenze von 30.678 EUR nicht erreicht hat, da es unter dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts auf eine derartige Grenze nicht ankommt, wenn die Einrichtung des öffentlichen Rechts als Leistender auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird und alle anderen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Der für August 2006 geltend gemachte Vorsteuerbetrag der Klägerin ist daher in vollem Umfang anzuerkennen.“

4.3 Revision beim Bundesfinanzhof

Die vom unterlegenen Finanzamt eingelegte Revision wies der BFH mit Entscheidung vom 17.03.2010 (Az.: XI R 17/08, a. a. O.) als unbegründet zurück. Der Tenor des Urteils lautet:

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

Der BFH übernahm dabei weitgehend die Sichtweise der Vorinstanz. Den Urteilsgründen ist zu entnehmen:

„Mit der Verwendung des Werbemobils im Straßenverkehr für die Dauer von 5 Jahren erbringt die Gemeinde nachhaltig eine sonstige Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 16.4.2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909), nämlich eine Werbeleistung (vgl. § 3a Abs. 4 Nr. 2 UStG) ...

Mit dem Einsatz des Werbemobils ist die Gemeinde insoweit auch als Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG bzw. Steuerpflichtige i.S. des Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG tätig geworden ...

§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen ... Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt:

„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.’

Danach sind juristische Personen des öffentlichen Rechts Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG, wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringen ...

Dies ist hier der Fall. Die Gemeinde erbringt die - entgeltlichen - Werbeleistungen auf der Grundlage des mit der Klägerin abgeschlossenen zivilrechtlichen Vertrages und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen.

Zwar stehen die Fahrten im Zusammenhang mit dem Einsatz des Fahrzeugs für gemeindliche - möglicherweise hoheitliche - Zwecke. Hierauf kommt es aber nach der Rechtsprechung des EuGH nicht an (EuGH-Urteile vom 17.10.1989 Rs. C-231/87 und C-129/88 - Comune di Carpaneto Piacentino u.a. -, Slg. 1989, 3233, UR 1991, 77, Randnr. 13, und vom 12.9.2000 Rs. C-276/97 - Kommission/Frankreich -, Slg. 2000, I-6251, IStR 2000, 620, Randnr. 33). Außerdem haben die entgeltlichen Werbeleistungen auch nichts mit der öffentlichen Aufgabenstellung der Gemeinde bzw. des Bauhofs zu tun. Es ist auch unerheblich, ob die Gemeinde mit dem Werbemobil zusätzliche, nicht durch den Gemeindebetrieb veranlasste Fahrten unternommen hat oder das Fahrzeug anderweitig besonders werbewirksam eingesetzt hat.

Im Übrigen hat die Gemeinde mit ihrem Anschreiben an potentielle Werbekunden, die sie auf die Möglichkeit des Werbemobils hingewiesen hat, und mit ihrer Teilnahme an der werbewirksam angekündigten Fahrzeugübergabe weitere Werbeleistungen zugunsten der Klägerin - auf privatrechtlicher Grundlage - erbracht.

Nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG kommt es für die Frage, ob die Gemeinde in Bezug auf ihre Werbeleistungen als Steuerpflichtige (bzw. Unternehmerin i.S. des UStG) tätig geworden ist, entgegen der Auffassung des FA und im Gegensatz zu § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG (vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391) nicht darauf an, ob die ausgeübte Tätigkeit oder erbrachte Leistung von einer eigenständigen Einrichtung ausgeführt wird. Die Richtlinie stellt in Art. 4 Abs. 5 vielmehr ausschließlich auf die jeweils ausgeübte Tätigkeit oder erbrachte Leistung als solche ab.

Entgegen der Auffassung des FA kann der Gemeinde die Unternehmereigenschaft nicht mit der Begründung versagt werden, die von ihr erzielten Werbeumsätze seien zu gering.

Die im Rahmen der privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit erzielten Einnahmen der Gemeinde unterliegen bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung den gleichen umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen wie die Umsätze anderer Unternehmen auch. Danach kommt es für die Unternehmereigenschaft - auch einer juristischen Person des öffentlichen Rechts - nicht darauf an, ob sich ihre wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb ihrer Gesamtbetätigung ‚wirtschaftlich‘ heraushebt und bestimmte Umsatzgrenzen überschreitet. Der Wortlaut des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG gibt keinen Hinweis auf derartige Grenzen. Bereits mit dem BFH-Urteil vom 25.10.1989 V R 111/85 (BStBl II 1990, 868), hat der BFH - unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 11.1.1979 V R 26/74 (BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746) - festgestellt, dass Gewinn- oder Umsatzgrenzen keine geeigneten, allein maßgeblichen Kriterien zur Bestimmung der Steuerpflicht einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 3 UStG 1967 sind ... Entgegen der Auffassung des FA kann der Klägerin - und der Gemeinde - somit nicht entgegengehalten werden, die von der Gemeinde erzielten Umsätze erreichten nicht die in Abschn. 23 Abs. 4 UStR aufgeführten und aus den Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 (KStR) übernommenen Umsatzgrenzen.“

5 Folgen des Urteils für den Vorsteuerabzug aus ordnungsgemäßen Rechnungen

Werbefirmen können nach Auffassung des BFH bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG Umsatzsteuerbeträge aus ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des § 14 UStG auch dann als Vorsteuern abziehen, wenn es sich dabei um eine Werbeleistung einer Kommune handelt, die diese mittels Einsatz eines Werbemobils erbringt. Dabei ist es unerheblich, ob das Werbemobil überwiegend oder ausschließlich im Hoheitsbereich eingesetzt wird und ob die Höhe der jährlichen Werbeleistungen die Grenze von 30.678 € erreicht und damit ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird.

6 Kritik an der richtlinienkonformen Auslegung des BFH

Im Ergebnis ist der Entscheidung des BFH zwar zuzustimmen, da die Gemeinde im Urteilsfall „freiwillig“ eine Rechnung mit Steuerausweis erteilt hatte.

Nicht uneingeschränkt kann dem BFH jedoch in den Entscheidungsgründen gefolgt werden – zumindest aus Sicht der Kommunen –, wenn der BFH darlegt, dass bei einer richtlinienkonformen Auslegung der nationalen Regelung des § 2 Abs. 3 UStG die Unternehmereigenschaft der Körperschaft des öffentlichen Rechts stets gegeben sei, mag die Werbeleistung auch noch so verschwindend gering sein. Denn bei einem einzigen Werbefahrzeug mit einem Wert von z. B. 11.900 € brutto und einer Vertragslaufzeit von fünf Jahren liegt der jährliche Nettoumsatz aus der Werbeleistung bei lediglich 2.000 €.

Im Streitfall lautet die entscheidende Fragestellung:

Verstößt § 2 Abs. 3 UStG gegen Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG oder ist eine richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG möglich?

Unstreitig stellt das Erbringen einer Werbeleistung eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG dar. Fraglich war im Streitfall aber, ob eine Kommune damit gleichzeitig

die Voraussetzungen eines BgA erfüllt. Denn eine Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts muss neben den allgemein für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft geforderten Kriterien auch die Anforderungen des § 2 Abs. 3 UStG erfüllen. Diese Vorschrift schränkt die Unternehmereigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ein.

§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG lautet:

„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“

Der BgA ist in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG wie folgt definiert:

„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.“

Es wäre nun zu erwarten gewesen, dass der BFH sich mit der Frage beschäftigt:

Hebt sich eine Werbetätigkeit aus „der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraus“, wenn eine Kommune nur ein einziges Werbefahrzeug besitzt, das sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich im Hoheitsbereich einsetzt?

Die Finanzverwaltung vertritt hierzu in R 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 der Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) die Auffassung:

*„In der Tatsache, dass der Jahresumsatz i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG **30 678 Euro** nachhaltig übersteigt, ist ein **wichtiger Anhaltspunkt dafür** zu sehen, dass die Tätigkeit **von einigem wirtschaftlichen Gewicht** ist. In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt.“*

An die Körperschaftsteuerrichtlinien ist der BFH nicht gebunden, aber an den Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 1 KStG. Dieser fordert unstreitig eine wirtschaftliche Tätigkeit **von einigem Gewicht**.

Es lässt sich nun trefflich darüber streiten, wann diese Gewichtigkeit vorliegt.

Ist dies erst dann der Fall, wenn die von der Finanzverwaltung in den KStR festgelegte Umsatzgrenze von 30.678 € überschritten ist, oder wie im Streitfall vom Revisionskläger vorgetragen, wenn die so genannte Kleinunternehmergrenze des § 19 Abs. 1 UStG überschritten wurde? Beide Grenzen hielt der BFH jedoch für unmaßgeblich und stellte fest:

*„... Danach kommt es für die Unternehmereigenschaft - auch einer juristischen Person des öffentlichen Rechts - **nicht darauf an, ob sich ihre wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb ihrer Gesamtbetätigung ‚wirtschaftlich‘ heraushebt und bestimmte Umsatzgrenzen überschreitet. Der Wortlaut des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG gibt keinen Hinweis auf derartige Grenzen.“***

Der BFH musste somit auf die Frage, ab welcher Größenordnung die Einnahmen das erforderliche Gewicht haben, aus seiner Sicht nicht eingehen. Denn aufgrund des Wortlauts des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG, der keinen Hinweis auf derartige Grenzen gibt, kommt es nach Auffassung des BFH bei der Prüfung der Unternehmereigenschaft überhaupt nicht darauf an, ob die fragliche Tätigkeit sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung „**wirtschaftlich**“ heraushebt und bestimmte Umsatzgrenzen überschreitet.

Zu einem solchen Ergebnis konnte der BFH aber nur gelangen, wenn er § 2 Abs. 3 UStG dahingehend auslegte, dass der Verweis im Umsatzsteuerrecht auf § 4 Abs. 1 KStG insoweit unmaßgeblich sei, als das Körperschaftsteuerrecht eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht fordere. Eine solche Einschränkung des Verweises widerspricht dem klaren Wortlaut von § 2 Abs. 3 UStG und dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers und ist damit unseres Erachtens abzulehnen. Denn der BFH kommt hierdurch – und dies ist letztendlich der Kritikpunkt an seiner Entscheidung – nicht zum Ergebnis, dass die Regelung in § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 KStG gegen Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG verstoße, sondern dazu, dass eine richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG geboten sei.

Mit dem generellen Bejahen der Unternehmereigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bei der Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten – unabhängig von deren wirtschaftlichem Gewicht – greift der BFH de facto in die Gesetzgebung ein. Auch wenn der BFH damit auf einer Linie mit dem Bundesrechnungshof liegt, der in seinem Gutachten vom 02.11.2004 unmissverständlich Kritik an der „Sonderregelung des § 2 Abs. 3 UStG“ äußerte, schießt der BFH unseres Erachtens mit dieser richtlinienkonformen Auslegung über das Ziel hinaus.

Dies gilt ungeachtet dessen, dass die Entscheidung, der Werbefirma den Vorsteuerabzug zu gewähren, richtig war. Die Gemeinde hat sich letztendlich durch den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer – bewusst oder unbewusst – auf die europarechtliche Regelung berufen. Ebenso wenig steht die Entscheidung, den Vorsteuerabzug zuzulassen, in Widerspruch zur gängigen Verwaltungspraxis hinsichtlich der Anwendung der in R 6 Abs. 5 KStR niedergelegten Umsatzgrenze von 30.678 €. Denn die Körperschaft des öffentlichen Rechts kann gemäß R 6 Abs. 5 Sätze 4 und 5 KStR auf die Anwendung der Umsatzgrenze verzichten.

„Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 30 678 Euro im Einzelfall nicht erreicht, ist ein Betrieb gewerblicher Art nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.“

Allerdings kann sich nach herrschender Auffassung bei Unterschreiten der Umsatzgrenze nur die Kommune auf das Vorliegen eines BgA berufen, nicht aber die Finanzverwaltung.

Der freiwillige Umsatzsteuerausweis der Gemeinde war also im Streitfall möglich, sodass dem Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nichts im Wege stand. Andernfalls hätte dies zum Ergebnis geführt, dass der Fiskus die ausgewiesene Umsatzsteuer unter Hinweis auf § 14 c UStG wegen ungerechtfertigtem Steuerausweis durch die Gemeinde zwar einerseits hätte vereinnahmen können, ohne andererseits dem Werbeunternehmen den Vorsteuerabzug zu gewähren. Ob der nunmehr gewährte Vorsteuerabzug auf einen Verstoß von § 2 Abs. 3 UStG gegen Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG zurückzuführen ist oder erst durch eine richtlinienkonforme Auslegung ermöglicht wurde, dürfte dem Werbeunternehmen letztendlich gleichgültig sein.

7 Auswirkung des Urteils auf die Umsatzsteuerpflicht von Kommunen

Fraglich ist, ob diese Entscheidung ausschließlich Auswirkung auf den Vorsteuerabzug der Werbefirma oder auch auf die Umsatzsteuerpflicht der Kommune hat, selbst wenn diese keine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ausgegeben hätte und die Einnahmen aus der Werbeleistung die Umsatzgrenze von jährlich 30.678 € nicht überschritten wären.

Folgt man der Begründung des BFH, wonach die richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Regelung des § 2 Abs. 3 UStG unabhängig von der Umsatzgröße der Werbeleistung und des Bestehens eines BgA nach Körperschaftsteuerrecht stets zur Unternehmereigenschaft der Körperschaft des öffentlichen Rechts führt, hätten sämtliche Kommunen, die ein Werbefahrzeug im Hoheitsbereich einsetzen, ohne die Werbeleistung bisher der Umsatzsteuer zu unterwerfen, mit entsprechenden Steuernachforderungen zu rechnen.

Lässt sich eine richtlinienkonforme Auslegung hingegen nicht überzeugend darstellen, sodass durch die nationale Regelung des § 2 Abs. 3 UStG „lediglich“ ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG vorliegt, können sich die betroffenen Kommunen bis zu einer eventuellen Änderung der Gesetzesnorm auf die günstigere nationale Regelung des § 2 Abs. 3 UStG berufen. Denn im Gegensatz zur richtlinienkonformen Auslegung einer innerstaatlichen Regelung kann die Finanzbehörde für den Fall, dass ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuer-richtlinie vorliegt, dies nur zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigen, da nur der Steuerpflichtige selbst sich auf eine für ihn günstigere europarechtliche Regelung berufen kann. Eine Berücksichtigung eines solchen Verstoßes zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist nicht möglich; das Finanzamt ist an die bestehende nationale Regelung gebunden.

Es steht dem Gesetzgeber aber frei, diese Ungleichbehandlung durch entsprechende Gesetzesänderung – die nicht zuletzt auch durch die Salix-Rechtsprechung (EuGH, Urteil vom 04.06.2009, siehe auch Abschnitt II. 4.1) geboten erscheint – zu beenden. Viele Klageverfahren könnten dadurch vermieden werden. Auch das wäre ein Beitrag zum Bürokratieabbau.

8 Keine Verpflichtung der Kommune zum gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer

Da unseres Erachtens eine richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG nicht möglich ist und sich die Kommunen weiterhin auf die für sie günstigere Regelung des § 2 Abs. 3 UStG berufen können, erbringen sie durch die Duldung von Werbung auf einem im Hoheitsbereich eingesetzten Fahrzeug keine Leistungen aus einem Unternehmen heraus. Daher besteht für die Kommune keine Verpflichtung, dem Leistungsempfänger gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG eine Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG zu erteilen. Aus Sicht der Werbefirma besteht somit kein Anspruch gegenüber der Kommune auf eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis. Etwas anderes würde gegebenenfalls gelten, wenn sich die Kommune vertraglich ausdrücklich zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer verpflichtet hätte. Aber auch hier wäre nochmals zu unterscheiden:

- a) Die Kommune hat sich zum Ausweis der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer verpflichtet.
- b) Die Kommune hat sich zum Ausweis einer Umsatzsteuer in Höhe des gültigen Regelsteuersatzes verpflichtet.

Für den Fall a) gilt:

Die gesetzliche Umsatzsteuer beträgt gemäß § 2 Abs. 3 UStG mangels unternehmerischer Tätigkeit 0 %.

Für den Fall b) gilt:

Hat sich die Kommune vertraglich zum Ausweis der Umsatzsteuer in Höhe des gültigen Regelsteuersatzes verpflichtet, hat sie dem Vertragspartner in einer Rechnung gemäß § 14 Abs. 4 UStG eine Umsatzsteuer in Höhe von derzeit 19 % gesondert auszuweisen und an das Finanzamt abzuführen. Derartige Vertragsregelungen sind uns jedoch bisher nicht bekannt geworden.

9 Widerspruch gegen den gesonderten Steuerausweis in Gutschriften

In vielen Verträgen zwischen der Werbefirma und der Kommune findet sich folgende Regelung:

„Der Leistungsaustausch wird zwischen den Vertragspartnern per Gutschrift verrechnet.“

Eine solche Vereinbarung berechtigt den Leistungsempfänger (Werbefirma) zur Abrechnung der von der Kommune erbrachten Leistung per Gutschrift. Der Leistungsempfänger muss nicht auf die Rechnung der Kommune „warten“.

Eine solche Vereinbarung regelt allerdings nur, wer von den beiden Vertragspartnern abrechnet, d. h. ob per Rechnung (durch die Kommune) oder per Gutschrift (durch die Werbefirma) abgerechnet wird. Daraus ergibt sich aber nicht, dass der Gutschriftsaussteller (Werbefirma) auch zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer berechtigt ist. Denn aus der Vorschrift des § 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG ergibt sich eine solche Berechtigung für den Leistungsempfänger nicht.

Als Rechnung ist dabei eine solche im Sinne des UStG zu verstehen, also ein Beleg mit allen Bestandteilen im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG inkl. gesondertem Steuerausweis.

Im vorliegenden Fall scheidet die Anwendung des § 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG daran, dass die leistende Kommune aus ihrer Sicht unter Berufung auf § 2 Abs. 3 UStG keine Leistung aus dem Unternehmensbereich erbringt. Deshalb ist sie berechtigt, einem gesonderten Steuerausweis in einer Gutschrift durch die Werbefirma zu widersprechen.

Ergebnis:

Ergibt sich für die Kommune weder eine vertragliche noch eine steuerliche Verpflichtung zum gesonderten Ausweis einer Umsatzsteuer auf die erbrachte Werbeleistung in einer Rechnung, ist es der Kommune nicht verwehrt, dem Steuerausweis in einer ihr erteilten Gutschrift zu widersprechen.

Widerspricht die Kommune einem gesonderten Ausweis nicht, ist die ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

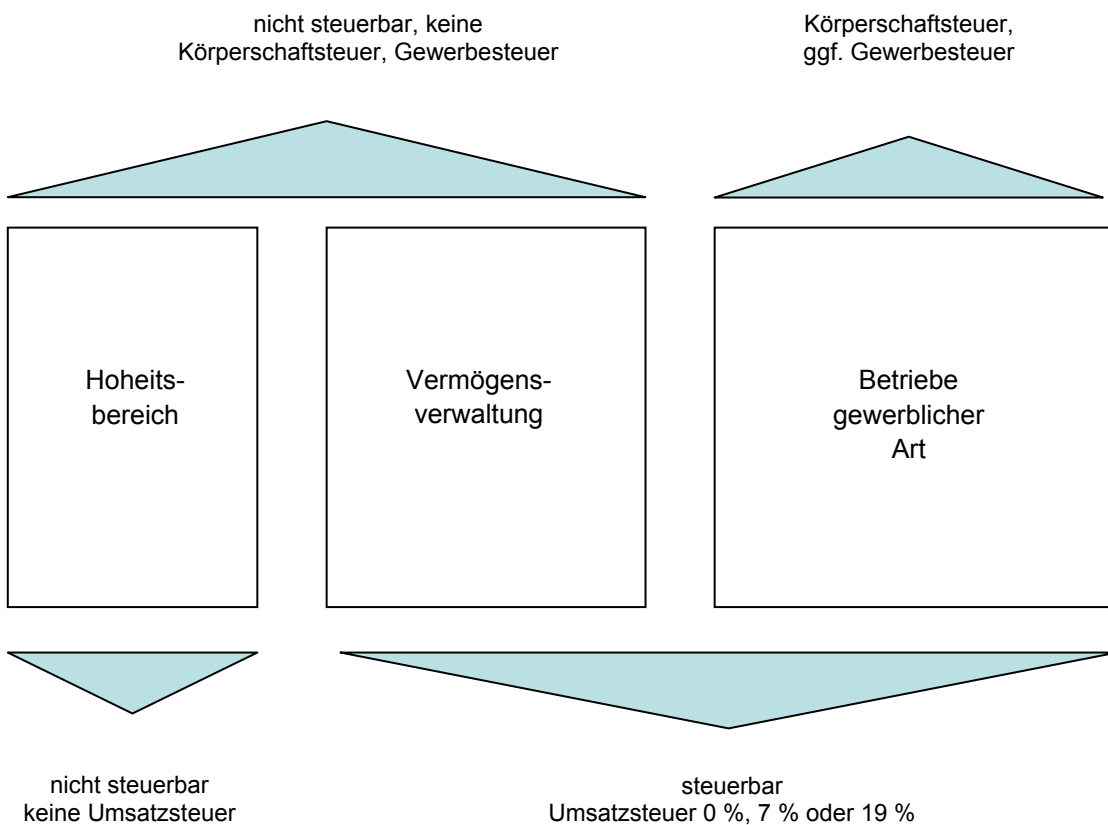
II. Sind juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihrer körperschaftsteuerfreien Vermögensverwaltung umsatzsteuerliche Unternehmer?

1 Einleitung

Nach bisheriger nationaler Regelung im Umsatzsteuergesetz ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art und ihren land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben Unternehmer im Umsatzsteuerrecht. Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs¹ (EuGH) könnte hier ein Umdenken erforderlich werden, da nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs für eine Zuordnung der Vermögensverwaltung zum Hoheitsbereich eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erforderlich ist. Diese liegt nicht vor. Das hat unter anderem zur Folge, dass sich die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs – insbesondere bei Vermietungen an private Unternehmer – eröffnet.

2 Sphären der Körperschaften des öffentlichen Rechts

Körperschaftsteuer- und umsatzsteuerrechtlich lassen sich die Unternehmensbereiche wie folgt darstellen:



¹ vgl. Urteil vom 04.06.2009, Rs. C-102/08, Salix, DStR 2009, 1196

2.1 Hoheitsbereich

In den Hoheitsbereich fallen Tätigkeiten, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentlich und vorbehalten sind (= hoheitliche Tätigkeit). Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher und behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Zwangs- und Monopolrechte reichen jedoch für die Annahme eines Hoheitsbetriebs für sich allein nicht aus (z. B. Anschluss- und Benutzungszwang).

Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach nicht wesentlich von der Tätigkeit eines privaten Unternehmens unterscheidet.

2.2 Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, z. B. wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 der Abgabenordnung – AO). Darunter fällt z. B. die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken. Diese ist auch dann bloße Vermögensverwaltung, wenn der vermietete Grundbesitz sehr umfangreich ist, der Verkehr mit vielen Mietparteien eine erhebliche Verwaltungsarbeit erfordert oder die vermieteten Räume gewerblichen Zwecken des Mieters dienen. Die Errichtung von Häusern durch eine Gemeinde zum Zweck späterer Vermietung, auch wenn das in größerem Umfang geschieht, ist Vermögensverwaltung. Werden Grundstücke oder Grundstücksteile jedoch von einem Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde vermietet, wäre auch hinsichtlich dieser Vermietung eine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben.

2.3 Betriebe gewerblicher Art

Ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt (§ 4 Abs. 1 KStG). Die Absicht Gewinn zu erzielen und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Damit sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben. Die verschiedenen Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sind für sich zu beurteilen. Lässt sich eine Tätigkeit nicht klar dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen (vgl. R 6 Abs. 3 KStR).

Die Tätigkeit muss von einigem Gewicht sein. Dabei ist in der Tatsache, dass der Jahresumsatz 30.678 € nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit wirtschaftlich bedeutend ist. Andernfalls ist ein Betrieb gewerblicher Art nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe vorliegen. Dies ist insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmern in Wettbewerb tritt (vgl. R 6 Abs. 5 KStR).

3 Gesetzliche Regelungen

3.1 Unternehmereigenschaft nach deutschem Umsatzsteuerrecht

Rechtsgrundlage für die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist § 2 Abs. 3 UStG. Satz 1 dieser Vorschrift lautet:

„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“

Diese Vorschrift nimmt Bezug auf die Regelungen des Körperschaftsteuerrechts und dem dort kodifizierten „Betrieb gewerblicher Art“.

§ 4 Abs. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes lauten:

„(1) ¹Betriebe 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. ²Die 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) ¹Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). ²Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.“

Die Sonderfälle des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG können im Rahmen dieser Abhandlung außer Betracht bleiben.

3.2 Europarechtliche Regelung

Die Steuerpflicht der Körperschaften des öffentlichen Rechts ergibt sich aus Art. 13 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie² (MwStSystRL):

„(1) ¹Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

² Richtlinie 2006/112/EG. Zur Bedeutung des EU-Rechts im Bereich der Umsatzsteuer vgl. auch Löblein/Pentenrieder, Die Mehrwertsteuer der Gemeinden und ihrer Betriebe, Teil I, Rz. 4 ff.

²Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

³Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 oder den Artikeln 380 bis 390b von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

Im Anhang I der MwStSystRL sind folgende Tätigkeiten aufgeführt:

- „1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafen- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;
7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
9. Lagerhaltung;
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
11. Tätigkeiten der Reisebüros;
12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;
13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe q steuerbefreit sind.“

Art. 13 der MwStSystRL entspricht inhaltlich der Vorgängervorschrift des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie³.

³ Richtlinie 77/388/EWG

4 Entwicklung der Rechtsprechung

4.1 EuGH-Verfahren „Salix“

4.1.1 Sachverhalt

Im Jahr 2005 schloss die Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (kurz: Salix) einen „Immobilien-Leasingvertrag“ mit der Industrie- und Handelskammer Offenbach (nachfolgend: IHK), einer Einrichtung des öffentlichen Rechts. Darin verpflichtete sie sich, der IHK ein noch zu errichtendes Verwaltungsgebäude mit Tiefgarage für 27 Jahre zur Miete zu überlassen. Die IHK nutzte einen Teil der Büroräume für eigene Zwecke und vermietete den Rest an umsatzsteuerpflichtige Dritte langfristig weiter. In Bezug auf die Tiefgarage behielt sich die IHK ebenfalls einen Teil der Stellplätze zur eigenen Nutzung vor, einen anderen Teil vermietete sie langfristig an die Mieter der Büroflächen weiter. Die restlichen Stellplätze stellte sie kurzfristig und gegen Entgelt Fremdparkern zur Verfügung.

Um die im Rahmen der Errichtung des Gebäudes entrichteten Vorsteuern, die auf den von der IHK weitervermieteten Teil des Gebäudes entfielen, in Abzug bringen zu können, verzichtete Salix gemäß § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei Salix lehnte der Prüfer den Vorsteuerabzug für den langfristig weitervermieteten Teil des Gebäudes mit der Begründung ab, dass die IHK durch die Weitervermietung nicht im Sinne von § 9 Abs. 1 UStG „unternehmerisch“ tätig geworden sei. Hierzu stellte der Prüfer fest, nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG könnten juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen eines „Betriebs gewerblicher Art“ unternehmerisch tätig sein. Aus diesem Grund könne nur die kurzfristige Vermietung als Tätigkeit im Rahmen eines „Betriebs gewerblicher Art“ angesehen werden; die langfristige Vermietung falle als bloße Vermögensverwaltung nicht unter diese Tätigkeit.

4.1.2 Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs

Nachdem das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 21.09.2005⁴ entschieden hat, dass § 2 Abs. 3 UStG im Falle einer Wettbewerbsverzerrung gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen kann, hat der Bundesfinanzhof im Revisionsverfahren dem Europäischen Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt (Vorlagebeschluss vom 20.12.2007⁵):

„1. Können die Mitgliedstaaten Tätigkeiten von Staaten, Ländern, Gemeinden oder sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit sind, nur dadurch gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten ‚behandeln‘, die diesen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, dass die Mitgliedstaaten eine dahingehende ausdrückliche gesetzliche Regelung treffen?“

2. Können ‚größere Wettbewerbsverzerrungen‘ i.S. von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 i.V.m. Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG nur dann vorliegen, wenn die Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten konkurrierender privater Steuerpflichtiger führen würde, oder auch dann, wenn die

⁴ EFG 2006, 605

⁵ BFH/NV 2008, 719

Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu ihren Lasten führen würde?“

4.1.3 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs

Die Leitsätze des EuGH-Urteils vom 04.06.2009⁶ lauten:

„1. Die Mitgliedstaaten müssen eine ausdrückliche Regelung vorsehen, um sich auf die in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vorgesehene Befugnis berufen zu können, die Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 oder 28 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

2. Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht nur dann als Steuerpflichtige gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 oder 4 zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde, sondern auch dann, wenn sie derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten zur Folge hätte.“

Der EuGH stellte vorab fest, dass es – aus der Sicht des nationalen Rechts – für die Frage der Unternehmereigenschaft darauf ankommt, ob die Vermietungstätigkeit im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art oder als bloße Vermögensverwaltung erfolgt. Darüber hinaus fehle in den einschlägigen deutschen Vorschriften (UStG, KStG) eine Definition des Begriffs „Vermögensverwaltung“⁷. Aus den Grundregeln der 6. EG-Richtlinie⁸ ergebe sich, dass jede nicht hoheitliche und damit wirtschaftliche Tätigkeit einer öffentlichen Einrichtung grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig sei und lediglich Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie⁹ eine Ausnahme hiervon vorsehe.

Nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie¹⁰ können Mitgliedstaaten steuerbefreite Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (wie z. B. die Vermietung von Grundstücken¹¹). In diesem Fall erfolgt eine Gleichstellung steuerbefreiter und hoheitlicher Tätigkeiten. Die Ausübung dieser Option müsse aber durch eine ausdrückliche Regelung des jeweiligen Mitgliedstaats – hier der Bundesrepublik Deutschland – entweder durch Übernahme der Formulierung der 6. EG-Richtlinie oder einen gleichwertigen Ausdruck erfolgen. Darüber hinaus könne auch ein Verzeichnis der steuerbefreiten Tätigkeiten erstellt werden, die wie Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt behandelt werden sollen.¹²

⁶ a. a. O.

⁷ siehe Rz. 28, 46 des EuGH-Urteils vom 04.06.2009, a. a. O.

⁸ Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 1; nunmehr Art. 9 und 13 Abs. 1 MwStSystRL

⁹ nunmehr Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL

¹⁰ a. a. O.

¹¹ vgl. Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-Richtlinie; nunmehr Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL

¹² siehe Rz. 56 ff. des EuGH-Urteils vom 04.06.2009, a. a. O.

Nach Auffassung des EuGH fehlt im nationalen Recht aber eine derartige ausdrückliche Regelung. Nach deutschem Umsatzsteuerrecht sei für die Frage, ob und in welchem Umfang die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden durch eine öffentliche Einrichtung eine unternehmerische Tätigkeit darstelle, allein die Auslegung des weder in § 2 Abs. 3 UStG noch in § 4 KStG erwähnten Begriffs der „Vermögensverwaltung“ maßgeblich, was jedoch nicht ausreiche.¹³

Der EuGH bestätigte ferner die bereits im Vorlagebeschluss enthaltene Auffassung des Bundesfinanzhofs, dass Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie¹⁴ auch die Wettbewerbsverzerrung **zulasten** der Einrichtungen des öffentlichen Rechts erfasse. Aus diesem Grund können sich Kommunen auf diese Rechtsprechung berufen, wenn ihnen im Gegensatz zu privaten Wirtschaftsteilnehmern kein Vorsteuerabzug zusteht (z. B. bei Vermietung von Gebäuden mit der Optionsmöglichkeit zur steuerpflichtigen Vermietung nach § 9 UStG).

Mit diesem Urteil entwickelt der Europäische Gerichtshof seine Rechtsprechung fort. In dem Urteil vom 06.02.1997¹⁵ ging es um die Fragestellung, ob eine Gemeinde, die durch einen zivilrechtlichen Mietvertrag Gaststättenräume ohne Inventar an eine Brauerei verpachtet, den Vorsteuerabzug aus den Renovierungsarbeiten erhält. Im Vorlagebeschluss vom 21.03.1995¹⁶ stellte der Bundesfinanzhof fest, dass die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG gemeinschaftswidrig sei. Im Kern ging es um die Frage, ob eine Tätigkeit als „hoheitlich“ behandelt werden darf, die auf zivilrechtlicher Grundlage erbracht wird. Dies wurde durch den Europäischen Gerichtshof in dem Urteil vom 06.02.1997¹⁷ bejaht. Allerdings komme es nur zum Verstoß gegen das Wettbewerbsrecht, wenn die Behandlung der Pachtentgelte als nicht steuerbar zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.¹⁸ Dies wurde allerdings in der Folge durch das Finanzgericht München verneint, da neben der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs weitere Faktoren für die Beurteilung der Wettbewerbsverzerrungen zu berücksichtigen seien.¹⁹ Diese Rechtsprechung wurde aufgrund des Urteils vom 04.06.2009²⁰ zum Großteil revidiert.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass in Deutschland keine ausdrückliche Regelung getroffen wurde, dass die steuerfreie Vermietung von Grundstücken und Gebäuden einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt gleichzustellen ist und damit die Vermietungstätigkeit der öffentlichen Einrichtungen nicht in den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie²¹ fällt. Demzufolge lebt die Grundregel der 6. EG-Richtlinie wieder auf, wonach jede wirt-

¹³ siehe Rz. 28, 56 ff. des EuGH-Urteils vom 04.06.2009, a. a. O.

¹⁴ nunmehr Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL

¹⁵ Rs. C-247/95, Marktgemeinde Welden, DStRE 1997, 213

¹⁶ UR 1995, 397

¹⁷ a. a. O.

¹⁸ Die Frage der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ ist nach dem EuGH-Urteil vom 16.09.2008 (Rs. C-288/07, *Isle of Wight*) „mit Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht“. Es genügt ein potenzieller Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist. Die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen müssen **mehr als unbedeutend** sein.

¹⁹ Urteil des FG München vom 16.07.1998, DStRE 1998, 890

²⁰ a. a. O.

²¹ nunmehr Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL

schaftliche Tätigkeit einer öffentlichen Einrichtung, somit auch die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden, eine steuerbare – unternehmerische – Tätigkeit darstellt.

4.1.4 Nachfolgeentscheidung des Bundesfinanzhofs

Da die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs keine unmittelbare Auswirkung auf die anhängige Rechtssache hat²², musste der Bundesfinanzhof das Verfahren unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidung fortsetzen. Der BFH entschied mit Urteil vom 20.08.2009²³:

„Die Bundesrepublik Deutschland kann Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG von der Steuer befreit sind (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten ‚behandeln‘, die diesen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

In seiner Urteilsbegründung führte der Bundesfinanzhof unter anderem Folgendes aus:

„Der Klägerin steht der Vorsteuerabzug zu, weil sie gemäß § 9 UStG wirksam auf die Steuerbefreiung verzichtet hat, soweit ihre an die IHK erbrachte bzw. im Streitjahr beabsichtigte Vermietungsleistung den Teil der Büroflächen und der Tiefgarage umfasst, den die IHK ihrerseits langfristig und umsatzsteuerpflichtig an andere Unternehmer weitervermietet hat bzw. im Streitjahr weiter zu vermieten beabsichtigte.

a) Nach § 9 Abs. 1 UStG in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung kann der Unternehmer einen Umsatz, der - wie hier die Vermietung des Gebäudes an die IHK - nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

b) Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG liegen im Streitfall vor, weil die IHK mit der langfristigen Vermietung der Büroräume und PKW-Stellplätze - bei richtlinienkonformer Auslegung des nationalen Rechts - unternehmerisch tätig geworden ist.“

Der Bundesfinanzhof legt bezüglich der Unternehmereigenschaft der IHK § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie richtlinienkonform aus²⁴. Denn nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt.

²² zur Thematik vgl. Verfügung OFD Hannover vom 28.07.04, DStR 2004, 1654

²³ Az.: V R 70/05; SIS 09 33 72

²⁴ zur richtlinienkonformen Auslegung vgl. Ismer/Keyser, UR 2011, 84 ff. m.w.N.

4.2 Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.04.2010

Dem BFH-Urteil vom 15.04.2010²⁵ lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Klägerin war eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts in Nordrhein-Westfalen. Diese gestattete einer privaten Firma im Rahmen von vier Verträgen die Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände gegen Entgelt. Ferner wurden Personal und Sachmittel an Hochschulbedienstete für deren Nebentätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage entgeltlich überlassen. Darüber hinaus bestand ein Vertrag mit der Stadt, aufgrund dessen die Hochschule ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte betreiben konnte.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 11.12.2008²⁶ entschieden, dass die Einnahmen aus der Automatenaufstellung als Vermögensverwaltung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht umsatzsteuerpflichtig seien. Auch hinsichtlich der Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten der Hochschulbediensteten liege keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Klägerin insoweit ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt habe. Damit komme 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, dies sei jedoch unerheblich, da eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu Lasten der Klägerin nicht möglich sei. Hinsichtlich des Instituts fehle es an einer unternehmerischen Tätigkeit²⁷.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.04.2010²⁸ der Revision des Finanzamtes stattgegeben und wie folgt entschieden (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).“*

Der Bundesfinanzhof kommt aus folgenden Überlegungen zu dem Ergebnis, dass der Vermögensverwaltung für die Umsatzsteuer keine Bedeutung mehr zukommt:

- Die Verweisung in § 2 Abs. 3 UStG auf die Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts (§ 4 KStG) dient lediglich dazu, den Wortlaut dieser Vorschrift nicht im Rahmen des UStG wiederholen zu müssen.

²⁵ Az.: V R 10/09, BB 2010, 2088

²⁶ Az.: 5 K 6658/03 U; SIS 09 16 75

²⁷ siehe Rz. 4 des BFH-Urteils vom 15.04.2010, a. a. O.

²⁸ a. a. O.

- Die Regelung in § 4 KStG, wonach eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gefordert wird, entspricht der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer nachhaltig eine unternehmerische, sprich wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt ausübt.
- Da die in § 2 Abs. 1 UStG und § 4 KStG verwendeten Begriffe denen des Art. 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie²⁹ entsprechen, ist die Unternehmereigenschaft für alle Unternehmer – also auch für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts – nach denselben Grundsätzen zu prüfen. Deshalb kommt dem Begriff der „Vermögensverwaltung“ keinerlei Bedeutung mehr zu.

Darüber hinaus hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung vom 20.08.2009³⁰ bestätigt. Dort hatte er unter anderem entschieden (Leitsatz 1):

„Bei richtlinienkonformer Auslegung nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 KStG, wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringt.“

In Frage stand auch, ob es sich bei den unterschiedlichen Regelungen im deutschen Umsatzsteuerrecht und der 6. EG-Richtlinie um einen Verstoß des nationalen Rechts gegen das Gemeinschaftsrecht handelt oder ob das nationale Recht eine richtlinienkonforme Auslegung des Unternehmerbegriffs erfordert. Der Unterschied ist nicht nur rechtstheoretischer Art, sondern hat erhebliche praktische Auswirkungen: Während bei der unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht³¹ zusteht – er sich somit auf die für ihn günstigere Regelung berufen kann –, kann die vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 15.04.2010³² angewandte richtlinienkonforme Auslegung auch zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgen³³.

Damit stellt sich die Frage, ob eine so genannte richtlinienkonforme Auslegung nationaler Rechtsnormen (deutsches Umsatzsteuergesetz) dazu führen darf, entgegen der Absicht des nationalen Gesetzgebers eine Steuerpflicht einzuführen. Denn aus § 4 KStG – auf den das Umsatzsteuerrecht verweist – lässt sich unseres Erachtens trotz des ähnlichen Wortlauts zu § 2 Abs. 1 UStG keine Steuerpflicht der Vermögensverwaltung ableiten³⁴. Absicht des Gesetzgebers war es vielmehr, gewerbliche Betätigungen der öffentlichen Hand (Betriebe gewerblicher Art) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Nach unserer Auffassung findet die richtlinienkonforme Auslegung dort ihre Grenzen, wo sie den klaren Vorstellungen des Gesetzgebers zuwiderläuft.³⁵

²⁹ nunmehr Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL

³⁰ Az.: V R 30/06, BStBl 2010 II S. 863

³¹ vgl. Verfügung OFD Hannover vom 28.07.2004, DStR 2004, 1654

³² a. a. O.

³³ vgl. Birkenfeld, USt-Handbuch, § 22 Rz. 71

³⁴ ebenso Städie in Rau/Dürwächter, UStG, § 2 Rz. 860 ff.

³⁵ zur Problematik vgl. Ismer/Keyser, UR 2011, 84 ff.

5 Ausblick

5.1 Keine Änderung bei der Körperschaftsteuer

Die oben beschriebene Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gilt nur für das Umsatzsteuerrecht. Eine Körperschaftsteuerpflicht für den Bereich der Vermögensverwaltung wird dadurch nicht begründet. So ist die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden weiterhin dem nicht steuerbaren Hoheitsbereich zuzuordnen.

5.2 Mögliche Gesetzesänderung

Zunächst ist festzustellen, dass der Gesetzgeber die Entwicklung in diesem Bereich nicht aufgegriffen hat; er hätte seit längerem die Möglichkeit gehabt, § 2 Abs. 3 UStG im Sinne der 6. EG-Richtlinie abzuändern. Bereits im Jahr 2004 hat der Bundesrechnungshof den Gesetzgeber aufgefordert, tätig zu werden.³⁶

Nach der oben dargestellten Rechtsentwicklung wird dem Gesetzgeber kein Handlungsspielraum verbleiben. Er wird früher oder später die gesetzliche Regelung ändern müssen. Will er die „alte“ Regelung wiederherstellen, müsste er deshalb eine Regelung in das Umsatzsteuergesetz oder in die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung aufnehmen. Aber selbst in diesem Fall könnte die Steuerpflicht wieder aufleben, wenn die betreffende Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Im Gegensatz zur Rechtsprechung des Finanzgerichts München³⁷ kann diese bereits vorliegen, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist³⁸.

Darüber hinaus wäre es nach unserer Auffassung notwendig, eine praktikable Übergangsregelung zu schaffen, um den juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Möglichkeit zu geben, sich auf die geänderte Rechtslage einzustellen (Vertrauensschutzregelung). Insbesondere kann die neue Rechtslage zu finanziellen Mehrbelastungen führen, da abgeschlossene zivilrechtliche Verträge eine zusätzliche Berechnung der Umsatzsteuer in der Regel mangels ausdrücklicher Vereinbarung nicht zulassen. In diesen Fällen müssten die bestehenden Kündigungsfristen eingehalten werden.

5.3 Auswirkungen

Bei der Vermietung von Grundstücken und Gebäuden, die grundsätzlich gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei ist, werden in der Praxis keine größeren Belastungen für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu erwarten sein. Denn die Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß § 9 UStG stellt ein Wahlrecht dar, das nur in Anspruch genommen wird, wenn es zu finanziellen Vorteilen führt.

³⁶ vgl. Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts vom 02.11.2004, BR-Drs. 826/04

³⁷ Urteil vom 16.07.1998, a. a. O.

³⁸ EuGH-Urteil vom 04.06.2009, a. a. O.

Darüber hinaus gibt es jedoch in der Vermögensverwaltung Bereiche, in denen keine Befreiungsvorschrift greift. Neben der bereits entschiedenen Gestattung der Automatenaufstellung³⁹ können dies z. B. die Aufstellung von Mobilfunkmasten, die Überlassung sonstiger Nutzungsrechte⁴⁰ oder Werbeleistungen sein.^{41, 42}

5.4 Handlungsempfehlungen

5.4.1 Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung

Die vorstehenden Urteile des Europäischen Gerichtshofs bzw. des Bundesfinanzhofs wurden bislang (noch) nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Zur Anwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs – auch im Hinblick auf die Gewährleistung einer einheitlichen Besteuerung – schreibt das Bundesministerium der Finanzen auf seiner Homepage⁴³:

„In einem finanzgerichtlichen Verfahren ergangene und rechtskräftig gewordene Urteile binden nur die am Rechtsstreit Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger (§ 110 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Dies gilt auch für Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH), die somit - im Gegensatz zu Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, die eine Gesetzesnorm für mit dem Grundgesetz vereinbar oder nicht vereinbar erklären - keine allgemeinverbindliche Wirkung haben. Die Bindung der am Rechtsstreit Beteiligten an ein rechtskräftiges BFH-Urteil wird von der Finanzverwaltung selbstverständlich beachtet.

Hat der BFH eine Gerichtsentscheidung zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, prüfen die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, ob das BFH-Urteil bzw. der BFH-Beschluss von den Finanzämtern im Interesse der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewandt werden kann. Zu dieser eigenverantwortlichen Prüfung der Rechtsanwendung ist die Verwaltung aufgrund des Artikels 20 Abs. 3 des Grundgesetzes berechtigt und verpflichtet. In der weitaus überwiegenden Zahl der Fälle entscheidet sich die Finanzverwaltung für eine allgemeine Anwendung des BFH-Urteils bzw. des BFH-Beschlusses.

Ergibt die sorgfältige Prüfung, bei der gegebenenfalls auch Wechselwirkungen mit anderen steuerlichen Vorschriften zu berücksichtigen sind, ausnahmsweise, dass Bedenken gegen eine Anwendung eines BFH-Urteils oder BFH-Beschlusses über den entschiedenen Einzelfall hinaus bestehen, wird die BFH-Entscheidung mit einem ‚Nichtanwendungserlass‘ im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Ziel eines derartigen ‚Nichtanwendungserlasses‘, der sich auch zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken kann, ist es, dem BFH Gelegenheit zu geben, seine Rechtsauffassung in einem anderen geeigneten Verfahren zu überprüfen.“

Da die Finanzverwaltung die vorstehenden Urteile des Bundesfinanzhofs trotz inzwischen größeren Zeitabstands nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht hat, ist davon auszugehen, dass

³⁹ vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010, a. a. O.

⁴⁰ Zur Konzessionsabgabe, vgl. Urteil des Sächsischen FG vom 16.03.2010. Gegen das Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Az.: XI R 8/10).

⁴¹ vgl. BFH-Urteil vom 17.03.2010, a. a. O.

⁴² zur Überlassung von Standplätzen auf einem Wochenmarkt vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2009, BFH/NV 2010, 957

⁴³ www.bundesfinanzministerium.de – Stichwort: „Nichtanwendungserlass“

sie (noch) nicht auf vergleichbare Fälle angewandt werden sollen. Die Anwendung eines nicht im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteils des Bundesfinanzhofs widerspricht unseres Erachtens der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da die einzelnen Finanzämter nicht daran gebunden sind und somit eine einheitliche Rechtsanwendung nicht garantiert werden kann. Aus diesem Grund kann sich unseres Erachtens ein Steuerpflichtiger auf die zum Leistungszeitpunkt geltende Rechtslage, nämlich das Erfordernis des Vorliegens eines Betriebs gewerblicher Art, berufen.

5.4.2 Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung in Verträgen

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sollten die Rechtsänderung bei neu abzuschließenden Verträgen bereits berücksichtigen, um eine spätere zusätzliche Belastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden. Denn bei bestehenden Verträgen wird es in der Regel nicht möglich sein, das Entgelt nachträglich neu zu verhandeln.

Es könnten in den Verträgen beispielsweise folgende Formulierungen in den Vertragstext aufgenommen werden:

„Das Entgelt beträgt ... € zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer.“

oder ausführlicher:

„Die Vergütung beträgt netto € ... zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 19 %) in Höhe von € ... (Bruttobetrag € ...). Änderungen der Vergütung sind in schriftlicher Form zu vereinbaren und müssen den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen. Diese schriftlichen Vereinbarungen werden Vertragsbestandteil. Bei diesem Vertrag handelt es sich um eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG. Nicht in diesem Vertrag enthaltene Angaben, die das Umsatzsteuerrecht fordert, müssen sich leicht, klar und eindeutig aus anderen Unterlagen ergeben. Der Auftragnehmer hat die Steuernummer/Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ...“

5.4.3 Vorsteuerabzug

Nach § 168 Abs. 1 AO steht die Umsatzsteuererklärung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Das bedeutet, dass die Rechtsänderung grundsätzlich mit Hilfe eines Änderungsantrags nach § 164 Abs. 2 AO berichtigt werden kann.

§ 164 Abs. 2 AO lautet:

„Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen. Die Entscheidung hierüber kann jedoch bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden.“

Bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug⁴⁴ wäre demzufolge auch ein Vorsteuerabzug für bereits abgelaufene Jahre möglich. Allerdings ist zu beachten, dass auch die Ausgangsumsätze, wie z. B. Einnahmen aus Gewerbemietverträgen, gegebenenfalls der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

⁴⁴ zu den Voraussetzungen vgl. insbesondere § 15 UStG

Ein Problem könnte in diesem Zusammenhang die nicht vorhandene Zuordnungsentscheidung bei so genannten gemischt genutzten Gegenständen⁴⁵ darstellen. Eine formelle Zuordnungsentscheidung war aufgrund der bisher eindeutigen Gesetzeslage nicht erforderlich, da die Vermögensverwaltung bisher nicht von der Umsatzsteuer erfasst wurde.

Abschnitt 15.2. Abs. 21 Sätze 7 bis 10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE), der die Umsatzsteuer-Richtlinien zum 01.11.2010 abgelöst hat, regelt hierzu folgendes:

„⁷Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands. ⁸Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. ⁹Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden (BFH-Urteil vom 31.1.2002, V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813). ¹⁰Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteil vom 28.2.2002, V R 25/96, BStBl 2003 II S. 815).“

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung bei Änderungsanträgen in diesen Fällen verhalten wird.

⁴⁵ z. B. ein Gebäude, das sowohl gewerblich vermietet als auch zu hoheitlichen Zwecken genutzt wird; zum Zuordnungswahlrecht vgl. Abschnitt 15.2. Abs. 21 UStAE