

Urteil vom 15. April 2010, V R 10/09

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

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 3, KStG § 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 5, KStG § 4 Abs 5

vorgehend FG Münster, 10. Dezember 2008, Az: 5 K 6658/03 U

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) .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen).
- 2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin neben ihren bereits versteuerten Umsätzen weitere steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Im Einzelnen handelte es sich um die der Firma P im Rahmen von vier Verträgen gegen Vergütung gestattete Aufstellung von Automaten auf dem Hochschulgelände, die entgeltliche Überlassung von Personal und Sachmitteln an Hochschulbedienstete, die insbesondere im medizinischen Bereich tätig waren, für deren Nebentätigkeiten auf der Grundlage der Verordnung über die Nebentätigkeiten des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HNTV-NW) und um eine Zahlung der Stadt Y (Stadt) an die Klägerin, die auf einer vertraglichen Verpflichtung der Stadt beruhte, ein medizinisches Institut als Aus- und Weiterbildungsstätte in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben und diese bei einer "Kostenüberdeckung" an einem "Mehrertrag" bis zu einer bestimmten Höchstgrenze zu beteiligen.
- 3 Das FA erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide, mit denen die Umsatzsteuer für die Streitjahre (1993 und 1994) von 114.410,96 DM auf 304.798 DM (1993) und von 109.267,03 DM auf 322.765 DM (1994) erhöht wurde. Die als steuerpflichtig erfassten Entgelte beliefen sich im Bereich der Gestattung der Automatenaufstellung auf 113.837,39 DM (1993) und auf 75.340,96 DM (1994) sowie im Bereich der Überlassung von Personal und Sachmitteln auf 1.132.014 DM (1993) und 1.317.080 DM (1994). Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte hinsichtlich anderer Streitpunkte Erfolg, wurde aber im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Einnahmen aus der Automatenaufstellung seien als Vermögensverwaltung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht umsatzsteuerpflichtig. Auch

hinsichtlich der Überlassung von Personal und Sachmitteln für Nebentätigkeiten der Hochschulbediensteten liege keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Klägerin insoweit ihre Tätigkeit nach der HNTV-NW auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübt habe. Es komme dann die Annahme einer Unternehmerstellung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nach nationalem Recht nicht in Betracht. Zwar verstoße das nationale Recht insoweit gegen die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG); dies sei jedoch unerheblich, da eine Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu Lasten der Klägerin nicht möglich sei. Hinsichtlich des Instituts fehle es an einer unternehmerischen Tätigkeit. Es liege eine Gewinnabführung aus einer "Kostenüberdeckung" vor.

- 5 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 1060 veröffentlicht.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Gestattung der Automatenaufstellung führe zu einem Betrieb gewerblicher Art. Insoweit fehle es an einer hoheitlichen Tätigkeit. Es liege auch keine nichtsteuerbare Vermögensverwaltung vor. Die Gestellung von Personal und Sachmitteln auf der Grundlage der HNTV-NW sei nach § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) i.V.m. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfolgt. Es handele sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Aus der HNTV-NW ergebe sich kein hoheitliches Handeln der Klägerin. Die Klägerin habe insoweit vielmehr wie ein privatwirtschaftlicher Unternehmer gehandelt, der sich durch den Einsatz vorhandener Mittel weitere Einnahmequellen erschlossen habe. Es handele sich nicht um eine der Klägerin eigentümliche und vorbehalten Aufgabe, die zur Annahme eines Hoheitsbetriebs führe, zumal auch kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bestehe. Sei der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet, sondern könne er die Leistung auch bei Privaten nachfragen, könne zumindest eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht ausgeschlossen werden. Dem stehe die Abrechnung durch Verwaltungsakt nicht entgegen, da dies auf dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis beruhe. Eine Tätigkeit erfolge demgegenüber nur im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, wenn sie zur Ausübung hoheitlicher Befugnisse führe. Die danach erforderlichen Sanktionsbefugnisse lägen auf der Grundlage der HNTV-NW nicht vor.
- 7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Nach den Feststellungen des FG zum nicht revisiblen Landesrecht sei sie, die Klägerin, mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln aufgrund der HNTV-NW aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig gewesen. Es bestehe kein zusätzliches Erfordernis, dass hoheitliche Befugnisse ausgeübt werden müssten. Unerheblich sei, ob es zu Wettbewerbsverzerrungen komme, da das nationale Recht insoweit die Richtlinie 77/388/EWG unzutreffend umgesetzt habe und ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung das Wettbewerbskorrektiv nicht als steuerbegründendes Merkmal gegen den Unternehmer angewendet werden dürfe. Selbst wenn auf den Wettbewerb abzustellen wäre, bestehe zumindest kein wettbewerbsrelevanter Markt, da die Hochschullehrer gehalten seien, Einrichtungen und Personal des Dienstherrn in Anspruch zu nehmen, weshalb die Genehmigung hierzu bereits durch die HNTV-NW erteilt werde. Private könnten diese Leistungen nicht ebenso erbringen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 A. Der erkennende Senat konnte nach Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs gegen den Richter am Bundesfinanzhof X mit Beschluss vom 21. Dezember 2009 in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden.
- 11 B. Auf die Revision des FA ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat die Klägerin im Zusammenhang mit der Institutsüberlassung keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht, wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat. Die Klägerin war jedoch entgegen dem FG-Urteil aufgrund der gegen Entgelt und durch privatrechtlichen Vertrag erteilten Gestattung, Automaten auf dem Universitätsgelände der Klägerin aufzustellen, Unternehmer und erbrachte insoweit steuerpflichtige Leistungen. Ob die Klägerin auch im Rahmen der öffentlich-rechtlich und gleichfalls gegen Entgelt erfolgten Überlassung von Personal und Sachmitteln unternehmerisch tätig war, kann der Senat nicht entscheiden, da das FG keine Feststellungen zum möglichen Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen getroffen hat.

- 12** 1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig, soweit keiner der in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG geregelten Sonderfälle vorliegt. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind "Betriebe gewerblicher Art" von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. § 4 KStG hat folgenden Wortlaut:
- 13** "(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.
- (2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.
- (3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.
- (4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.
- (5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus."
- 14** § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Februar 2003 V R 78/01, BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431, unter II.3., und vom 5. Februar 2004 V R 90/01, BFHE 205, 323, BStBl II 2004, 795, unter II.4.b bb). Diese Bestimmung lautet:
- 15** "Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.
- Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
- Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.
- Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."
- 16** 2. Ob und in welchem Umfang eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer ist, bestimmt sich ausgehend vom Wortlaut von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen.
- 17** a) Aufgrund der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG gilt der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für § 4 KStG (BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 30/06, BFHE 226, 465, BFH/NV 2009, 2080, Leitsatz 1 und unter II.2.a cc zu § 4 Abs. 1 und 5 KStG). Daher wird § 4 KStG im Rahmen der durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG angeordneten Verweisung, die aus Vereinfachungsgründen nur dazu dient, den Wortlaut dieser Vorschrift nicht im Rahmen des UStG zu wiederholen, zum Bestandteil des Umsatzsteuerrechts, so dass die von § 4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich und damit ggf. anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind.
- 18** b) § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert den im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehenen Begriff des "Betriebs gewerblicher Art" dahingehend, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine "nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" ausübt. Dies entspricht der allgemeinen Unternehmerdefinition in § 2 Abs. 1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen

tätig ist und dadurch eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausübt (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

- 19 Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG sind --ebenso wie nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG-- Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unerheblich. Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG für wirtschaftliche Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft --anders als nach § 2 Abs. 1 UStG-- eine Ausnahme regelt, wird dies durch § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG ausdrücklich korrigiert.
- 20 Die somit von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 2 Abs. 1 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft verwendeten Begriffe entsprechen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach ist hinsichtlich der wirtschaftlichen Tätigkeit als Grundvoraussetzung der Unternehmerdefinition nicht zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und anderen Personen zu differenzieren. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist daher für alle Unternehmer und damit für juristische Personen des öffentlichen Rechts wie für andere Personen nach denselben Grundsätzen zu prüfen. Dementsprechend setzt die Anwendung der für Einrichtungen des öffentlichen Rechts bestehenden Sonderregelungen des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) voraus, dass es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG handelt (EuGH-Urteile vom 26. Juni 2007 C-284/04, T-Mobile, Slg. 2007, I-5189, BFH/NV Beilage 2007, 402 Rdnr. 48, und C-369/04, Hutchison 3G, Slg. 2007, I-5247, BFH/NV Beilage 2007, 407 Rdnr. 42, zur Vergabe von UMTS-Lizenzen; vom 13. Dezember 2007 C-408/06, Götz, Slg. 2007, I-11295, BFH/NV Beilage 2008, 147, und vom 29. Oktober 2009 C-246/08, Kommission/Finnland, BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 53).
- 21 Damit eine Tätigkeit wirtschaftlicher Art ist, muss es sich entsprechend der allgemeinen Definition in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG auch bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts um eine nachhaltig und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit handeln (EuGH-Urteile Götz in Slg. 2007, I-11295, BFH/NV Beilage 2008, 147 Rdnrn. 14 und 18, und Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 37). Dementsprechend begründen weder Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG noch § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2004 V R 19/04, BFH/NV 2005, 725, unter II.1.).
- 22 c) Die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann dazu führen, dass Tätigkeiten, die im Bereich der Körperschaftsteuer als sog. Vermögensverwaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert werden, gleichwohl umsatzsteuerbar sind.
- 23 aa) Nach der h.M. zum Körperschaftsteuerrecht fällt z.B. die langfristige Vermietung unbeweglichen Vermögens als (bloße) "Vermögensverwaltung" nicht unter § 4 Abs. 1 KStG (vgl. z.B. Heger in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 4 Rz 50, m.w.N.; Sauter/Bollweg in Erle/Sauter, KStG, § 4 Rz 13, m.w.N.). Dieses Ergebnis wird teilweise auf die fehlende Wettbewerbsrelevanz der Vermögensverwaltung (Heger, a.a.O.), teilweise auf § 14 der Abgabenordnung gestützt, der allerdings die Vermögensverwaltung nur von einem "wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" ausnimmt (Satz 1) und u.a. bestimmt, dass eine Vermögensverwaltung "in der Regel" vorliegt, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. Sauter/Bollweg in Erle/Sauter, a.a.O.). Teilweise wird aus der Fiktion in § 4 Abs. 4 KStG hergeleitet, dass grundsätzlich die Vermögensverwaltung nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 861). Nach anderer Auffassung handelt es sich bei der Vermögensverwaltung um ein "negatives Tatbestandsmerkmal", das allerdings nicht mehr in den Tatbestand des § 4 KStG hineingelesen werden sollte (Stein in Gail/Goutier/Grützner, KStG, § 4 Rz 67).
- 24 bb) Ist der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Personen einheitlich auszulegen (s. oben II.2.b) kommt dem Begriff der sog. Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu. Maßgeblich ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Ist dies wie z.B. bei der Vermietung unbeweglichen Vermögens durch eine Privatperson zu bejahen (vgl. § 4 Nr. 12 UStG und Art. 13 Teil B Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG), liegt entgegen der Auffassung der Klägerin auch bei einer derartigen Vermietung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich körperschaftsteuerrechtlich (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. März 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391) um "Vermögensverwaltung" handelt.
- 25 Soweit der XI. Senat des BFH davon ausgegangen ist, dass die Verpachtung von Räumen im Bereich der Umsatzsteuer eine vermögensverwaltende und damit nichtunternehmerische Tätigkeit sei (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 33/94, BFHE 182, 454, BStBl II 1999, 418), hat der erkennende Senat diese Rechtsprechung spätestens durch den BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2007 V R 70/05 (BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454, unter III.1., m.w.N.

zur Rechtsprechung des Senats) aufgegeben, wonach die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgende Vermietung unbeweglichen Vermögens im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit ist. Einer Abweichungsanfrage an den XI. Senat bedurfte es dabei nicht, da der erkennende Senat im Zeitpunkt der Entscheidung ausschließlich für Umsatzsteuer zuständig war.

- 26** cc) Die Klägerin beruft sich für ihre Auffassung, die Vermögensverwaltung unterliege nicht der Umsatzsteuer, zu Unrecht auf das EuGH-Urteil vom 4. Juni 2009 C-102/08, *Salix* (BFH/NV 2009, 1222, erster Leitsatz) und das nachfolgende Urteil des erkennenden Senats vom 20. August 2009 V R 70/05 (BFH/NV 2009, 2077). Diese Entscheidungen betreffen die Ermächtigung der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG. Zur Ausübung dieser Ermächtigung, abweichend von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 bis 3 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand auch dann "als Tätigkeiten zu behandeln, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen", bedarf es einer ausdrücklichen Regelung des Mitgliedstaates. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, da Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zwingend umzusetzen ist und durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 UStG auch umgesetzt wurde.
- 27** dd) Gegen die durch eine Vermögensverwaltung begründete Unternehmerstellung juristischer Personen des öffentlichen Rechts spricht schließlich auch nicht der von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG verwendete Begriff "Betrieb gewerblicher Art" selbst. Denn § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG definiert die Voraussetzungen für einen "Betrieb gewerblicher Art". Im Übrigen lassen sich aus dieser Sammelbezeichnung für steuerbare Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts keine Rechtsfolgen ableiten, wie sich bereits daraus ergibt, dass eine gewerbliche Tätigkeit ein Handeln in Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt (vgl. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes), es auf eine derartige Absicht aber für den "Betrieb gewerblicher Art" nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht ankommt.
- 28** d) Das Tatbestandsmerkmal "Einrichtung" in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt lediglich voraus, dass sich die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts von deren sonstiger Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (BFH-Beschluss vom 3. Februar 2010 I R 8/09, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 645, unter II.2.a). Dies liegt bei einer nachhaltigen und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübten Tätigkeit vor.
- 29** e) Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG weiter voraussetzt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus ihrer Gesamtbetätigung herausheben muss, hat der Senat die Maßgeblichkeit absoluter Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie in Abschn. 6 der Körperschaftsteuer-Richtlinien vorgesehen sind, ausdrücklich verneint (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1989 V R 111/85, BStBl II 1990, 868, BFH/NV 1990, 533), da diese Grenzen weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar sind (BFH-Urteil vom 11. Januar 1979 V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746, unter 4. und 5.). Für eine einschränkende Auslegung dieses Kriteriums im Rahmen der Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG spricht im Übrigen, dass für das Erfordernis des "wirtschaftlichen Heraushebens" aus der Gesamtbetätigung zumindest keine ausdrückliche Grundlage in Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG besteht.
- 30** 3. In Übereinstimmung mit den vorstehenden Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln, nicht aber auch bei der Institutsüberlassung wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig ist.
- 31** a) Die Klägerin erbrachte bei der Gestattung der Automatenaufstellung und bei der Überlassung von Personal und Sachmitteln Leistungen gegen Entgelte, die sie entweder frei vereinbarte (Gestattung der Automatenaufstellung) oder die zumindest nach § 15 HNTV-NW (Überlassung von Personal und Sachmitteln) "kostendeckend zu bemessen" waren. Auch ein nur kostendeckender Aufwendersatz ist Entgelt (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a). Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, es handle sich bei der gesetzlichen Pflicht zur kostendeckenden Bemessung nur um eine "Absichtserklärung", die in der Praxis keine Rolle spiele, da die Entgelte nicht nach dem Aufwand der Klägerin, sondern "umsatzabhängig" nach den Einnahmen des Hochschulbediensteten aufgrund der Verwendung von Personal und Sachmitteln bemessen werden, und es daher nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils *Kommission/Finnland* in BFH/NV 2009, 2115 am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt fehle, folgt der Senat dem nicht. Für einen Verstoß gegen eine § 15 HNTV-NW währende Entgeltbemessung bestehen aufgrund der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keinerlei Anhaltspunkte. Weiter betrifft das EuGH-Urteil *Kommission/Finnland* in BFH/NV 2009, 2115 den Sonderfall einer Leistungserbringung gegen ein Entgelt, das nach den Einkommensverhältnissen des Leistungsempfängers bemessen wird und --anders als z.B. ein umsatzabhängiges

Entgelt-- in keiner Beziehung zur betreffenden Leistung steht (vgl. auch Widmann, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, 221). Demgegenüber geht es im Streitfall allenfalls um eine Leistungserbringung gegen ein vom Umsatz des Leistungsempfängers abhängiges Entgelt.

- 32** Die Klägerin war weiter nachhaltig tätig, da sie ihre Leistungen über einen längeren Zeitraum erbrachte. Im Streitfall sind schließlich sowohl die Gestattung der Automatenaufstellung und auch die Überlassung von Personal und Sachmitteln eine aus der Gesamtbetätigung herausgehobene wirtschaftliche Tätigkeit, da die Klägerin in beiden Bereichen erhebliche Entgelte erzielte. Im Streitfall ist daher nicht zu entscheiden, ob das Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens mit Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG zu vereinbaren ist. Ob es sich bei dieser wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin nach körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen um eine Vermögensverwaltung handelte, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.
- 33** b) Wie das FG zu Recht entschieden hat, war die Klägerin demgegenüber bei der Institutsüberlassung nicht wirtschaftlich tätig, da die Überlassung nur gegen eine Überschussbeteiligung erfolgte. Wie bei einer nur im Rahmen einer allgemeinen Gewinnbeteiligung vergüteten Gesellschafterleistung fehlte der für eine steuerbare Leistung erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a).
- 34** 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin lagen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG, wonach eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer handelt, wenn sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt, hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung nicht vor. Die Klägerin erbrachte insoweit umsatzsteuerpflichtige Leistungen.
- 35** a) § 4 Abs. 5 KStG definiert den Begriff Ausübung öffentlicher Gewalt nicht, sondern ordnet in Satz 2 dieser Vorschrift nur an, dass allein Zwangs- und Monopolrechte noch keine Ausübung öffentlicher Gewalt begründen.
- 36** b) Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 14. Dezember 2000 C-446/98, Fazenda Pública, Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 16, m.w.N.) legt der erkennende Senat den Begriff der öffentlichen Gewalt unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerrechtlich und daher richtlinienkonform aus (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431, unter II.3., m.w.N.; vom 18. Dezember 2003 V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; in BFHE 205, 323, BStBl II 2004, 795, unter II.4.b bb, m.w.N.; vom 12. Oktober 2004 V R 15/02, BFH/NV 2005, 388; vom 1. Juli 2004 V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; in BFHE 221, 80, BStBl II 2008, 454, unter II.2.b bb; vom 3. Juli 2008 V R 51/06, BFHE 222, 128, BStBl II 2009, 213, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 31. Juli 2007 V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365). Entscheidend ist danach insbesondere, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 17, m.w.N.). Maßgeblich sind hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegenden Tätigkeit spricht (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnrn. 21 f.).
- 37** Unerheblich sind demgegenüber Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 19, m.w.N.). Es ist daher ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sind (EuGH-Urteil Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 40; vgl. auch BFH-Urteil vom 28. November 1991 V R 95/86, BFHE 167, 207, BStBl II 1992, 569, unter B.I.2.b).
- 38** Dieser Abgrenzung folgt im Übrigen auch der I. Senat des BFH (Beschluss in DStR 2010, 645, unter II.2.c aa). Danach ist eine Ausübung öffentlicher Gewalt "insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (...). Dann bewegt sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen".
- 39** c) Die Klägerin hat im Streitfall die Automatenaufstellung auf dem Universitätsgelände auf privatrechtlicher Grundlage gestattet und handelte daher als Unternehmer.

- 40** Die Umsätze aus dieser Tätigkeit sind auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Wie das FG insoweit zutreffend entschieden hat, gehört die Gestattung der Automatenaufstellung nicht zu der nach dieser Vorschrift steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 C-275/01, Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, BFH/NV Beilage 2003, 216).
- 41** 5. Der Senat kann nicht entscheiden, ob die Klägerin mit der Überlassung von Personal und Sachmitteln in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig war. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen.
- 42** a) Nach den Feststellungen des FG erfolgte die Überlassung von Personal und Sachmitteln durch die Klägerin für die Nebentätigkeiten der bei ihr Beschäftigten auf der Grundlage der Bestimmungen der HNTV-NW, denen das FG öffentlich-rechtlichen Charakter beigemessen hat. An diese Rechtsauslegung der landesrechtlichen Bestimmungen der HNTV-NW ist der Senat im Revisionsverfahren gebunden, da nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO die Prüfung des angefochtenen Urteils nur im Hinblick auf die Verletzung von Bundesrecht erfolgt (BFH-Urteile vom 8. Januar 1998 V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl II 1998, 410; vom 19. Mai 1983 IV R 205/79, BFHE 139, 41, BStBl II 1983, 670). Entgegen der Auffassung des FA kommt es bei richtlinienkonformer Auslegung im Übrigen nicht auf die Ausübung hoheitlicher Sanktionsbefugnisse an. Ausreichend ist vielmehr, dass die Klägerin als Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts tätig war.
- 43** b) Für die Ausübung öffentlicher Gewalt i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist bei richtlinienkonformer Auslegung nicht nur Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, sondern auch Unterabs. 2 dieser Bestimmung zu berücksichtigen. Selbst wenn nach den Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten grundsätzlich eine Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, "gelten" die juristischen Personen (Einrichtungen) des öffentlichen Rechts nur als Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtige), wenn dies "nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde". Auch ohne wörtliche Übernahme von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung bereits unmittelbar aus dem Begriff des "Hoheitsbetriebs" i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG selbst. Denn die öffentliche Hand kann das ihr von dieser Vorschrift eingeräumte Besteuerungsprivileg nicht in Anspruch nehmen, wenn sie --wenn auch nur ungewollt-- in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt (BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866, unter II.4.a).
- 44** Dementsprechend ist es auch dem körperschaftsteuerrechtlichen Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH wesensimmanent, dass es durch die Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf (BFH-Urteile vom 25. Januar 2005 I R 63/03, BFHE 209, 195, BStBl II 2005, 501, unter II.2.; vom 7. November 2007 I R 52/06, BFHE 219, 563, BStBl II 2009, 248; vom 29. Oktober 2008 I R 51/07, BFHE 223, 232, unter II.1., und BFH-Beschluss in DStR 2010, 645, unter II.2.c aa).
- 45** c) Das sich unmittelbar aus dem Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb) ergebende Wettbewerbskriterium verstößt entgegen der Auffassung der Klägerin weder gegen das Erfordernis der Besteuerung durch "eine verbindliche, konkrete bestimmte und klare Regelung im Gesetz" noch gegen den Wortlaut des § 4 Abs. 5 KStG, da der BFH einen mangels gesetzlicher Erläuterung auslegungsbedürftigen Begriff in Übereinstimmung mit dem Normzweck der Regelung einschränkend auslegt. Aufgrund dieser, sich bereits unmittelbar aus § 4 Abs. 5 KStG ergebenden Beurteilung ist das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung auch bei Anwendung von § 4 Abs. 5 KStG über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG --entgegen der Auffassung der Klägerin-- hinreichend "verankert".
- 46** Die Klägerin übersieht die bereits zum UStG 1951 und zum UStG 1967 ergangene Rechtsprechung des Senats, nach der die öffentliche Hand, wenn sie in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt, keine hoheitliche Tätigkeit ausübt, da der private Unternehmer nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch den Wettbewerb öffentlich-rechtlicher Körperschaft nicht benachteiligt werden darf (BFH-Urteile vom 17. Februar 1972 V R 55/69, BFHE 105, 183, BStBl II 1972, 555, unter 1.; ebenso zum UStG 1967 vom 26. Mai 1977 V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813, unter 1., und in BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746, unter 4.). Soweit der Senat in diesen Urteilen neben dem Wettbewerbskriterium nicht auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgestellt hat (s. oben II.4.b), hat der Senat hieran im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung des UStG 1980 nicht festgehalten (s. die Rechtsprechungsnachweise unter II.4.b).
- 47** d) Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG zur Frage, ob die Behandlung der Klägerin als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, keine Feststellungen getroffen hat.
- 48** Bei der im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Prüfung wird das FG zu berücksichtigen haben, dass keine

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de