

# Betriebs Berater

## // DIE ERSTE SEITE

Dr. José A. Campos Nave, RA

Nettoprinzip: Wehret den Anfängen –  
Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

## // WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. André-M. Szesny, LL.M., RA

§ 4 Abs. 3 WpHG: Mitwirkungspflicht trotz  
Selbstbelastungsgefahr

Prof. Dr. Markus Roth

Zur unentgeltlichen Überlassung von Unterlagen  
an den Handelsvertreter

BGH: Grob fahrlässige Unkenntnis des Beratungsfehlers eines  
Anlageberaters

BB-Kommentar von Dr. Sonja Lang, RAin, und  
Mareile Müller-Felsch, RAin

OLG München: Anmeldung der Kapitalerhöhung einer im  
vereinfachten Verfahren gegründeten Unternehmungsgesellschaft  
(haftungsbeschränkt)

BB-Kommentar von Thomas Wachter, Notar

## // STEUERRECHT

Prof. Dr. Roman Seer und Sina Klemke

Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom  
Hoheitsbetrieb

Dr. Carsten-Thomas Jebens, WP/StB

Müssen die Gesamtplan-Tatbestandsmerkmale wegen  
divergierender Auffassungen im BFH gesetzlich fixiert  
werden?

BGH: Steuerhinterziehung – (Teil-)Selbstanzeige  
BB-Kommentar von Dr. Markus Geuenich, RA/StB

2027

## // BILANZRECHT & BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Jens Wüstemann und Dr. Sonja Wüstemann

Umsatzerlöse aus Kundenverträgen nach IFRS –  
Neuausrichtung an der Erfüllung von Verpflichtungen  
in ED/2010/6

2035

BFH: Keine Buchwertfortführung bei bloßer Übertragung  
von KG-Anteilen

BB-Kommentar von Dr. Dirk Koch, RA/StB/FAStB

2040

## // ARBEITSRECHT

Dr. Christoph Betz

Die Inbezugnahme tarifvertraglicher Regelungen im  
Wege der betrieblichen Übung

2045

Dr. Jürgen van Kann, RA, und Anjela Keiluweit, RAin

Nachvertragliches Wettbewerbsverbot und  
Karencenschädigung bei Organmitgliedern einer  
Gesellschaft – ein Überblick

2050

BAG: Befristung – Sachgrund der Vertretung und Kausal-  
zusammenhang

BB-Kommentar von Dr. Katja Vietmeyer, FAinArbR, und  
Philip Byers, RA

2054

## // VERANSTALTUNGSÜBERSICHT

VI

Prof. Dr. Roman Seer und Dipl.-Juristin Sina Klemke

# Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb

Die Schlüsselbegriffe zur Abgrenzung zwischen dem Betrieb gewerblicher Art einerseits und dem Hoheitsbetrieb andererseits sind die „wirtschaftliche Tätigkeit“ und die „Ausübung öffentlicher Gewalt“. Wie der folgende Beitrag aufzeigt, ist es noch nicht gelungen, ein schlüssiges System zur Abgrenzung zu entwickeln. Sie erfolgt nach Auffassung der Autoren eher willkürlich und zwischen Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer uneinheitlich – dies gerade nach dem EuGH-Urteil *Salix*. Die Autoren fordern den Gesetzgeber auf, § 2 Abs. 3 UStG an die vom EuGH entwickelten Grundsätze anzupassen und auch im Körperschaftsteuerrecht den Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität zu wahren.

## I. Einleitung

Neben ihrer originär hoheitlichen Tätigkeit beteiligt sich die öffentliche Hand in unterschiedlichen Organisationsformen auf vielfältige Weise erwerbswirtschaftlich, d. h. sie tritt neben privatwirtschaftlichen Unternehmen oder an deren Stelle am Markt auf.<sup>1</sup> Bei öffentlich-rechtlichen Unternehmen, die in einer Privatrechtsform (z. B. AG, GmbH, GmbH & Co. KG, Genossenschaft) betrieben werden, richtet sich die Besteuerung de lege lata nach den Grundsätzen, die auch für private Unternehmen in der jeweiligen Rechtsform gelten. Sonderregeln existieren indessen für den Fall, dass sich die öffentliche Hand keiner privatrechtlichen, sondern einer öffentlich-rechtlichen Organisationsform bedient, also ihre wirtschaftliche Betätigung etwa im Rahmen eines Eigen- oder Regiebetriebs<sup>2</sup> ausübt. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unterwirft die juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, soweit diese Betriebe gewerblicher Art<sup>3</sup> (BgA) unterhalten. Der BgA ist in § 4 Abs. 1 KStG legaldefiniert, worauf auch § 2 Abs. 3 UStG verweist. Gem. § 4 Abs. 1 KStG sind BgA von jPöR alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.<sup>4</sup> Eine Gewinnerzielungsabsicht oder eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gem. § 4 Abs. 1 S. 2 KStG nicht erforderlich. Nicht steuerpflichtig ist die öffentliche Hand dagegen, soweit sie hoheitlich tätig wird. Mit ihren Hoheitsbetrieben (§ 4 Abs. 5 KStG) bewegt sie sich im steuerlich irrelevanten Bereich. In diesem Sektor erzielte Einnahmen sind daher nicht steuerbar. Auch die bloße Verwaltung von Vermögen, also etwa die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen oder die Vermietung von Grundstücken, stellt keinen BgA dar.<sup>5</sup> Dies führt zu der Frage, wie die steuerpflichtige Tätigkeit der BgA von der steuerfreien Hoheitstätigkeit abzugrenzen ist. Diese Grenzlinie zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit richtet sich nach dem gegensätzlichen Begriffspaar „wirtschaftliche Tätigkeit“ in § 4 Abs. 1 KStG und „Ausübung öffentlicher Gewalt“ in § 4 Abs. 5 KStG.

## II. Wettbewerbsneutralität als systemtragendes Prinzip für die Besteuerung

Grundgedanke dessen, die jPöR zu besteuern, soweit sie einen BgA unterhält, ist die Sicherung einer wettbewerbsneutralen Besteuerung im Vergleich zu erwerbswirtschaftlich tätigen Privaten. Diese Zielsetzung trat schon in der Regierungsbegründung des KStG 1925 zutage.<sup>6</sup> Demgemäß wurde die Körperschaftsteuerpflicht auch auf Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit) erstreckt, soweit diese nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen.<sup>7</sup> Den Begriff des „Betriebes gewerblicher Art“ verwendete dann erstmals das KStG 1934<sup>8</sup>. Die Änderung der Terminologie erfolgte, um fortan alle Betriebe der öffentlichen Hand der Besteuerung unterwerfen zu können, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten.<sup>9</sup> Letztlich war also auch in diesem Punkt der Gedanke einer *wettbewerbsneutralen Ausgestaltung der Besteuerung* ausschlaggebend. Die Rechtfertigung der Besteuerung der öffentlichen Hand durch das Prinzip der Wettbewerbsneutralität entspricht auch heute noch der wohl einhelligen Auffassung in Schrifttum und Judikatur.<sup>10</sup> Derjenige, der seine Leistungen auf dem Markt ohne Umsatzsteuer anbieten kann und dem seine Einnahmen dann ohne eine Ertragsbesteuerung belassen werden, genießt einen erheblichen Wettbewerbsvorteil gegenüber demjenigen, der sowohl mit Umsatzsteuer als auch mit Ertragsteuer belastet wird. Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verbietet es, private Unternehmen durch die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand gegenüber dieser zu benachteiligen. Die Steuerpflicht der jPöR, soweit sie sich in einem BgA wirtschaftlich betätigen, soll also zu einer gleichmäßigen Belastung

<sup>1</sup> Vgl. *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschafts- und Umsatzsteuerrecht, Diss. Hamburg 2004, S. 27; *Ehlers*, JZ 1990, 1089, 1090.

<sup>2</sup> Bei dem *Eigenbetrieb* handelt es sich um die „klassische“ öffentlich-rechtliche Organisationsform für ein kommunales Unternehmen. Zwar verfügt der Eigenbetrieb nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit. Er ist jedoch innerhalb der Kommunalverwaltung organisatorisch und finanzwirtschaftlich verselbständigt, so dass ihm eine herausgehobene Stellung innerhalb der Verwaltung zukommt. Bei *Regiebetrieben* fehlt es dagegen an dem Merkmal der Verselbständigung. Sie werden als bloße Abteilungen der Kommunalverwaltung geführt, sind also weder rechtlich noch personell leitungs- oder haushaltsmäßig verselbständigt. Zu diesen Organisationsformen im Einzelnen *Cronauge/Westermann*, Kommunale Unternehmen, 6. Aufl., Berlin 2006, 36 ff., 99 ff. Die öffentlich-rechtlichen Organisationsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit (Anstalten, Stiftungen, Zweckverbände) spielen dagegen nur eine untergeordnete Rolle und bleiben daher im Folgenden außer Betracht.

<sup>3</sup> Zur Entstehung, zum Zweck und zu den Voraussetzungen des Begriffs s. *Seer*, DStR 1992, 1751 ff.

<sup>4</sup> Auch jPöR können BgA sein (§ 4 Abs. 2 KStG). Gem. § 4 Abs. 3 KStG wird des Weiteren die BgA-Eigenschaft von Versorgungs-, Verkehrs- und Hafenbetrieben fingiert (selbst wenn diese Aufgaben der Daseinsvorsorge erfüllen, handelt es sich daher nicht um Hoheitsbetriebe).

<sup>5</sup> Eine Ausnahme gilt aber für die Verpachtung eines BgA (§ 4 Abs. 4 KStG); zur Legitimation der Ausklammerung des Bereichs der Vermögensverwaltung s. *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002, S. 59 ff.

<sup>6</sup> Siehe nur Begründung zum Entwurf eines KStG, Verhandlungen des Reichstags, 3. Wahlperiode 1924/25, Bd. 400, Drucksache 796, 8 ff.

<sup>7</sup> Ebenfalls ausgenommen blieben zunächst Versorgungsbetriebe, die erst durch das KStG 1934 in die Steuerpflicht einbezogen wurden.

<sup>8</sup> KStG vom 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1031.

<sup>9</sup> Begründung zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81, 82.

<sup>10</sup> Vgl. dazu *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825, 826 ff. mit umfangreichen Nachweisen. Daneben wird jedoch verstärkt auch die Funktion der Besteuerung der öffentlichen Hand als Instrument des Finanzausgleichs in den Blickpunkt gerückt, vgl. etwa *Hüttemann* (Fn. 5), 13 ff.; *Steffen*, Der Betrieb gewerblicher Art, Diss., Münster 2001, S. 66 ff.; in diesem Sinne bereits *Hensel*, StuW 1930, 873, 881 f.

öffentlicher und privater Erwerbssubjekte führen. Deutlich wird die fehlende fiskalische Zielsetzung dieser gesetzlichen Regelung im Übrigen schon daran, dass es sich aus gesamtstaatlicher Sicht um eine bloße Eigenbesteuerung handelt, die sogar zu einem gesamtstaatlichen Minusgeschäft wird, da zusätzlich Kosten der Steuererhebung anfallen.<sup>11</sup> Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität kommt explizit auch in Art. 13 MwStSystRL für den Bereich der Umsatzsteuer zum Tragen. Gem. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL unterliegt die öffentliche Hand immer dann der Umsatzsteuerpflicht, wenn anderenfalls „größere Wettbewerbsverzerrungen“ eintreten würden.

### III. Abgrenzung des steuerpflichtigen BgA vom steuerfreien Hoheitsbetrieb

#### 1. Staatsaufgabenlehre als Ausgangspunkt für die Abgrenzung des Hoheitsbetriebs

§ 4 Abs. 5 KStG legt fest, dass ein Hoheitsbetrieb überwiegend der „Ausübung der öffentlichen Gewalt“ dient. Nach der Rechtsprechung des RFH<sup>12</sup>, des I. (Körperschaftsteuer-)Senats<sup>13</sup> und jahrzehntelang des V. (Umsatzsteuer-)Senats des BFH<sup>14</sup> ist Ansatzpunkt für das Ausüben der öffentlichen Gewalt i. S. d. § 4 Abs. 5 KStG, dass der jPöR *eine Tätigkeit eigentümlich und vorbehalten* ist. Dieser Formel liegt die Vorstellung zugrunde, dass der öffentlichen Hand bestimmte Aufgaben zugewiesen sind, die in keinerlei Beziehung zum privatwirtschaftlichen Verkehr stehen, sondern vielmehr in das „Eigenleben“ der jPöR fallen.<sup>15</sup> Kennzeichnend dafür soll die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtlicher Aufgaben sein, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.<sup>16</sup> Der BFH sieht es als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt an, wenn die zu erfüllende Aufgabe der juristischen Person durch Gesetz, Verordnung oder Gewohnheitsrecht ausdrücklich zugewiesen wird oder ein besonderer öffentlich-rechtlicher Annahmeweg besteht.<sup>17</sup> Der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben steht es auch nicht entgegen, wenn die jPöR sich bei ihrer Erfüllung der Mitwirkung privater beliehener Unternehmer bedient.<sup>18</sup> Die Rechtsprechung stellt folglich in einem ersten Prüfungsschritt allein auf den Gegenstand und die Zielsetzung der wahrgenommenen Aufgabe ab und begibt sich damit für Zwecke der Entscheidung über die Steuerpflicht auf das weite Feld der sog. Staatsaufgabenlehre.<sup>19</sup>

#### 2. Wettbewerbsrelevanz als entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen steuerfreier und steuerpflichtiger Sphäre

Eine rein staatsaufgabenbezogene Abgrenzung zwischen hoheitlichem und wirtschaftlichem Tätigkeitsbereich erweist sich indessen im Lichte des Leitprinzips der wettbewerbsneutralen Besteuerung als untauglich. Staatsaufgaben können auch dann, wenn sie einem Träger der öffentlichen Gewalt gesetzlich zugewiesen sind, zugleich wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Tätigkeiten verkörpern.<sup>20</sup> Vor diesem Hintergrund hat sich auch in der Rechtsprechung die Erkenntnis durchgesetzt, dass die im Ausgangspunkt zur unmittelbaren Erfassung des Hoheitsbetriebs herangezogene Staatsaufgabenlehre in einem *zweiten Prüfungsschritt* um das *Korrektiv der fehlenden Wettbewerbsrelevanz* eingeschränkt werden muss.<sup>21</sup> Eine Tätigkeit ist der jPöR mithin dann nicht mehr „eigentümlich und vorbehalten“, wenn sie Aufgaben übernimmt, die auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden können, und sie daher mit ihrer Tätigkeit – selbst wenn nur ungewollt – in den realen oder potenziellen

Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt.<sup>22</sup> Eine Ausübung öffentlicher Gewalt soll dementsprechend ausgeschlossen sein, wenn sich die jPöR durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich von der Tätigkeit eines privaten Unternehmens inhaltlich nicht wesentlich unterscheidet. Private Wettbewerber sollen nämlich nicht gegenüber der ansonsten steuerfreien Körperschaft öffentlichen Rechts benachteiligt werden, wenn die jPöR den ihr allein vorbehaltenen hoheitlichen Bereich verlässt und sich selbst genauso wie ein privater Unternehmer im Bereich privatunternehmerischer Berufs- und Gewerbeausübung bewegt.<sup>23</sup> § 4 Abs. 5 S. 2 KStG bestimmt dazu für steuerliche Zwecke ausdrücklich, dass Zwangs- und Monopolrechte für die Annahme eines Hoheitsbetriebs nicht ausreichen. Auch Versorgungsbetriebe zählen gem. § 4 Abs. 3 KStG zu den BgA und nicht zu den Hoheitsbetrieben, auch wenn das Leistungsverhältnis öffentlich-rechtlich ausgestaltet ist. Nach der Rechtsprechung des BFH reicht die bloße Zuweisung einer Tätigkeit als Pflichtaufgabe nicht für die Qualifizierung als Hoheitsbetrieb aus, wenn sich die jPöR zur Erfüllung der übertragenen Aufgaben nicht hoheitlicher, sondern privat-rechtlicher Mittel bedient.<sup>24</sup> Selbst wenn die öffentliche Aufgabe aber mittels öffentlich-rechtlicher Handlungsformen erfüllt wird, etwa Beiträge oder Gebühren aufgrund einer Satzung erhoben werden, kommt es nach der Sichtweise des BFH noch entscheidend darauf an, ob die Nichtbesteuerung zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Wenn das der Fall ist, wird die Einstufung als hoheitliche Tätigkeit ausgeschlossen.<sup>25</sup> Auch der überwiegende Teil des Schrifttums sucht den Hoheitsbetrieb unmittelbar zu erfassen und schließt sich für Zwecke der Abgrenzung zum wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich der zweistufigen Prüfung der Rechtsprechung an.<sup>26</sup> Das gilt auch für die Finanzverwaltung.<sup>27</sup>

- 11 Laule, DStZ 1988, 183, 184; Seer, DStR 1992, 1751, 1752; Seer/Wendt, DStR 2001, 825, 826.  
 12 Etwa RFH, 9.7.1937 – V D 1/37, RStBl. 1937, 1306, 1307; vom 2.7.1938 – GrS D 5/38, RStBl. 1938, 743; vom 24.1.1939 – I 390/38, RStBl. 1939, 560; vom 25.4.1939 – I 382/38, RStBl. 1939, 780.  
 13 BFH, 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793, BB 1977, 81; vom 2.7.1986 – I R 38/80, BFH/NV 1987, 810; vom 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866, BB 1990, 1831 Ls; vom 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; vom 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls.  
 14 BFH, 9.2.1953 – V 84/52 U, BStBl. III 1953, 86; vom 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100; vom 25.4.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94, 97; vom 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; vom 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910, BB 1999, 1880; vom 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95, BB 1989, 2471 Ls; vom 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410, BB 1998, 1197 Ls.  
 15 So schon die Rspr. des RFH, etwa in seinem Gutachten vom 9.7.1937 – V D 1/37, RStBl. 1937, 1306, 1307, die später auch der BFH fortgesetzt hat, vgl. BFH, 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910, 911, BB 1988, 1880 Ls, m. w. N.  
 16 BFH, 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218, 219; vom 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910, 912, BB 1988, 1880 Ls; vom 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls; vom 7.11.2007 – I R 52/06, BStBl. II 2009, 248, 249, BB 2008, 878 m. Anm. Fischer; vom 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470.  
 17 BFH, 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298, 299; vom 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100, 101; vom 8.5.1969 – V R 7/66, BStBl. II 1969, 511, 511; vom 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746, 748; vom 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491, 492; vom 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls; vom 7.11.2007 – I R 52/06, DStRE 2008, 486, 487, BB 2008, 878 m. Anm. Fischer; vom 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470, 2471.  
 18 BFH, 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls.  
 19 So die treffende Charakterisierung von Selmer/Schulze-Osterloh, DÖV 1978, 381, 383.  
 20 Lang/Seer, StuW 1993, 47, 55; Seer, DStR 1992, 1751, 1755.  
 21 Eine „musterungültige“ Darstellung der Prüfungsschritte nennt BFH, 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139, 140 ff.  
 22 BFH, 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298, 299 f.; vom 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100, 101; vom 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910, 911, BB 1988, 1880 Ls; vom 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866, 867, BB 1990, 1831 Ls; vom 24.2.1994 – V R 25/92, BFH/NV 1995, 353, 354; vom 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139, 141; vom 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410, 411, BB 1998, 1197 Ls.  
 23 BFH, 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470; vom 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls, m. w. N.  
 24 BFH, 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910, 912, BB 1988, 1880 Ls; vom 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95, 97, BB 1989, 2471 Ls; vom 14.3.1990 – I R 156/89, BStBl. II 1990, 866, 868.  
 25 BFH, 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813, 815; vom 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473, 477, BB 1988, 1310; vom 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971, 973, BB 1988, 2168 Ls; vom 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380, 381, BB 1993, 857 Ls; vom 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139, 141; vom 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410, 412, BB 1998, 1197 Ls.  
 26 Althoefner, in: FS L. Schmidt, 1993, S. 677, 688 ff.; Birkenfeld, UR 1989, 1, 5 f.; Lang/Seer, StuW 1993, 47, 55 f.; Seer, DStR 1992 1751, 1755. Eine ausführliche Zusammenstellung der variierenden Literaturansichten findet sich bei Siegel, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, Diss., Berlin 1999, S. 132 ff.  
 27 KStR 2008, H. 9.

### 3. Bestimmung der Wettbewerbsrelevanz von wirtschaftlichen Tätigkeiten der jPÖR anhand der Grundsätze des Wettbewerbsrechts

Die Prüfung der Wettbewerbsrelevanz einer Tätigkeit der jPÖR in einem zweiten Schritt verlagert die Frage der Abgrenzung zwischen Hoheitsbetrieb und BgA. Lag der Schwerpunkt beim ersten Prüfungsschritt noch auf dem Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt“ und suchte damit den Hoheitsbetrieb negativ von den wirtschaftlichen Tätigkeiten des BgA abzugrenzen, konzentriert sich der zweite Prüfungsschritt darauf, wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Tätigkeiten positiv dem BgA zuzuordnen. Es stellt sich die Frage, wann eine jPÖR sich in wettbewerbsrelevanter Weise wirtschaftlich betätigt, weil das Steuerrecht keine entsprechenden Definitionen bereithält. Da auch der BFH in seiner Rechtsprechung entscheidend darauf abstellt, ob durch die Tätigkeit eine der *Privatwirtschaft eigene Wettbewerbssituation* eintreten kann<sup>28</sup>, bieten sich für die Umschreibung des Wettbewerbs auch im Steuerrecht im Grundsatz die zum privaten Wettbewerbsrecht entwickelten Merkmale eines Wettbewerbsverhältnisses<sup>29</sup> i.S.d. UWG an. Bei entsprechender Anwendung der Grundsätze des Wettbewerbsrechts begibt die öffentliche Hand sich in ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis mit der Privatwirtschaft und übt damit eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, wenn der geschäftliche Betrieb auf beiden Seiten darauf gerichtet ist, die gleichen oder die sich zumindest weitgehend ähnelnden wirtschaftlichen Bedürfnisse Dritter dadurch zu befriedigen, dass Waren oder Dienstleistungen gleicher oder verwandter Art an einen im Wesentlichen übereinstimmenden Abnehmerkreis vertrieben werden.<sup>30</sup> Von einer Konkurrenzsituation kann daher ohne Weiteres bei einem zumindest teilweise übereinstimmenden Abnehmerkreis für die angebotene Ware oder Dienstleistung ausgegangen werden. Die konsequente Umsetzung der Wettbewerbsgleichheit macht es auch für steuerliche Zwecke erforderlich, die *Verhältnisse des konkreten Marktes*, auf dem die Wettbewerber agieren, zu analysieren.<sup>31</sup> Je nach Größe des Tätigkeitsbereichs der jPÖR kann sich dieser Markt auf das Gebiet einer Gemeinde, auf eine bestimmte Region, ein Bundesland oder das gesamte Bundesgebiet erstrecken.<sup>32</sup>

Allerdings greift die Prüfung eines tatsächlich bestehenden Wettbewerbsverhältnisses zu kurz, denn die Wettbewerbsgleichheit kann nur dann gewährleistet werden, wenn auch die konkrete Möglichkeit eines *zukünftigen Wettbewerbsverhältnisses* zu einer Besteuerung der Tätigkeit der öffentlichen Hand führt. Der BFH leitet aus § 4 Abs. 5 S. 2 KStG ab, dass der Wettbewerbsvorbehalt nicht auf ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis beschränkt sein kann, denn gemäß dieser Norm genügen Zwangs- oder Monopolrechte für die Annahme eines Hoheitsbetriebs nicht.<sup>33</sup> Wäre allein der tatsächliche Wettbewerb relevant, würde sich die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand als eine faktische Schranke für den Marktzutritt erweisen. Eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit der öffentlichen Hand liegt daher bereits dann – auch nach Ansicht des BFH<sup>34</sup> – vor, wenn ein sog. *potenzielles Wettbewerbsverhältnis* besteht. Auch insoweit kann zur Eingrenzung auf wettbewerbsrechtliche Grundsätze zurückgegriffen werden. Im Wettbewerbsrecht wird dann von einem potenziellen Wettbewerb gesprochen, wenn Wettbewerb zwar möglich ist, aber de facto nicht ausgeübt wird.<sup>35</sup> Auf dem betroffenen Markt besteht also zwar augenblicklich kein tatsächlicher Wettbewerb, weil darauf nicht mehrere, sondern lediglich ein Unternehmen agiert. Seiner Struktur nach handelt es sich jedoch um einen *Markt*, der *nicht*, wie bei einem gesetzlichen Monopol, *geschlossen* ist, sondern auf dem jederzeit mit dem Auftreten eines Mitbewerbers zu rechnen ist. Der momentan noch potenzielle Wettbewerb kann somit jederzeit in einen ak-

tuellen Wettbewerb umschlagen.<sup>36</sup> Nicht jeder theoretisch denkbare Wettbewerb begründet aber bereits ein rechtlich relevantes potenzielles Wettbewerbsverhältnis. Hinzukommen muss vielmehr die *hinreichend konkrete Erwartung eines Marktzutritts von Konkurrenten*.<sup>37</sup> Dabei handelt es sich um eine Prognoseentscheidung, bei der sämtliche subjektiven und objektiven Momente zu berücksichtigen sind, die Rückschlüsse auf eine Aktualisierung von Wettbewerb zulassen.<sup>38</sup> Diese Einschränkung ist auch für die körperschaftsteuerliche Abgrenzung zu übernehmen. Da in tatsächlicher Hinsicht theoretisch alle Aufgaben der öffentlichen Hand auch von Privaten ausgeführt werden können, würde ansonsten das Kriterium der Wettbewerbsrelevanz uferlos ausgedehnt. Aus diesem Grund ist auch nach Ansicht des BFH anhand konkreter Feststellungen zu prüfen, ob für die Tätigkeit der jPÖR ein wettbewerbsrelevanter Markt besteht und der Marktzutritt Dritter durch die Steuerbefreiung der jPÖR behindert oder erschwert wird.<sup>39</sup>

### 4. Zusammenfassung

Das Steuerrecht definiert den Begriff „Ausübung der öffentlichen Gewalt“ i.S.d. § 4 Abs. 5 KStG eng. Die Tatsache, dass die Tätigkeit einer jPÖR nach den Maßstäben des öffentlichen Rechts „hoheitlich“ ist und in den typischen Handlungsformen des öffentlichen Rechts erfolgt, ist im Steuerrecht lediglich ein Indiz, aber kein hinreichendes Kriterium für die Ausübung öffentlicher Gewalt und das Vorliegen eines Hoheitsbetriebs i.S.d. § 4 Abs. 5 KStG. Entscheidend ist vielmehr die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit der jPÖR. Tritt sie mit ihr (tatsächlich oder potenziell) in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, liegt auch bei einer formal hoheitlichen Tätigkeit ein steuerpflichtiger BgA vor. Für die Abgrenzung derartiger wettbewerbsrelevanter wirtschaftlicher Tätigkeiten bieten die Maßstäbe des Wettbewerbsrechts auch im Steuerrecht Anhaltspunkte.

## IV. Einfluss der MwStSystRL auf die Abgrenzung zwischen steuerfreiem Hoheitsbetrieb und steuerpflichtigem BgA im Umsatzsteuerrecht

### 1. Die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand nach nationalem Recht

§ 2 Abs. 3 S. 1 UStG trifft als Sonderregelung zu § 2 Abs. 1 UStG die Bestimmung, dass jPÖR nur im Rahmen ihrer BgA i.S. v. §§ 1 Abs. 1

28 BFH, 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, 502, BB 2005, 1098 Ls; vom 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470, 2471.

29 Das Wettbewerbsverhältnis ist nach h. M./Rspr. im Wettbewerbsrecht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal anerkannt, vgl. Erdmann, in: Gloy/Loschelder/Erdmann, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 4. Auflage 2010, § 33, Rn. 12.

30 Vgl. Seer/Wendt, DStR 2001, 825, 828; Hüttemann (Fn. 5), S. 94; BFH, 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705, 708, BB 2000, 1510 Ls; FG Mecklenburg-Vorpommern, 29.7.1998 – 1 K 6/97, EFG 1998, 1431, 1432; Köhler, in: Köhler/Bornkamm, UWG, 28. Auflage, 2010, Einl., Rn. 1.9; Sosnizza, in: Piper/Ohly/Sosnizza, UWG, 5. Auflage, 2009, § 2, Rn. 54; Küffner, DStR 2003, 1606, 1607.

31 Auch BFH, 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705, BB 2000, 1510 Ls; vom 12.10.2000 – V R 74/99, BFH/NV 2001, 653, 654; vom 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 433, 434, BB 2003, 1271 Ls, berücksichtigt die konkreten Verhältnisse des relevanten Marktes vor Ort; a. A.: EuGH, 16.9.2008 – C-288/07, DStRE 2008, 1455, der einen abstrakten Prüfungsansatz vertritt und die lokalen Verhältnisse vor Ort nicht berücksichtigen will (dazu näher unten III.5.).

32 Soweit dies dazu führt, dass gleiche Leistungen der öffentlichen Hand von „Markt zu Markt“ steuerlich unterschiedlich beurteilt werden, kann darin kein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gesehen werden, da die jPÖR nur wegen ihrer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit besteuert wird und das Wettbewerbskriterium daher ein sachgerechtes Differenzierungskriterium für eine steuerliche Ungleichbehandlung verkörpert, gl. A.: Häck (Fn. 1), S. 126.

33 BFH, 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910, BB 1988, 1880 Ls; v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95, BB 1989, 2471 Ls.

34 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 433 f., BB 2003, 1271 Ls, m. w. N.

35 Zum Begriff des „potenziellen Wettbewerbs“ Köhler (Fn. 30), Einl., Rn. 1.20.

36 Köhler (Fn. 30), Einl., Rn. 1.20.

37 V. Gamm, in: Festschrift für Pfeiffer, Köln 1988, S. 643, 655.

38 V. Gamm (Fn. 37).

39 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 434, BB 2003, 1271 Ls, m. w. N.



Nr. 6; 4 KStG und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und damit Unternehmer sind. Auch für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand steht mithin der Begriff des BgA im Mittelpunkt des Interesses. Aus der Verweisung auf den BgA ergibt sich die Folge, dass umsatzsteuerlich zwischen der steuerlich irrelevanten Betätigung im hoheitlichen Aufgabenbereich (= nichtunternehmerische Sphäre) und der steuerlich relevanten Betätigung im wirtschaftlichen Bereich (= unternehmerische Sphäre) zu unterscheiden ist.<sup>40</sup> Die jPöR bildet umsatzsteuerlich ein einheitliches Unternehmen, das sämtliche BgA umfasst. Unternehmer und damit Steuersubjekt ist also nicht der einzelne BgA, sondern die Trägerkörperschaft selbst.<sup>41</sup>

Die Anknüpfung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG an den Körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA erscheint vordergründig betrachtet sinnvoll, da die im Körperschaftsteuerrecht mit der Besteuerung des BgA verbundene Zielsetzung, die Wettbewerbsneutralität gegenüber der Privatwirtschaft zu wahren, im besonderen Maße auch für das Umsatzsteuerrecht zutrifft.<sup>42</sup> Nach der bislang vorherrschenden Sichtweise waren daher konsequenterweise die Voraussetzungen des BgA im Körper- und Umsatzsteuerrecht einheitlich zu beurteilen, und zwar auch in Bezug auf die Abgrenzung zwischen dem wirtschaftlichen und dem hoheitlichen Tätigkeitsbereich der jPöR. Der Verweis des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf den Körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff hat sich im Nachhinein allerdings angesichts eines weitgehend harmonisierten europäischen Mehrwertsteuersystems als wenig sinnvoll erwiesen.<sup>43</sup> Für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand kommt insoweit vor allem Art. 9 und 13 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie 2006/112/EG (ehemals Art. 4 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG) maßgebliche Bedeutung zu.

## 2. Die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand nach Art. 9 Abs. 1, 13 MwStSystRL

Die für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand relevanten Passagen der Art. 9 Abs. 1, 13 MwStSystRL lauten wie folgt:

Art. 9 Abs. 1:

Als „Steuerpflichtiger“<sup>44</sup> gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

...

Art. 13

Abs. 1

Staaten, 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 in Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

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

Die 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.

Abs. 2

Mitgliedsstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Art. 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Art. 378 Abs. 2, dem Art. 379 Abs. 2 sowie den Art. 380 bis 390 von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Die Unternehmereigenschaft einer jPöR ist nach den Grundsätzen der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie folglich in einem dreistufigen Prüfungsverfahren zu bestimmen:

1. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL konstituiert zunächst einen *weiten Unternehmerbegriff*, der jede selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden umfasst. Da nicht nach der Rechtsform differenziert wird, muss auch bei einer jPöR für jede Tätigkeit gesondert ermittelt werden, ob diese als „wirtschaftliche“ Tätigkeit i. S. d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL angesehen werden kann.
2. Der weite Unternehmerbegriff des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL wird allerdings für die Besteuerung der öffentlichen Hand auf der zweiten Prüfungsstufe durch Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL eingeschränkt.<sup>45</sup> jPöR werden danach aus der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“ tätig werden.<sup>46</sup> Der EuGH hat die *Ausnahme* des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL dahingehend konkretisiert, dass für die Behandlung der jPöR als Nichtsteuerpflichtige zwei Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sein müssen, nämlich die Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung und die Vornahme dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt.<sup>47</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH fallen nur solche Tätigkeiten unter den Begriff der „öffentlichen Gewalt“, welche die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden Regelungen ausüben.<sup>48</sup> Eine öffentliche Einrichtung handelt umgekehrt dann als Unternehmer, wenn sie die Tätigkeit als Privatrechtssubjekt, also unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer verrichtet. Nach der Ansicht des EuGH gewährleistet allein das Abstellen auf die Ausübungsmodalitäten, d. h. auf die nach nationalem Recht anwendbare rechtliche Regelung, eine sichere Abgrenzungsmöglichkeit zwischen dem hoheitlichen und wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich.<sup>49</sup>
3. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL sieht jedoch eine *Rücknahme* von der Ausnahmeregelung des Unterabs. 1 für den Fall vor, dass bei der Behandlung einer öffentlichen Einrichtung als Nicht-

40 BFH, 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473, 475, BB 1988, 1310; vom 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl. II 2006, 280, BB 2005, 2677 Ls; vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365.

41 BFH, 18.8.1988 – V R 194/83, BStBl. II 1988, 932, 933 m. w. N. Die Rechtslage entspricht damit der Rechtsprechung zum Körperschaftsteuerrecht. Missverständlich insoweit *Lange*, UR 2000, 1, 4, der mit der Begründung, dass der einzelne BgA Körperschaftsteuerpflichtig sei, einen Widerspruch zwischen umsatzsteuerlicher und Körperschaftsteuerlicher Behandlung konstatiert.

42 Allgemeine Auffassung, vgl. etwa RFH, 9.7.1937 – V D 1/37, RStBl. 1937, 1306; BFH, 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298, 299; *Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems, Diss., Aachen 1997, 55 ff.; *Seer*, DStR 1992, 1790, 1792; *Stadler*, in: *Rau/Dürwächter*, UStG, § 2, Rn. 893 ff. (134. Lfg., Mai 2008).

43 *Reiß*, in: *Reiß/Krausel/Langer*, UStG., § 2, Rn. 130 (39. Lfg., Sept. 2002), bezeichnet die Verweisung daher treffend als „Fehlentwicklung des deutschen UStG“.

44 Der Begriff des Steuerpflichtigen, wie er in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL verwendet wird, entspricht dem Begriff des Unternehmers im deutschen Umsatzsteuerrecht.

45 EuGH, 17.10.1989 – 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 78 m. Anm. *Ramme*.

46 Unabhängig davon, ob die betreffende Einrichtung im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, bleibt sie jedenfalls dann eine „Steuerpflichtige“, wenn sie eine der in Anlage I aufgeführten Tätigkeiten (z. B. Fernmeldewesen, Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität u. a.) ausübt und diese nicht unbedeutend ist (s. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL).

47 EuGH, 17.10.1989 – Rs. 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 78 m. Anm. *Ramme*.

48 EuGH, 17.10.1989 – Rs. 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 79 m. Anm. *Ramme*; vom 15.5.1990 – C-4/89, UR 1991, 225, 226; vom 6.2.1997 – C-247/95, UR 1997, 261, 262 m. Anm. *Stadler*; vom 12.9.2000 – C-276/97, IStR 2000, 620, 622; vom 8.6.2006 – Rs. C-430/04, DStR 2006, 1082, 1083; vom 16.9.2008 – Rs. C-288/07, DStRE 2008, 1455, 1457.

49 EuGH, 17.10.1989 – 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 79 m. Anm. *Ramme*; vom 8.6.2006 – C-430/04, DStR 2006, 1082, 1083.

steuerpflichtige „größere Wettbewerbsverzerrungen“ drohen.<sup>50</sup> Nach der Ansicht des EuGH soll bereits das Bestehen der Möglichkeit, dass die betreffende Tätigkeit von Privaten ausgeübt wird und deren Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, die Befreiung der öffentlichen Einrichtung ausschließen.<sup>51</sup>

Betreibt die öffentliche Hand also ein Unternehmen in *Privatrechtsform*, ist die Tätigkeit automatisch dem umsatzsteuerpflichtigen Bereich zuzuordnen. Handelt es sich dagegen der Rechtsform nach um eine öffentlich-rechtlich verfasste Körperschaft, so ist im zweiten Schritt deren *Aufgabe* entscheidend, d.h. ob sie Tätigkeiten ausübt, die ihr „im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“. Sollte die Tätigkeit nicht als unternehmerisch eingeordnet werden, weil sie der jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, so ist im dritten Schritt auf das *Wettbewerbskriterium* abzustellen und die Tätigkeit der jPöRs aufgrund deren Wettbewerbsrelevanz doch noch dem umsatzsteuerpflichtigen Bereich zuzuordnen. Zusammengefasst gibt Art. 13 i.V.m. Art. 9 MwStSystRL für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft jPöR nicht lediglich ein einziges Kriterium vor, sondern eine stufenförmig aufgebaute Kriterientrias von *Rechtsform – Aufgabe – Wettbewerb*<sup>52</sup>.

### 3. Abweichungen zwischen nationalem und Gemeinschaftsrecht

Die Bestimmung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG und nach Art. 9 Abs. 1, Art. 13 MwStSystRL ist damit nicht deckungsgleich. Die Unterschiede resultieren aus der Bezugnahme des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA und betreffen im Wesentlichen die folgenden Punkte:

Nach nationalem Rechtsverständnis ist für die Abgrenzung zwischen dem nichtunternehmerischen (hoheitlichen) und dem unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeitsbereich der Inhalt, also vor allem der Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit maßgebend. Dagegen stellt der EuGH für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft von öffentlichen Einrichtungen auf die formalen Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit ab und erklärt den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit sogar explizit für unbeachtlich.<sup>53</sup> Nach europarechtlichen Maßstäben sind jPöR daher bereits immer dann unternehmerisch tätig, wenn sie sich unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie Privatrechtssubjekte betätigen. Auf die zusätzliche Erfüllung der Merkmale eines BgA i. S. v. § 4 KStG kommt es dann überhaupt nicht mehr an.<sup>54</sup> Umgekehrt ist die öffentliche Einrichtung bei einer formal hoheitlichen Tätigkeit gem. Art. 13 MwStSystRL auf der ersten Stufe als „Nichtsteuerpflichtige“ zu qualifizieren, egal ob ihr diese Tätigkeit nach deutschem Rechtsverständnis „eigentümlich und vorbehalten“ ist. Europarechtlich wird das Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ i. S. v. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL erst *als Korrektiv* verwendet, nachdem die Ausübung öffentlicher Gewalt positiv festgestellt worden ist. Auf nationaler Ebene betrifft das Wettbewerbskriterium dagegen die vorgelagerte Abgrenzungsfrage, ob überhaupt eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt. Neben diesem tatbestandlichen Unterschied stellt sich die Frage, ob die qualitativen Anforderungen an die Wettbewerbsrelevanz in ihrer nationalen Ausprägung und das europarechtlich geforderte Merkmal der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ deckungsgleich sind.

Besonders deutlich treten die Unterschiede zwischen der nationalen und der europarechtlichen Bestimmung der Unternehmereigenschaft

im Bereich der sog. *Vermögensverwaltung* hervor. Die Vermögensverwaltung stellt nach herrschendem nationalen Rechtsverständnis keine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. § 4 Abs. 1 S. 1 KStG dar und wird demnach vom körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA nicht erfasst.<sup>55</sup> Misst man der Vorschrift des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG daher konstitutive Wirkung zu, vermag eine vermögensverwaltende Tätigkeit die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft nicht zu begründen. Im Gegensatz dazu bezieht Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL explizit auch die „Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ und damit den Bereich der Vermögensverwaltung in die Unternehmertätigkeit ein. Zwar hat der EuGH bestimmte, ihrer Art nach vermögensverwaltende Tätigkeiten nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten i. S. v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL anerkannt.<sup>56</sup> Der überwiegende Teil der nach deutscher Systematik nicht steuerbaren Vermögensverwaltung dürfte aber nach europarechtlichen Maßstäben als unternehmerische Tätigkeit einzustufen sein.

### 4. Europarechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG

#### a) Europarechtskonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG durch den BFH nach Vorabentscheidung des EuGH im Fall „Marktgemeinde Welden“

Die Bezugnahme des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf den körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff wird angesichts der Divergenz zwischen der nationalen und europarechtlichen Regelung von weiten Teilen des Schrifttums als europarechtswidrig erachtet.<sup>57</sup> Der BFH legt § 2 Abs. 3 S. 1 UStG unter Beachtung des Art. 13 MwStSystRL und der hierzu ergangenen Rechtsprechung soweit als möglich richtlinienkonform aus.<sup>58</sup> Hierzu richtet er sich weitgehend nach dem Prüfungsaufbau des EuGH. So wendet der BFH für die Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre nicht die nationalen tätigkeitsbezogenen, sondern die formalen Abgrenzungskriterien des EuGH an. Das bedeutet, dass jPöR für umsatzsteuerliche Zwecke unternehmerisch tätig sind, falls sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht aufgrund von eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handeln.<sup>59</sup>

Weiterhin setzt er das Kriterium „größere Wettbewerbsverzerrungen“ ebenso wie der EuGH erst als Korrektiv und nicht schon bei der Frage der Ausübung öffentlicher Gewalt ein. Dementsprechend kann die öf-

50 EuGH, 17.10.1989 – 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 79 m. Anm. *Ramme*.

51 EuGH, 17.10.1989 – 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 79 m. Anm. *Ramme*.

52 Ausführlich zu dieser Kriterientrias: *Reimer*, Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger, DStJ 32 (2009), 324, 337 ff.

53 EuGH, 17.10.1989 – 231/87, 129/88, UR 1991, 77, 78 m. Anm. *Ramme*. Der EuGH begründet seine Rechtsansicht in erster Linie mit dem systematischen Argument, dass der Gegenstand und die Zielsetzung an anderer Stelle, nämlich im Zusammenhang mit der Geringfügigkeitsregelung des Art. 4 Abs. 5, 3. Unterabs. der 6. EG-Richtlinie und der Bestimmung der Steuerbefreiung nach Art. 13 der 6. EG-Richtlinie, relevant werde.

54 *Klenk*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 2, Rn. 232 (62. Lfg., Sept. 2009); *Forster* (Fn. 42), 131.

55 Zur Begründung wird zum einen auf die gleichlautende Formulierung des § 4 Abs. 1 KStG gegenüber dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO verwiesen, der in seinem Satz 3 ebenfalls ausdrücklich die Vermögensverwaltung ausklammert. Zum anderen wird im § 4 Abs. 4 KStG die Betriebsverpachtung ausdrücklich zum BgA erklärt, was ebenfalls den Umkehrschluss nahelegt, dass andere Fälle der Vermietung und Verpachtung (als Vermögensverwaltung) gerade keinen BgA verkörpern. Die Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit richtet sich nach h. M. nach dem zum § 15 EStG entwickelten Grundsätzen; a. A. aber *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Diss., Köln 1991, S. 148 ff.

56 Vgl. dazu EuGH, 20.6.1991 – C-60/90, UR 1993, 119 ff. m. Anm. *Weiss*, wonach der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen darstellt, solange nicht unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaft eingegriffen wird. In der Tendenz ähnlich EuGH, 20.6.1996 – C-155/94, UR 1996, 423 ff.; vom 6.2.1997 – C-80/95, UR 1997, 141 ff.

57 *Etwa Forster* (Fn. 42), 131; *Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, DStJ 13 (1990), S. 59, 72.

58 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, BB 2003, 1271 Ls.; vom 5.2.2004 – V R 90/01, BStBl. II 2004, 795, BB 2004, 1550 Ls.; vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365.

59 BFH, 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375, 377, BB 2002, 2651, m. w. N.; vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365, 2366; vom 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, 456 f., BB 2010, 35 m. Komm. *Klöttschen*; vom 3.7.2008 – V R 40/04, BStBl. II 2009, 208, 212, BB 2006, 2643 Ls.

fentliche Hand, auch wenn sie nach der Abgrenzungsformel des EuGH im nichtunternehmerischen Bereich tätig ist (entsprechend der Systematik des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL), trotzdem als Unternehmer behandelt werden, wenn anderenfalls „größere Wettbewerbsverzerrungen“ auftreten würden. Diese Prüfung erfolgt also erst, nachdem schon das Vorliegen einer öffentlich-rechtlichen Tätigkeit anhand der formalen Kriterien bejaht wurde. Wie von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL vorgegeben, wird die jPöR bei den in Anhang I zur MwStSystRL genannten Tätigkeiten, bspw. das Telekommunikationswesen, die Lieferung von Gas, Wasser, Elektrizität, die Güter- und Personenbeförderung, immer als Unternehmer behandelt, sofern der Umfang der Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.<sup>60</sup>

Der BFH setzte sich mit der Frage der Europarechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG erstmals in dem Fall der „Marktgemeinde Welden“ vertieft auseinander. Die in diesem Fall vorliegende Verpachtung von Räumlichkeiten einer jPöR reichte nach nationalem Recht als bloße Vermögensverwaltung zur Begründung eines BgA nicht aus.<sup>61</sup> Im Gemeinschaftsrecht dagegen ist es aber für die Unternehmereigenschaft einer jPöR unbeachtlich, ob sie die Leistungen im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder im Rahmen der Vermögensverwaltung erbringt.<sup>62</sup> In der Beschränkung der Unternehmereigenschaft durch die Anknüpfung an den körperschaftsteuerlichen BgA-Begriff erkannte der BFH einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht. Der BFH schloss sich infolgedessen der im Schrifttum vertretenen Auffassung von der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG an und legte den Fall dem EuGH vor.<sup>63</sup>

Der EuGH folgte dem Verdikt des BFH von der generellen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG jedoch nicht.<sup>64</sup> Diese Sichtweise wird vor dem Hintergrund verständlich, dass Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL den Mitgliedstaaten eine nationale Regelung erlaubt, nach der auch die im Art. 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, 378 Abs. 2, 379 Abs. 2, 380 bis 390 MwStSystRL aufgeführten steuerfreien Tätigkeiten bei jPöR als solche Tätigkeiten behandelt werden können, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Nach der Entscheidung des EuGH wird die Behandlung als „Nichtsteuerpflichtige“ deshalb sogar dann nicht ausgeschlossen, wenn sie die steuerbefreite Tätigkeit in gleicher Weise wie private Wirtschaftsteilnehmer ausüben.<sup>65</sup> Übertragen auf den Ausgangsfall ergibt sich daraus die Konsequenz, dass die Ausklammerung der Vermögensverwaltung aus dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG zwar nicht mit der Regelungssystematik des Art. 13 MwStSystRL übereinstimmt, daraus jedoch konkret keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Vorschrift resultiert, da es dem Gesetzgeber ohnehin freistand, die steuerfreie Vermietungstätigkeit der Gemeinde als Tätigkeit „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ und damit als nichtunternehmerisch zu behandeln. Die unbeabsichtigte und mittelbare Zuordnung der nach Art. 135 Abs. 1 lit. I) steuerfreien Vermietung zum Hoheitsbetrieb, wie sie durch die Anknüpfung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG an den BgA-Begriff bewirkt wird, reicht aus, da die Gesetzgebungstechnik allein im Ermessen des nationalen Gesetzgebers steht.<sup>66</sup> Der BFH zieht daraus die Schlussfolgerung, dass die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG wegen Verstoßes gegen Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL nicht angewendet werden darf, soweit die Ausklammerung der steuerfreien Vermögensverwaltung aus dem Unternehmerbegriff zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.<sup>67</sup> Dem hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen.<sup>68</sup> Seit der Entscheidung im Fall „Marktgemeinde Welden“ legte der BFH in seiner neueren Rechtsprechung § 2

Abs. 3 S. 1 UStG. auf die o.g. Weise<sup>69</sup> soweit möglich europarechtskonform aus.

## b) Weitere Erkenntnisse nach Vorabentscheidung des EuGH im Fall Salix

Nach der Vorabentscheidung des EuGH im Fall „Marktgemeinde Welden“ konnte der Gesetzgeber sich zunächst wieder zurücklehnen: Eine Anpassung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG an gemeinschaftsrechtliche Vorgaben war nach Ansicht des EuGH nicht erforderlich, so dass der BFH sich über die gemeinschaftskonforme Auslegung der Norm mit der gegebenen Gesetzeslage arrangierte. Die unbefriedigende Situation hat den BFH aber zu einer erneuten Vorlage an den EuGH im Fall Salix gebracht.<sup>70</sup> Im Streitfall wollte die SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (Salix) zur Steuerpflicht ihrer Vermietungsumsätze nach § 9 UStG optieren. Das Finanzamt verweigerte dies, da die Mieterin (die IHK) eine jPöR war und diese – bei isolierter Betrachtung nach deutschem Recht – nicht als Unternehmerin i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG weitervermietete. Die langfristige Vermietung von angemieteten Büroflächen und Tiefgaragenstellplätzen an Dritte sei bloße Vermögensverwaltung. Im Fall „Marktgemeinde Welden“ hatte der EuGH schon geklärt, dass die Mitgliedstaaten öffentliche Einrichtungen gem. Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL als Nichtsteuerpflichtige behandeln können.<sup>71</sup> Der BFH zweifelte im Fall Salix nun aber an, ob eine entsprechende „Behandlung“ durch die Mitgliedstaaten im Fall der Vermögensverwaltung überhaupt vorläge.<sup>72</sup> Grund dafür war, dass die Vermögensverwaltung nur deshalb nach nationalem Recht keine unternehmerischen Tätigkeit gem. § 2 Abs. 3 UStG ist, weil sich dies aus der Auslegung des Begriffs „Vermögensverwaltung“ ergibt. Der Begriff der Vermögensverwaltung sei aber weder in § 2 Abs. 3 UStG, noch in §§ 1 Nr. 6; 4 KStG ausdrücklich gesetzlich geregelt.<sup>73</sup> Da der BFH nicht sicher war, ob allein die Auslegung des Begriffs „Vermögensverwaltung“ im nationalen Recht die gemeinschaftsrechtlichen Voraussetzungen an eine statthafte Rechtsetzungstechnik für ein „Behandeln“ im gemeinschaftsrechtlichen Sinne erfüllt, legte er den Fall dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.<sup>74</sup>

Der EuGH entschied daraufhin, dass die Mitgliedstaaten den Anforderungen an ein „Behandeln“ nur mittels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung genügen können.<sup>75</sup> In seiner Folgeentscheidung<sup>76</sup> bestimmte der BFH dementsprechend, dass Salix zur Vorsteuer optieren konnte. Als Begründung verwies der BFH auf die privatrechtliche

60 BFH, 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375, 377, BB 2002, 2651, m. w. N.; vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365.

61 BFH, 21.3.1995 – XI R 33/94, UR 1995, 397, 398, BB 1995, 2149.

62 BFH, 21.3.1995 – XI R 33/94, UR 1995, 397, 399, BB 1995, 2149.

63 BFH, 21.3.1995 – XI R 33/94, UR 1995, 397, 399, BB 1995, 2149.

64 Diese Schlussfolgerung lässt sich der Entscheidung des EuGH vom 6.2.1997 – C-247/95, UR 1997, 261 ff. m. Anm. Stadie, freilich nicht ausdrücklich entnehmen, sondern nur mittelbar aus der Tatsache ableiten, dass der EuGH nicht weiter auf die Problematik der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit eingegangen ist.

65 EuGH, 6.2.1997 – Rs. C-247/95, UR 1997, 261, 262 m. Anm. Stadie.

66 BFH, 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1999, 418, 420, BB 1995, 2149; vom 11.6.1997 – XI R 65/95, BStBl. II 1999, 420, 422, BB 1997, 2314 Ls.

67 BFH, 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1999, 418, 419 f., BB 1995, 2149; vom 11.6.1997 – XI R 65/95, BStBl. II 1999, 420, 422, BB 1997, 2314 Ls.; vom 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, 458, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen.

68 Abschn. 23 Abs. 2 S. 4 UStR 2008.

69 Vgl. BFH, 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375, 377, BB 2002, 2651 m. w. N.; vom 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365; vom 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, 456, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen, m. w. N.

70 BFH, 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen.

71 EuGH, 6.2.1997 – C-247/95, UR 1997, 261 m. Anm. Stadie.

72 BFH, 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, 457, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen.

73 BFH, 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, 457, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen.

74 BFH, 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen; EuGH, 4.6.2009 – C-102/08.

75 EuGH, 4.6.2009 – C-102/08, DStR 2009, 1196, 1199.

76 BFH, 20.8.2009 – V R 70/05, BFH/NV 2009, 2077, BB 2010, 35 m. Komm. Klöttschen.



Grundlage der Vermietung durch die IHK. Diese erfolgte eben nicht im Rahmen der eigens für die IHK geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen. Da eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt, die die Vermietung gem. Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL als steuerfrei behandelt, bejahte der BFH eine unternehmerische Tätigkeit der IHK und gewährte ihr die Vorsteueroption.

Nach der Entscheidung des EuGH im Fall *Salix* steht nun fest, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten umsatzsteuerlich nicht mehr – der Körperschaftsteuerlichen Einordnung folgend – dem steuerfreien Hoheitsbereich zugeordnet werden können, da es zurzeit hierfür im deutschen UStG keine (gesetzliche) Grundlage gibt. § 2 Abs. 3 UStG weiterhin dahingehend auszulegen, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten der hoheitlichen Sphäre zuzuordnen sind, ist nicht mehr möglich.<sup>77</sup> *Vermögensverwaltende Tätigkeiten der öffentlichen Hand sind vielmehr generell umsatzsteuerbar.* Die Anknüpfung des § 2 Abs. 3 UStG an § 4 KStG kann dementsprechend nicht mehr aufrechterhalten bleiben, so dass es nun einer Anpassung des § 2 Abs. 3 UStG durch den deutschen Gesetzgeber bedarf.<sup>78</sup> Eine solche Gesetzesänderung kann zu einer für das Umsatzsteuerrecht eigenständigen vom Körperschaftsteuerrecht losgelösten Begriffsdefinition des Betriebs gewerblicher Art bzw. des Hoheitsbetriebs führen.<sup>79</sup>

### c) Folgerungen in BFH-Urteil vom 15.4.2010 – V R 10/09<sup>80</sup>

Der für die Umsatzsteuer zuständige V. Senat scheint allerdings nicht erst eine gesetzgeberische Entscheidung abwarten zu wollen. Aufgrund der Verweisung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf § 4 KStG sieht er sich in der Lage, mittelbar auch § 4 KStG richtlinienkonform auszulegen. Ohne Rücksicht darauf, dass der BgA-Begriff des § 4 KStG für den Bereich des Körperschaftsteuerrechts die Vermögensverwaltung nach h.M. ausschließt<sup>81</sup>, interpretiert der V. Senat § 4 KStG umsatzsteuerspezifisch. Ob eine Tätigkeit einer jPöR einen bloß vermögensverwaltenden Charakter besitzt, spielt danach für die Umsatzsteuer keine Rolle. Bei richtlinienkonformer Auslegung ist es nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ausreichend, dass es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt, wozu eine entgeltliche Vermögensverwaltung gehört. Folgerichtig qualifiziert der BFH die entgeltliche Gestattung einer Automatenaufstellung durch eine Universität als eine Leistung, die nicht Ausdruck öffentlicher Gewalt i.S.d. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL ist, als nach § 1 Abs. 1 UStG steuerbar und letztlich steuerpflichtig.<sup>82</sup>

Weniger eindeutig ist dies für die insbesondere im medizinischen Bereich übliche Überlassung von Personal und Sachmitteln der Universität an Hochschulbedienstete, für die diese nach dem öffentlichen Nebentätigkeitsrecht des jeweiligen Bundeslandes an die Universität einen finanziellen Ausgleich zu leisten haben. Der BFH wertet die Überlassung von Personal und Sachmitteln grundsätzlich ebenfalls als eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, unterstellt sie aber Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL, da sie auf einer Sonderregelung des öffentlichen Rechts beruht (Hochschulnebenberufungsverordnung NW).<sup>83</sup> Die im nationalen Recht vorzunehmende Abgrenzung BgA-Hoheitsbetrieb nimmt der BFH sodann teleologisch und richtlinienkonform anhand des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL vor und fragt, ob die Zuordnung der Tätigkeit zum Hoheitsbetrieb zu *Wettbewerbsverzerrungen* gegenüber privatwirtschaftlichen Unternehmen führt. Insoweit sieht er die Sache als nicht spruchreif an und verweist es an die Ausgangsinstanz (FG Münster) zur weiteren Sachaufklärung zurück.<sup>84</sup>

## 5. Anforderungen an das Merkmal der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ im Gemeinschaftsrecht

Das EU-Recht beinhaltet zwar keine genaueren Vorgaben, wie das Merkmal der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ in das jeweilige nationale Recht zu implementieren ist.<sup>85</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der nationale Gesetzgeber weder dazu verpflichtet, das Wettbewerbskriterium wörtlich in das nationale Recht zu übernehmen, noch eine quantitative Grenze für die Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger festzulegen.<sup>86</sup> Der EuGH hat aber in seiner Rechtsprechung die *Voraussetzungen* für das Vorliegen des Tatbestands von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL konkretisiert.<sup>87</sup> So hat der EuGH nun ausdrücklich festgelegt, dass (ebenso wie der BFH dies auf deutsch-nationaler Ebene praktiziert<sup>88</sup>) sowohl der gegenwärtige tatsächliche als auch der potenzielle Wettbewerb zu betrachten sind. Um das Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs bejahen zu können, muss die reale und nicht die rein hypothetische Möglichkeit bestehen, dass ein privater Wirtschaftsteilnehmer in den relevanten Markt eintritt. Der EuGH will aber nicht die Wettbewerbsbedingungen auf dem jeweiligen *lokalen Markt* als solchen, auf dem die öffentliche Hand sich betätigt, prüfen. Er vertritt vielmehr einen abstrakten Prüfungsansatz, bei dem die *Wettbewerbsverzerrungen abstrakt in Bezug auf die Tätigkeit der jPöR als solche, wie sie im gesamten Mitgliedstaat ausgeübt wird*, zu bewerten sind, ohne einen konkreten lokalen Markt im Besonderen zu betrachten.<sup>89</sup> Hiermit weicht er von dem bisher durch den BFH vertretenen Ansatz ab, der den jeweiligen lokalen Markt bei der Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen betrachtet.<sup>90</sup> Falls die Mitgliedstaaten aber selber den räumlich relevanten Markt auf einen Teil des Mitgliedstaats derart beschränkt haben, dass nur dieser Teil für eine Tätigkeit in Betracht kommt, sind Wettbewerbsverzerrungen nur innerhalb des so begrenzten Markts zu prüfen.<sup>91</sup>

In Bezug auf den Umfang der Wettbewerbsverzerrung hat der EuGH klargestellt, dass „größere Wettbewerbsverzerrungen“ schon dann vorliegen, wenn die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen *mehr als unbedeutend* sind.<sup>92</sup> Das Merkmal „größere Wettbewerbsverzerrungen“ ist nach Ansicht des EuGH weit auszulegen, um dem mit dieser Norm verfolgten Grundsatz der steuerlichen Neutralität<sup>93</sup> gerecht zu werden. Der EuGH zieht hierfür Art. 13 Abs. 3 MwStSystRL als Vergleichsmaßstab heran. In der Regelung findet der Begriff „unbedeutend“ nämlich Verwendung, um eine Grenzlinie festzulegen, ab der grundsätzlich steuerfreie Tätigkeiten einen steuerfrei-

77 Küffner, UR 2009, 491, 492.

78 Küffner, UR 2009, 491, 492; Widmann, UR 2009, 493, 494; Reimer (Fn. 52), DStJG 32 (2009), 325, 348, 363 m. w. N. in Fn. 116.

79 Gegen eine solche begriffliche Verselbständigung aber Reimer (Fn. 52), DStJG 32 (2009), 325, 342 ff., nach dessen Ansicht nicht nur das UStG, sondern auch das KStG, insbesondere § 4 KStG, gemeinschaftskonform auszulegen ist. Dem Umsatzsteuerrecht soll insoweit eine Leit- und Schärfungsfunktion für das Körperschaftsteuerrecht zukommen, so dass de lege ferenda sogar eine noch weiter vereinheitlichte Begriffsbestimmung möglich wäre.

80 BFH, 15.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280.

81

82

83 BFH, 15.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280, 1282 ff.

84 BFH, 15.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280, 1284 f.

85 BFH, 15.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280, 1285.

86 Forster (Fn. 42), 134, wirft aber die berechnete Frage auf, ob nicht im Interesse der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes eine eindeutige und umfassende Transformation des Merkmals notwendig wäre.

87 EuGH, 17.10.1989 – C-231/87, 129/88, UR 1991, 77, 79 m. Anm. Rammé; vom 15.5.1990 – C-4/89, UR 1991, 225, 226.

88 Vgl. dazu EuGH, 16.9.2008 – C-288/07, DStRE 2008, 1455.

89 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 433 f., BB 2003, 1271 Ls, m. w. N.

90 EuGH, 16.9.2008 – C-288/07, DStRE 2008, 1455, 1457 f.

91 BFH, 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705, BB 2000, 1510 Ls; vom 12.10.2000 – V R 74/99, BFH/NV 2001, 653, 654; vom 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 433, 434, BB 2003, 1271 Ls.

92 EuGH, 13.12.2007 – C-408/06, DStRE 2008, 710.

93 EuGH, 16.9.2008 – C-288/07, DStRE 2008, 1455, 1461.

94 Vgl. u. a. EuGH, 21.2.2006 – C-255/02, DStR 2006, 420, 425; vom 8.6.2006 – C-430/04, DStR 2006, 1082, 1084 m. w. N.



heittschädlichen Umfang erreichen. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL stellt – ebenso wie Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL – eine Abweichung von der allgemeinen Regel, alle wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflicht zu unterwerfen, dar. Die weite Auslegung des Begriffs „größere Wettbewerbsverzerrungen“ und die Einbeziehung potenzieller Wettbewerbsverhältnisse in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL sollen den Anwendungsbereich dieser Ausnahmeregelungen beschränken und so eine Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten als „Normalzustand“ eintreten lassen.<sup>94</sup> Im Fall *Salix* hat der EuGH auch geklärt, dass der Wettbewerbsvorbehalt in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL *auch zugunsten öffentlicher Einrichtungen* wirkt.<sup>95</sup> Die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige kann nämlich für öffentliche Einrichtungen dann zu einem Nachteil im Vergleich mit privaten Mitbewerbern werden, wenn ihr der Vorsteuerabzug aufgrund ihrer Steuerfreiheit versagt ist.<sup>96</sup> Zusätzlich hat der EuGH geklärt, dass ein privater Wettbewerber sich mit einer *Konkurrentenklage* direkt auf die MwStSystRL berufen kann, um geltend zu machen, dass die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung einer Einrichtung öffentlichen Rechts ihn in seinen Rechten verletze<sup>97</sup>.

## V. Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieb in Einzelfällen – eine systemgerechte Ausrichtung am Grundgedanken der Wettbewerbsneutralität?

Auf der Basis dieser Grundlegung soll nun abschließend anhand aktueller Beispiele aufgezeigt werden, wie Rechtsprechung und Verwaltungspraxis den Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität konkret umsetzen. Dabei soll geprüft werden, ob sich eine konsequente Linie bei der Abgrenzung zwischen Hoheitsbetrieb und BgA erkennen lässt.

### 1. Parkscheinautomat und Parkraumbewirtschaftung

Bei gebührenpflichtigen Parkplätzen von Gemeinden, die diese auf eigenem oder gepachtetem Grund und Boden unterhalten, handelt es sich nach der BFH-Rechtsprechung<sup>98</sup> und der Verwaltungspraxis<sup>99</sup> um BgA, auch wenn sich die jPöR aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient. Eine hoheitliche Betätigung sei aus dem Grund nicht gegeben, dass ein Privatunternehmer – ohne von der Gemeinde damit betraut zu sein – die Unterhaltung eines bewachten Parkplatzes ebenfalls wahrnehmen könnte.<sup>100</sup> Gleiches gilt für eine von einer Gemeinde betriebenen Tiefgarage.<sup>101</sup> Im Gegensatz dazu soll aber der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten als Ausübung öffentlicher Gewalt i. S. d. § 4 Abs. 5 KStG anzusehen sein, soweit er im Rahmen der StVO durchgeführt wird.<sup>102</sup> Begründet wird dies damit, dass die jPöR die Benutzung der Parkplätze aus Gründen der Sicherheit und Ordnung des Verkehrs gem. § 45 StVO durch Aufstellung von Parkscheinautomaten und Verkehrszeichen beschränken und für das Parken öffentlich-rechtliche Gebührenordnungen erlassen könne. Dies könne ein privater Unternehmer gerade nicht.<sup>103</sup> Ein Wettbewerbsverhältnis zu Privaten sieht der BFH folglich nicht.

Ob diese Differenzierung nach der Entscheidung des EuGH vom 16.9.2008<sup>104</sup> noch zu halten ist, muss bezweifelt werden. Die Differenzierung zwischen Parkplätzen, die aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften oder von privaten Wirtschaftsteilnehmern kostenpflich-

tig bereitgestellt werden, ist im Hinblick auf den Wettbewerbsgedanken nicht überzeugend: Für den parkenden Endverbraucher ist bei der Auswahl seines Parkplatzes nämlich keinesfalls entscheidend, unter welchen rechtlichen Rahmenbedingungen er parkt, sondern allein, wo der Parkplatz liegt und was ihn seine Benutzung kostet.<sup>105</sup> Unter dem Wettbewerbsaspekt sind aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eingerichtete Parkplätze und privatrechtlich kostenpflichtig bereitgestellte Parkplätze deshalb als gleichwertig einzuordnen. Dass die öffentliche Hand trotz dieser nicht von der Hand zu weisenden Tatsache einen Steuervorteil erhält, zieht für Private einen nicht zu rechtfertigenden Wettbewerbsnachteil nach sich.

### 2. Entsorgungs- und Versorgungsbetriebe

Mit Urteil vom 23.10.1996<sup>106</sup> hat der BFH entschieden, dass die Entsorgung von Hausmüll durch jPöR (körperschaftsteuerlich) einen steuerfreien Hoheitsbetrieb darstellt. Die Hausmüllbeseitigung sei der jPöR als öffentliche Pflichtaufgabe übertragen (§ 15 Abs. 1 KrW-/AbfG). Die jPöR könne sich zwar zur Erfüllung ihrer Pflichten Dritter auch Privater bedienen (§ 16 Abs. 1 S. 1 KrW-/AbfG). Diese seien aber nur Erfüllungsgehilfen (sog. *Verwaltungshelfer*), so dass die Tätigkeit auch bei Einschaltung Dritter weiterhin als eine solche der entsorgungspflichtigen Körperschaft zu betrachten sei. Auch die Finanzverwaltung sieht die Abfallentsorgung als hoheitliche Tätigkeit.<sup>107</sup> Dagegen sind die entsorgungspflichtigen Körperschaften wirtschaftlich tätig, wenn sie aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen Aufgaben im Rahmen des in § 6 Abs. 3 S. 1 VerpackV bezeichneten Systems („Duales System“) durchführen.<sup>108</sup> Gleichermaßen Hoheitsbetrieb ist nach Ansicht des BFH<sup>109</sup> und der Finanzverwaltung<sup>110</sup> die Abwasserbeseitigung und -behandlung. Sie sei der jPöR als Teil der öffentlichen Daseinsvorsorge „eigentümlich“. Der Einsatz privater Entsorgungsunternehmen als Verwaltungshelfer führe nicht dazu, dass die jPöR sich ihrer Aufgaben entledigen könne. Eine Übertragung der Abwasserbeseitigungsverpflichtung auf Dritte mit befreiender Wirkung sei grundsätzlich nicht möglich. Auch die Wasserschaffung wird als hoheitliche Tätigkeit eingeordnet.<sup>111</sup>

Bei der Einordnung von Entsorgungsaufgaben im Bereich der Körperschaftsteuer folgt der BFH damit einer *streng verwaltungsrechtlichen Betrachtung*. Diese Einordnung führt aber zu systematischen Zweifeln, wenn man vergleichsweise die Versorgungsbetriebe betrachtet. Gemäß § 4 Abs. 3 KStG gehören Betriebe, die der Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafendienst dienen, zu den BgA. Dass die Versorgungsbetriebe vom Gesetz eindeutig den BgA zugeordnet werden, das Gegenstück, die Entsorgungsbetriebe, nach der Rechtsprechung und Verwaltungsauf-

94 Vgl. EuGH, 16.9.2008 – C-288/07, DStRE 2008, 1455, 1461.

95 EuGH, 4.6.2009 – C-102/08, DStR 2009, 1196, 1200.

96 BFH, 20.12.2007 – V R 70/05, BStBl. II 2008, 454, BB 2010, 35 m. Komm. *Klöttschen*; EuGH, 4.6.2009 – C-102/08, DStR 2009, 1196, 1200.

97 EuGH, 8.6.2006 – 430/04, DStR 2006, 1082.

98 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 432, BB 2003, 1271 Ls.

99 R 10 Abs. 4 S. 2 KStR 2004.

100 BFH, 22.9.1976 (Fn. 13).

101 BFH, 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242, 243, BB 1990, 617.

102 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 432, BB 2003, 1271 Ls.; R 10 Abs. 4 S. 1 KStR 2004.

103 BFH, 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, 432, BB 2003, 1271 Ls.

104 EuGH, 16.9.2008 – C-288/07, IStR 2008, 734.

105 So auch *Küffner*, UR 2008, 823, 825.

106 Vgl. BFH, 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139.

107 R 10 Abs. 6 S. 1 KStR 2004.

108 BFH, 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246, 247, BB 1008, 990 m. Anm. *Reinhart*; R 10 Abs. 6 S. 6 KStR 2004.

109 BFH, 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410, 412 f., BB 1998, 1197 Ls.

110 R 9 Abs. 1 S. 2 KStR 2004.

111 BFH, 15.3.1972 – I R 232/71, BStBl. II 1972, 500, 501; H 10 KStH 2008.

fassung aber dem Hoheitsbereich angehören, führt zu einem Wertungswiderspruch. Eine Rechtfertigung für eine solche Unterscheidung ist nicht ersichtlich.

Die Tatsache, dass Entsorgungsbetriebe von jPÖR nicht besteuert werden, führt de facto zu einem erheblichen *Wettbewerbsnachteil für private Entsorgungsunternehmen*. Wenn nämlich eine jPÖR eine Entsorgungsaufgabe selbst übernimmt, so bewegt sie sich im nicht steuerbaren Hoheitsbereich. Deckt die Gemeinde ihren Bedarf an Entsorgungsleistungen dagegen extern bei einem Privaten, so unterliegen diese der Umsatzsteuer, die der entsorgungspflichtigen Gemeinde von dem Privatunternehmer in Rechnung gestellt werden. Ihr steht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Hoheitsbereich jedoch nicht zu. Die Gemeinde kann damit kostengünstiger eine Leistung selbst erbringen, als sie von einem Privaten in Anspruch zu nehmen, da die Vorsteuer – auch wenn der Private die Leistung effizienter erbringt – mangels Vorsteuerabzugs zu einem zusätzlichen Kostenfaktor wird. Der jPÖR ist damit, wie schon treffend von *Albert Hensel*<sup>112</sup> formuliert, eine „Schlamperei-Preisspanne“ eröffnet. Gleichzeitig verhindert eine unterschiedliche Besteuerung von Ver- und Entsorgungsbetrieben positive Synergieeffekte und führt zu einer Etablierung von nicht nachvollziehbaren Organisationsstrukturen, wenn bspw. die Versorgung von einer GmbH, die Entsorgung aber dagegen von einer Anstalt öffentlichen Rechts vorgenommen wird.<sup>113</sup> Auf die Wettbewerbsverzerrungen, die durch die steuerliche Ungleichbehandlung im Entsorgungsbereich entstehen, hat auch der Präsident des Bundesverbands der Deutschen Entsorgungswirtschaft (BDE) hingewiesen und in diesem Zusammenhang klargestellt, dass die privaten Entsorger in Zukunft die Öffentlichkeit verstärkt auf die Wettbewerbssituation aufmerksam machen und eine steuerliche Gleichbehandlung nun auch vor den Finanzgerichten erkämpfen wollen.<sup>114</sup> Die weitere Entwicklung bleibt damit abzuwarten.

### 3. Wasserbeschaffung und Wasserversorgung

Eine Fallgruppe, die letztendlich auch den Bereich der Versorgungsbetriebe betrifft, ist die Wasserbeschaffung und Wasserversorgung. Für körperschaftsteuerliche Zwecke hat der BFH<sup>115</sup> entschieden, dass die Wasserbeschaffung dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist, während die Wasserversorgung gem. § 4 Abs. 3 KStG einen BgA darstellt. Die Finanzverwaltung<sup>116</sup> hat sich diesem Urteil angeschlossen. Wasserbeschaffungsverbände, die nicht aufgrund von Rechtsbeziehungen zum Endverbraucher zur Wasserlieferung verpflichtet sind, sondern nur Rechtsbeziehungen mit ihren Mitgliedsgemeinden unterhalten, bewegen sich nach Ansicht des BFH im hoheitlichen Bereich der Wasserbeschaffung. Da der BFH die Wasserversorgung als einen Vorgang auf rein tatsächlicher Ebene ansieht, wird ein Wasserbeschaffungsverband im Bereich der Wasserversorgung tätig, wenn er das Wasser durch ein ihm gehöriges und von ihm unterhaltenes Rohrleitungsnetz bis zu den Endverbrauchern leitet. Dann tritt die wasserbeschaffende hinter der -versorgenden Tätigkeit zurück. Körperschaftsteuerlich erfolgt also die Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieb danach, ob Rechtsbeziehungen zwischen dem Wasserbeschaffungsverband und den Endverbrauchern vorliegen oder nicht.

Umsatzsteuerlich liegt die Einordnung des Wasserbeschaffungsverbands zurzeit dem BFH<sup>117</sup> zur Klärung vor. Das FG Nürnberg<sup>118</sup> hat in der Vorinstanz entschieden, dass auch die Wasserbeschaffung durch einen Wasserbeschaffungsverband ohne Leistungskontakt zum Endverbraucher eine unternehmerische Tätigkeit des Zweckverbands

darstelle. Es sei mit den Regelungen der MwStSystRL unvereinbar, diese Tätigkeit nicht als steuerpflichtig anzusehen, da nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL i.V.m. Anhang I Ziff. 2 jede Lieferung von Wasser durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts eine unternehmerische Tätigkeit sei. Diese Entscheidung des FG Nürnberg zeigt zwei Problemfelder bei der Abgrenzung der hoheitlichen und der steuerpflichtigen Sphäre von jPÖR: Erstens die anhand von Wettbewerbsgrundsätzen nicht nachvollziehbare Differenzierung zwischen den gem. § 4 Abs. 3 KStG steuerpflichtigen Tätigkeiten von Versorgungsbetrieben und diesen nahestehenden Tätigkeiten (hier: Wasserbeschaffung vs. Wasserlieferung). Zweitens der Einfluss der MwStSystRL, aufgrund derer die körperschaftsteuerlich vorgenommene (und nicht zweifelsfrei erscheinende) Abgrenzung umsatzsteuerlich doch wieder anders als nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen erfolgen muss. Hier zeigt sich, dass die körperschaft- und umsatzsteuerliche Beurteilung der Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieb aufgrund des Einflusses des Gemeinschaftsrechts sich unterschiedlich entwickelt.

### 4. Vermessungs- und Katasteramt

Die Tätigkeiten eines Vermessungs- und Katasteramts ordnet der BFH<sup>119</sup> und dem folgend auch die Finanzverwaltung<sup>120</sup> mithilfe einer *rein verwaltungsrechtlichen Betrachtung* körperschaftsteuerlich als Hoheitsbetrieb ein. Am Beispiel des nordrhein-westfälischen Landesrechts: Die Landesvermessung und die Führung des Liegenschaftskatasters seien gem. § 1 Abs. 1 VermKatG NW öffentliche Aufgaben, deren Erfüllung durch Private nicht möglich sei. Öffentlich bestellte Vermessungsingenieure seien zwar gem. § 1 Abs. 2 VermKatG NW befugt, als Beliehene (§ 2 Abs. 2 VermKatG NW) ebenfalls Aufgaben der Landesvermessung wahrzunehmen. Sie seien jedoch als Organe des öffentlichen Vermessungswesens gleichermaßen hoheitlich tätig. Eine Wettbewerbssituation zwischen der jPÖR und den öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren bestehe a priori nicht, da die Tätigkeiten der Vermessungsingenieure den Katasterbehörden funktionell zuzurechnen seien. Der BFH hat damit nochmals klargestellt, dass die Ausübung derselben Tätigkeiten durch Private dann nicht wettbewerbsrelevant sein soll, wenn diese Unternehmen der Privatwirtschaft (hier die öffentlich bestellten Vermessungsingenieure) als Teil der Behörde (Beliehene, Erfüllungsgehilfen, Verwaltungshelfer) tätig werden. Umsatzsteuerlich handelt es sich dagegen bei den Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden gem. § 2 Abs. 3 S. 2 Nr. 4 UStG um eine gewerbliche Tätigkeit. Diese umsatzsteuerliche Sonderregelung soll die Besteuerung vermessungstechnischer Leistungen erhebliche Wettbewerbsstörungen zwischen der Vermessungsverwaltung und den öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren vermeiden bzw. beseitigen.<sup>121</sup> Während also umsatzsteuerlich eine Besteuerung der Tätigkeiten der jPÖR anhand von Wettbewerbsgrundsätzen vorgenommen wird, sieht der BFH (und dem folgend

112 Hensel, StuW 1930, Sp. 873, 877.

113 Kurth, FR 2009, 321.

114 Kurth, FR 2009, 321.

115 BFH, 16.3.1965 – I 277/62, HFR 1965, 423, 424; vom 15.3.1972 – I R 232/71, BStBl. II 1972, 500, 501; vom 30.11.1989 – I R 79-80/86, BStBl. II 1990, 452, 453.

116 H 10 KStH 2008.

117 Az. BFH: XI R 65/07.

118 FG Nürnberg, 17.4.2007 – II 174/2004, DStRE 2007, 1518; ebenso auch FG Düsseldorf, 14.2.1996 – 5 K 595/90 U, EFG 1996, 678, rkr.

119 BFH, 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501, BB 2005, 1098 Ls.

120 BMF, 11.12.2009 – IV C 7 – S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597, 1598.

121 BT-Drs. 8/2827, 72.

die Finanzverwaltung) eine solche Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit im Körperschaftsteuerlichen Bereich nicht.

## 5. Krematorium

Das Bestattungswesen ist traditionell ein Hoheitsbetrieb. Kraft Herkommens ist es den Gemeinden und den Kirchen als Aufgabe der öffentlichen Gewalt vorbehalten, die Bestattung eines Menschen auf einem kommunalen oder einem kirchlichen Friedhof vorzunehmen.<sup>122</sup> Wenn die Gemeinden als Friedhofsträger aber, wie in Bayern, NRW oder Sachsen-Anhalt, den Betrieb eines Krematoriums auf Private als Beliehene übertragen können, so nehmen BFH<sup>123</sup> und Finanzverwaltung, die sich dem Urteil des BFH vom 29.10.2008 mit BMF-Schreiben vom 11.12.2009<sup>124</sup> jüngst angeschlossen hat, einen BgA an. Die Begründung des BFH<sup>125</sup> zum Fall des bayerischen Rechts ist, dass die (Feuer-)Bestattung gem. Art. 1 Abs. 1 Bayr. BestG zwar eine öffentlich-rechtliche Aufgabe der Gemeinden als Friedhofsträger ist. Den Betrieb eines Krematoriums kann der Friedhofsträger aber gem. Art. 13 Abs. 1, 3 i.V.m. Art. 8 Abs. 3 Bayr. BestG auch auf Private übertragen. Der BFH sieht dadurch ein *potenzielles Wettbewerbsverhältnis* zu privatwirtschaftlichen Krematorien; dies trotz der Tatsache, dass das nächste privat betriebene Krematorium im Streitfall über 100 km entfernt lag und ein tatsächlicher Wettbewerb dementsprechend möglicherweise ausgeschlossen werden konnte.

In der Entscheidung zum nordrhein-westfälischen Recht zog der BFH zusätzlich Vergleiche zur Abgrenzung im Fall der Vermessungs- und Katasterämter<sup>126</sup> und der Hausmüllentsorgung<sup>127</sup> heran. Der Unterschied zur Vermessungsamt-Entscheidung bestehe darin, dass zwischen dem Vermessungs- bzw. Katasteramt und den öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren kein Wettbewerb herrsche, da Grundstückseigentümer zwischen beiden nicht frei wählen können. Bei einem Krematorium dagegen stehe es den Leistungsempfängern frei, ein kommunales oder privates Krematorium zu nutzen. Der BFH wendet also für die Frage, ob ein Wettbewerbsverhältnis besteht, keine landesspezifische Betrachtungsweise an, sondern geht mit seiner Betrachtung, ob (potenzielle) Konkurrenten vorhanden sind, über die Grenzen eines Bundeslandes hinaus. Ein Hoheitsbetrieb soll nur dann in Frage kommen, wenn der Markt für die angebotene Leistung örtlich so eingegrenzt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Staaten ausgeschlossen ist.<sup>128</sup> Den Unterschied zur Hausmüll-Entscheidung sieht der BFH darin, dass zwischen den entsorgungspflichtigen jPöR und den privaten Entsorgungsunternehmen kein Wettbewerb bestehe, da letztere nur Erfüllungsgehilfen (Verwaltungshelfer) seien. Eine vertragliche Beziehung der Leistungsempfänger hinsichtlich der Entsorgung des Abfalls zu den Erfüllungsgehilfen sei nicht möglich, es bleibe allein eine Leistungsbeziehung mit der jPöR. Es bestehe folglich kein Wahlrecht zwischen Leistungen der öffentlichen Hand und privaten Unternehmern. Mit der neueren Krematoriums-Entscheidung hat der BFH zwar auf dem Weg dahin, Wettbewerbsneutralität zwischen Privaten und jPöR zu erreichen, einen Fortschritt gemacht, indem er auch im Körperschaftsteuerlichen Bereich den potenziellen Wettbewerb in seiner Betrachtung berücksichtigt. Die Differenzierung, die der BFH zwischen der Tätigkeiten von Krematorien (Körperschaftsteuerpflichtig) und von Vermessungs- und Katasterämtern bzw. bei der Hausmüllentsorgung (nicht Körperschaftsteuerpflichtig) vorgenommen hat, überzeugt dagegen nicht. Auch dann, wenn Private als Beliehene oder Erfüllungsgehilfen am Markt tätig werden, ist eine

Wettbewerbsituation gegeben, so dass es systemgerecht ist, auch hier die Tätigkeit der öffentlichen Hand der Besteuerung zu unterwerfen.<sup>129</sup>

## VI. Zusammenfassung

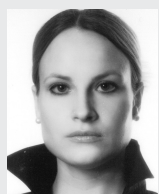
Bei einer Betrachtung einzelner Fallgruppen zeigt sich, dass die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Abgrenzung zwischen Hoheitsbetrieb und BgA noch kein durchschaubares und konsequent am Gedanken der Wettbewerbsneutralität ausgerichtetes System gefunden hat. Die Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieb erfolgt vielmehr eher willkürlich und zwischen Körperschaft- und Umsatzsteuer uneinheitlich. Die Rechtsprechung knüpft im Bereich der Körperschaftsteuer nach wie vor an die verwaltungsrechtliche Einordnung an. Das weite Wettbewerbsverständnis des EuGH führt aber dazu, dass umsatzsteuerlich die Ausklammerung eines weiten Hoheitsbereichs aus der steuerpflichtigen Sphäre nicht mehr haltbar ist. Ebenso ist es nach der Entscheidung des EuGH im Fall „Salix“ nicht mehr möglich, vermögensverwaltende Tätigkeiten aus der umsatzsteuerpflichtigen Sphäre herauszunehmen. Daraus hat der BFH in seinem Urteil vom 15.4.2010 jüngst die deutliche Konsequenz gezogen, auch § 4 KStG für den Bereich der Umsatzsteuer richtlinienkonform ausulegen. Die Abgrenzung der nicht steuerbaren von der steuerpflichtigen Sphäre einer jPöR, die nach nationalem Recht für Zwecke der Körperschaftsteuer vorgenommen wird, kann also für Zwecke der Umsatzsteuer aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts nicht mehr aufrechterhalten werden. Um den europarechtlichen Anforderungen im Bereich der Umsatzsteuer in Zukunft gerecht werden zu können, sollte nun endlich auch der nationale Gesetzgeber § 2 Abs. 3 UStG an die vom EuGH im Fall Salix herausgestellten Grundsätze anpassen. Gleichzeitig sollte er aber auch im Bereich des Körperschaftsteuerrechts den Gedanken steuerlicher Wettbewerbsneutralität konsequent umsetzen.

## // Autoren

**Dr. Roman Seer** ist Univ.-Professor für Steuerrecht in Bochum und Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Darüber hinaus arbeitet er als Gastprofessor zum Thema „European Taxation“ an der Law School der St. Louis University/USA.



**Dipl.-Jur. Sina Klemke** ist seit 2008 in der Steuerabteilung der Deloitte & Touche GmbH in Düsseldorf im Bereich Mittelstand tätig. Daneben ist sie externe Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum im Rahmen einer Kooperation zwischen Lehrstuhl und Deloitte & Touche GmbH.



122 BFH, 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491, 492.

123 BFH, 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135, 1136 f.; vom 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470, 2471.

124 BMF, 11.12.2009 – IV C 7 – S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597.

125 BFH, 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135, 1136 f.

126 Siehe unter V. 4.

127 Siehe unter V. 2.

128 BFH, 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470, 2471 f.

129 Müller-Gatermann, FR 2009, 314, 318 f.