

Stand: 29. März 2006 (nach Diskussion in Bochum)

Dr. Ludwig Kronthaler

Richter am Bundesfinanzhof

„Hoheitliche Beistandsleistungen“

- **steuerliche Konsequenzen der innerstaatlichen (Re-)Organisation**
- **nach wettbewerblichen Prinzipien –**

**Fortbildungsseminar „Steuerrechtliche Probleme an Hochschulen“
am 16.-18. März 2006, Ruhr-Universität Bochum
(Stand nach Diskussion)**

1. Ausgangssituation

Vermeint geht „der Staat“ dazu über, seine „interne“ Organisation arbeitsteilig und wettbewerblich, transparent (neu) zu gestalten; das Ziel ist dabei vor allem, die knapper werdenden Haushaltsmittel effektiver und effizienter als bislang einzusetzen. Das Prinzip ist dabei immer sehr ähnlich: Die Mittel zur Erfüllung einer staatlichen Aufgabe werden nicht mehr unmittelbar der leistenden Organisationseinheit zugewiesen, sondern der leistungsempfangenden Organisationseinheit, die in Ausführung der grundsätzlichen Entscheidung des Parlamentes (in der Gestalt des Haushaltsplanes) die Konkretisierung vornimmt, ob die Leistung überhaupt, zu welchem Zeitpunkt, in welchem Umfang, ggfs. sogar durch welchen Leistenden erbracht werden soll. Eine andere staatliche Stelle – in der Regel „der Nutzer“ der Leistung – entscheidet also letztlich über die Verwendung der Haushaltsmittel und überprüft am Ende die Qualität der Leistung; der Anreiz hierfür besteht für den Nutzer darin, dass er die *ihm* (und nicht mehr unmittelbar der aufgabenerfüllenden Einheit) zugewiesenen Mittel auch für andere, dem Nutzer zugewiesene Aufgaben einsetzen kann oder die beauftragte Leistung situationsbezogen genauer definieren kann, als dies dem fern stehenden Parlament möglich ist („*Haushaltsflexibilisierung*“). Es entsteht dadurch in und zwischen den staatlichen Einrichtungen („Behörden“) das Bewusstsein und die Transparenz über Kosten und Leistungen staatlichen Handelns.

Die folgenden Beispiele machen deutlich, dass es sich um durchaus erhebliche Leistungsvolumina handelt:

- Leistungen der Bau- und Liegenschaftsämter für die staatlichen Grundstücke und Gebäude (die ihrerseits z.B. von Hochschulen genutzt werden).
- Leistungen der Bezüge- und Beihilfestellen für das (zumeist staatliche) Personal.
- Leistungen der Rechenzentren für verschiedene staatliche Einrichtungen.

Werden die Mittel zur Erfüllung deren Aufgaben nicht mehr direkt vom Parlament an diese Einrichtungen, sondern einer anderen staatlichen Einrichtung (z.B. Hochschule) zugewiesen und diese Leistungen von dort in Auftrag gegeben, werden staatsinterne Leistungsbeziehungen sichtbar. Da es sich in den Beispielfällen um *Dienstleistungen* handelt, wie sie auch von privaten Dritten erbracht werden könnten, stellt sich vor dem Hintergrund eines „potenziellen Wettbewerbs“ die Frage, ob die staatlichen Stellen untereinander sich steuerlich relevanten Leistungsaustausch erbringen, oder ob diese Tätigkeiten doch irgendwie den hoheitlichen und damit nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen sind.

2. Rechtsgrundlagen

a) EU-Recht:

Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie RL 77/388/EWG bestimmt Folgendes:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie 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. ...“

b) Nationales Recht:

Demgegenüber bestimmt § 2 Abs. 3 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG):

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

Nach § 4 Abs. 1 KStG zählen zu diesen Betrieben gewerblicher Art (BgA) alle *Einrichtungen*, die einer *nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen* und die sich *innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben*; negativ dürfen sie außerdem *nicht der Vermögensverwaltung und nicht dem hoheitlichen Bereich* zuzuordnen sein.

Die beiden normativen Ansätze sind ohne nähere Interpretation nicht handhabbar. Die entscheidende Frage ist in den Beispielfällen, ob die leistenden staatlichen Stellen **„in Ausübung der öffentlichen Gewalt“** oder unternehmerisch tätig werden; erst wenn das Handeln in Ausübung der öffentlichen Gewalt angenommen wird, stellt sich die Frage nach **„größeren Wettbewerbsverzerrungen“** i.S.d. Art. 4 Abs. 5 Satz 2 RL 77/388/EWG.

3. Definition „in Ausübung der öffentlichen Gewalt“

a) Frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Früher nahm der Bundesfinanzhof (BFH) das Tätigwerden in Ausübung der öffentlichen Gewalt an, wenn

- a) eine Körperschaft des öffentlich Rechts tätig wurde und
- b) die Tätigkeit der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben diene. Dies nahm er an, wenn die Aufgabe durch Gesetz oder Verordnung ausdrücklich zugewiesen war und der Körperschaft des öffentlichen Rechts „eigentümlich“ und – wenn auch nicht ausschließlich, so doch in ganz erheblichem Umfang oder im Regelfall – „vorbehalten“ war (BFH-Urteil vom 1. April 1965 V 131/62 U, BFHE 82, 263, BStBl. III 1965, 339).

Auf dieser Grundlage nahm der BFH die Erstellung rein mechanischer, bürotechnischer Vor- oder Nebenarbeiten als hoheitlich an, die eine Körperschaft des öffentli-

chen Rechts für eine „funktionell gleichartige“ Körperschaft auf deren Ersuchen gegen Erstattung der Selbstkosten erbrachte:

„Denn die Körperschaften des öffentlichen Rechts erfüllen ihre amtlichen Aufgaben in der Regel ohne fremde Mithilfe. Es ist ihnen also, soweit nicht sogar haushaltsrechtlich verboten, jedenfalls eigentümlich und vorbehalten, dass sie auch die Vor- und Nebenarbeiten zu ihren nach außen in Erscheinung tretenden Handlungen selbst durchführen. Damit partizipieren jene Teilleistungen am amtlichen Charakter der Gesamtleistung....Allerdings unterscheiden sich diese Teilleistungen auch aus der Sicht des Umsatzsteuerrechts von den typischen Formen der Hoheitsausübung, weil sie im allgemeinen von privater Seite immerhin ausgeführt werden könnten, wenn sie eine Behörde einem privaten Unternehmer in Auftrag gäbe. Doch sind solche Aufträge, wie schon betont, unüblich und deshalb grundsätzlich nicht Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs...“ (BFHE 82, 263).

Gerade gegenüber letzterer Aussage haben sich die Lebensverhältnisse und damit die „Unüblichkeit“ sicher geändert. Damals ging der BFH jedoch im Ergebnis davon aus,

„...dass die ersuchte Körperschaft des öffentlichen Rechts eine echte Beistandsleistung erbringt und damit eine Amtshandlung ausführt, wenn sie nur selbst die Förderung öffentlich-rechtlicher Ziele (Gegensatz: wirtschaftliche Ziele) verfolgt und sich die Hilfstätigkeit nicht als Ausfluss eines organisatorischen Unterordnungsverhältnisses darstellt. Denn es liegt jedenfalls im Rahmen diese für Behörden sogar verfassungsrechtlichen Prinzips der gegenseitigen Hilfeleistung (Art. 35 des Grundgesetzes – GG -), dass ein Versicherungsträger, der ohne Beeinträchtigung seines eigentlichen Aufgabenkreises dazu in der Lage ist, die Aufgaben des anderen auf dessen Ersuchen hin zu erleichtern trachtet (...).“

Im konkreten Fall ging es um die Durchführung von Datenverarbeitungstätigkeiten eines Versicherungsträgers für einen anderen auf dessen Ersuchen gegen Aufwandserstattung.

Und weiter:

„Der Senat sieht es auch nicht als schädlich an, wenn sich die ersuchte Körperschaft ... auch von Gesichtspunkten der besseren Rentabilität ihrer technischen Einrichtungen leiten lässt; es dürfen diese Erwägungen nur nicht überwiegen.“

Ähnlich argumentierte der BFH auch in Fällen der Aufgabenübertragung zwischen Rundfunkanstalten gegen angemessenen Auslagenersatz (BFH-Urteil vom 6. Juli

1967 V 76/64, BFHE 89, 164; BStBl. III 1967, 582) und der Übernahme der Abwasserbeseitigung einer Gemeinde für eine andere auf Grund Vertrages:

„Eine Gemeinde übt im Wege der Amtshilfe öffentliche Gewalt aus, wenn sie auf Grund von Verträgen mit anderen Gemeinden Abwässer in ihre Kanalisation übernimmt und beseitigt....Eine Amtshilfe kann sogar dann vorliegen, wenn die Körperschaften des öffentlichen Rechts die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Vereinbarungen untereinander in den Formen des privaten Rechts treffen.“ (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1968 V 213/65, BFHE 94, 558; BStBl. II 1969, 280).

b) Neuere Rechtsprechung

Dieser immer noch etwas ungenaue argumentative Ansatz erfuhr unter dem Eindruck der RL 77/388/EWG und den darin formulierten Gedanken der Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts eine neue Konkretisierung:

„Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und tritt sie dadurch – und sei es auch ungewollt – in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich.“

(BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996, I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl. II 1997, 139; BFH-Urteil vom 8. Januar 1998 V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl. II 1998, 410).

c) Erste Verwaltungserfahrungen

Vor diesem Hintergrund könnten die Leistungen der Bauämter, der Bezügeabrechnungsstellen oder externer Rechenzentren für Hochschulen als steuerlich relevant erscheinen, weil sie ihrem Inhalt nach Dienstleistungen darstellen, die auch von privatwirtschaftlichen Unternehmen erbracht werden (Architekten und Ingenieure; Lohnabrechnungsbüros; DV-Provider). Bei einer Betriebsprüfung einer hessischen Universität wurden die Leistungen der Universität für die Erstellung und Pflege des Internetauftritts eines Ministeriums sowie die Laborleistungen für die Landestierseuchenkasse gleichwohl dem hoheitlichen Bereich zugeordnet, weil es sich dabei um **„hoheitliche Beistandsleistungen“** handle. Die Beistandsleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) begründeten bei der Erfüllung hoheitlicher Tätigkeiten einer anderen jPöR keinen BgA. Der hoheitliche Charakter der Tätigkeit bliebe auch bei der übernehmenden jPöR erhalten. Auf die Form des

Zusammenwirkens käme es nicht an. Auch sei nicht entscheidend, ob verwaltungsrechtlich Amtshilfe vorliege. Mit der Auslagerung eines Hilfsgeschäftes, das für sich betrachtet nicht hoheitlich sei, verliere das Hilfsgeschäft nicht die Zuordnung zum hoheitlichen Bereich. Der Charakter der Tätigkeit bei der übertragenden jPöR sei ausschlaggebend für die Beurteilung der Tätigkeit, wenn sie nur auf eine andere jPöR übertragen werde. Anders seien die Fälle zu beurteilen, in denen die selbe Tätigkeit auf einen BgA von jPöR oder an private Dritte übertragen werden.

Diese Begründung ist erkennbar von der Absicht getragen, den zwischenbehördlichen Leistungsaustausch dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und damit nicht der Besteuerung zu unterwerfen (wobei sich bei „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ die Frage nach den Konsequenzen aus Art. 4 Abs. 5 Satz 2 RL 77/388/EWG stellen würde, die sich zunächst an den nationalen Gesetzgeber richtet; fraglich wäre allerdings wie in den Glückspielfällen nach Art. 13 Teil B Buchst. f) RL 77/388/EWG, ob sich nicht die der Besteuerung unterworfenen privaten Unternehmer auf diese Behandlung stützen und ebenfalls Nichtssteuerbarkeit vergleichbarer Leistungen durch unmittelbare Wirkung der RL beanspruchen könnten, vgl. EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02 – Linneweber und Akritidis -). Dieses Bestreben ist umso verständlicher, als es sich im Fall der Beistandsleistung für das Ministerium nur um eine andere, rechtlich unselbständige und nur organisatorisch gesonderte Einrichtung derselben Körperschaft des öffentlichen Rechts – nämlich des Landes – handelt. In diesen Fällen wird argumentativ auch an die Organschaft, d.h. die fehlende Selbständigkeit der (gewerblichen oder beruflichen) Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 UStG gedacht (Michael Breitbach und A.P. Globuschütz, Das neue Steuerungsmodell und das Steuerrecht – Steuerrechtliche Relevanz des zwischenbehördlichen Leistungsaustausches in: Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Friedrich v. Zezschwitz, Selbstbestimmung und Gemeinwohl, Hrsg.: Manfred Aschke, Friedhelm Hase und Reimund Schmidt-De Caluwe, 2005, S. 359 ff.) auch wenn diese Überlegungen allenfalls sinngemäß angewendet werden können, weil diese Vorschrift ausdrücklich nicht für die jPöR mit ihren BgA's gilt.

d) Neuer Lösungsansatz: „Sonderrechtsregelung“ – Öffentliches Haushaltsrecht

Es kommt deshalb entscheidend darauf an, wie der Obersatz „Übernimmt eine jPöR Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden...“ zu verstehen ist. Der BFH führt dazu in BFHE 185, 283 aus:

„Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 RL 77/388/EWG ist dahin auszulegen, daß es sich bei den Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche Tätigkeiten handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben; ausgenommen sind Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben, wie private Wirtschaftsunternehmer (m.N....).“

Maßgebend sind also die Rechtsnormen, auf deren Grundlage die Einrichtung des öffentlichen Rechts nach außen tätig wird und nicht der Inhalt der Tätigkeit sondern die Form des Handelns (s. auch Heidner in Bunjes/Geist, UStG 8. Auflage 2005, Rn. 151 zu § 2).

Bezogen auf den relevanten Sachverhalt der "Auftragsvergabe" der Hochschule etwa an das Bauamt, die Bezügestelle oder das Rechenzentrum ist die Rechtsgrundlage eine öffentlich-rechtliche, nämlich das öffentliche Haushaltsrecht: Die Hochschule wird durch die innerstaatliche Neuorganisation und durch das Parlament ermächtigt, nach seiner Konkretisierungsentscheidung über die Verwendung von grundsätzlich disponierten Haushaltsmitteln zu bestimmen; allein hierauf kommt es an und nicht auf den Inhalt der späteren Tätigkeit einer anderen öffentlichen Einrichtung (Bauen oder Lohnabrechnung). Mit dieser Leistungsbeziehung zwischen Hochschule und z.B. Bauamt auf der Grundlage des Haushaltsrechts wird die Hochschule (gegenüber dem Bauamt) bzw. das Bauamt gegenüber dem öffentlichen Nutzer Hochschule (eigentlich aber gegenüber dem Eigentümer der Grundstücke, i.d.R. nämlich dem Staat selbst) tätig.

Geht es aber am Ende nur um eine neuartige Form der innerstaatlichen Zuweisung öffentlicher Mittel, indem sie nicht mehr direkt der leistungserbringenden staatlichen Einheit, sondern dieser über eine andere – der „nutzenden“ staatlichen Einheit – zugewiesen werden, bleibt dieses staatliche Handeln ein „Internum“ des Staates. Es findet dann auch kein Endverbrauch statt, so dass die Nichterhebung von Umsatzsteuer auch aus diesem Gesichtspunkt gerechtfertigt ist.

Dies deckt sich mit Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. EG-Richtlinie (s.o.), wonach Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der *öffentlichen Gewalt* (= öffentliches Sonderrecht) obliegen, *auch wenn sie in im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben*. Organisiert sich der Staat intern arbeitsteilig und erhält eine staatliche Organisationseinheit für die ihr obliegenden Aufgaben *Haushaltsmittel*, erhebt sie keine "Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben" für ihre Tätigkeit. Dabei spielt es keine Rolle, ob sie die Haushaltsmittel direkt vom "Staat", d.h. vom Parlament oder auf Grund Ermächtigung durch das Parlament von einer anderen staatlichen Einheit erhält. Sowohl die mittelzuweisende als auch die mittelempfangende staatliche Stelle oder öffentliche Einrichtung unterliegen dem Haushaltsrecht, so dass die Haushaltsmittel den "Haushaltskreis" nicht verlassen. Und dass der Staat seine öffentlichen Aufgaben nicht durch Eigenleistung erfüllen dürfte, ist bislang nicht in Zweifel gezogen worden. Allen bislang von der Rechtsprechung im Sinne einer Umsatzsteuerpflicht von öffentlichen Einrichtungen entschiedenen Fällen ist gemeinsam, dass sie für ihre Tätigkeiten Geld "von außen" bezogen haben, d.h. entweder von nichtöffentlichen (natürlichen oder juristischen) Personen oder auf privatrechtlicher Grundlage (d.h. gerade nicht auf der Grundlage öffentlichen Sonderrechts). Die Zuweisung (und der Empfang) von Haushaltsmitteln stellt keine "Erhebung von Abgaben" i.S.d. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. EG-Richtlinie dar (sondern ist die innerstaatliche *Verwendung* bereits erhobener Abgaben); sie entspricht einer – auch bei juristischen Personen des Privatrechts – nicht steuerbaren *Gesellschaftereinlage*.

Auch nach nationalem Recht ergibt sich bei dieser Betrachtung keine Umsatzsteuerpflicht, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG nicht erfüllt sind; denn die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben ist i.d.R. keine wirtschaftliche Tätigkeit, jedenfalls aber stellt die Zuweisung von Haushaltsmitteln aus den genannten Gründen keine "Erzielung von Einnahmen" dar, so dass kein Betrieb gewerblicher Art nach § 4 Abs. 1 KStG vorliegt.

Allerdings reicht die Begründung dieses Ansatzes zunächst nur so weit, wie die Organisations- und Haushaltshoheit einer Gebietskörperschaft (Bund, Länder, Gemeinden) reicht. Innerhalb eines Landes lässt sich damit hoheitliches Handeln begründen,

nicht aber bei länderübergreifendem Einsatz von Haushaltsmitteln oder gar beim Transfer von Mitteln des Bundes auf eine Ländereinrichtung. Relevant wird diese Grenze bei der Auftragsforschung in Form der *Ressortforschung*, wenn ein (Bundes-)Ministerium einer Hochschule eines Landes Forschungsmittel für einen bestimmten Zweck zur Verfügung stellt *und* sich dabei die Verwertung und Nutzung der Forschungsergebnisse exklusiv vorbehalten (dann liegt möglicherweise kein echter, sondern ein zum Leistungsaustausch führender unechter Zuschuss vor). Spielt sich dieser Fall innerhalb der Grenzen eines Landes ab, könnte ein Fall der besonderen innerstaatlichen Mittelverteilung vorliegen, über die Ländergrenze hinweg trägt diese Begründung nicht mehr unmittelbar. Ob man auf die früheren Amtshilfeüberlegungen des BFH auf der Grundlage des Art. 35 GG – bundesweit mögliche hoheitliche Beistandsleistung (BFHE 82, 263) – heute noch abstellen kann, ist ungewiss.

4. „Größere Wettbewerbsverzerrungen“?

Die Frage nach den "(größeren) Wettbewerbsverzerrungen" stellt sich nach Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 2 der 6. EG-Richtlinie nur dann, falls öffentliche Einrichtungen "*solche* Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen..."; damit nimmt Unterabsatz 2 auf den Unterabsatz 1 Bezug und meint daher Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt, für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts "*Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben*". Stellt aber die Zuweisung von Haushaltsmitteln auf der Grundlage des Haushaltsrechtes bzw. der Empfang von Haushaltsmitteln auf der Grundlage des Haushaltsrechtes keine "Abgabenerhebung" dar, greift der von Unterabsatz 2 in Bezug genommene Unterabsatz 1 gar nicht ein. Solange sich öffentliche Einrichtungen also im "geschlossenen Haushaltskreis" bewegen, sind sie nach der 6. EG-Richtlinie nicht steuerpflichtig.

5. Ergebnis

Die Mittelflüsse zwischen den verschiedenen Einrichtungen des Staates auf der Grundlage des „Neuen Steuerungsmodells“ in einem "geschlossenen Haushaltskreis" sind steuerlich irrelevant, jedenfalls soweit sie sich innerhalb derselben Gebietskörperschaft (Bund, Land) abspielen: Sie begründen keinen Betrieb gewerblicher Art, weil der Staat im Rahmen des öffentlichen Sonderrechts „Haushaltsrecht“

tätig wird und damit „in Ausübung der öffentlichen Gewalt“ seine internen Angelegenheiten regelt. Auf dieser Bezugsbasis findet keinerlei Wettbewerb statt, so dass sich auch EU-rechtlich nichts anderes ergibt.