



Bericht

nach § 99 BHO

**Umsatzsteuerliche Behandlung
der öffentlichen Hand**

**– Vorschläge für eine EG-konforme
Besteuerung juristischer Personen
des öffentlichen Rechts –**

2. November 2004

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis	Seite
Abkürzungsverzeichnis	4
0 Zusammenfassung	5
1 Ausgangsüberlegungen	9
1.1 Wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand	9
1.2 Outsourcing von öffentlich-rechtlichen Aufgaben	9
1.3 Notwendigkeit der Umsatzbesteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand	10
1.4 Berücksichtigung des Finanzausgleichs	11
1.5 Beachtung des Gemeinschaftsrechts	11
2 Rechtliche Grundlagen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	13
2.1 Die Besteuerung nach nationalem Recht	13
2.2 Die Besteuerung nach Gemeinschaftsrecht	14
2.3 Keine hoheitliche Tätigkeit bei Aufgabenerledigung durch Dritte	16
2.4 Tätigkeitsbezogene Betrachtung der jeweiligen Leistung	17
2.5 Wettbewerbsrelevanz als entscheidendes Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit	18
3 Rechtswidrige Verwaltungsentscheidungen	19
4 Prüfungen des Bundesrechnungshofes	20
5 Einzelfeststellungen	22
5.1 Probleme bei der steuerlichen Erfassung	22
5.2 Beistandsleistungen der öffentlichen Hand	24
5.3 Kommunale Gebietsrechenzentren	26
5.4 Dienstleistungszentrum des Bundes	28
5.5 Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern	29
5.6 Statistische Ämter	30
5.7 Auftragsforschung staatlicher Hochschulen	31
5.8 Bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts	33
5.9 Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts	34

5.10	Maßgeblichkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art	36
6	Fazit: Die Besteuerung muss nationalem und europäischem Recht entsprechen	37
7	Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	39
7.1	Generelle Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art	39
7.2	Anpassung des Körperschaftsteuerrechts an europäische Vorgaben	40
7.3	Teilweise Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art	41
8	Schlussbemerkungen	42

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
bzgl.	bezüglich
DStR	Deutsches Steuerrecht
EuGH	Europäischer Gerichtshof
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
HWK	Handwerkskammer
IHK	Industrie- und Handelskammer
i. H. v.	in Höhe von
i.S.d./v.	im Sinne des/von
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
JPöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
Nr./Nrn.	Nummer/Nummern
Rs.	Rechtssache
StuW	Steuer und Wirtschaft
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStB	Umsatzsteuer-Berater
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
u. U.	unter Umständen
z. B.	zum Beispiel

0 Zusammenfassung

0.1 Die öffentliche Hand im Wettbewerb

Bei privatwirtschaftlichem Nebeneinander von öffentlichen und privaten Anbietern tritt der Staat in Konkurrenz zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. Unabhängig davon, ob dies ordnungspolitisch erwünscht ist, ist es in diesen Fällen aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit geboten zu gewährleisten, dass die öffentliche Hand keinen Steuervorteil erhält. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist für die Umsatzbesteuerung im Gemeinschaftsrecht (6. EG-Richtlinie) verankert. Das nationale Steuerrecht muss diesen Vorgaben des EG-Rechts genügen.

Der unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) ist demzufolge unter Einbeziehung des Wettbewerbsgedankens zu bestimmen. Als wirtschaftliche Tätigkeiten sind sämtliche Aktivitäten der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu verstehen, die wettbewerbsrelevant sind, also in Konkurrenz zu anderen, insbesondere privatrechtlichen Unternehmern am Markt angeboten werden.

Der Bundesrechnungshof hat sich mit dem unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand und deren umsatzsteuerlicher Behandlung befasst und schwerpunktmäßig geprüft, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die öffentliche Hand unternehmerisch tätig wird und ob diese Tätigkeiten der Umsatzbesteuerung unterworfen werden.

0.2 Beispiele für die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand

Der Bundesrechnungshof hat in seine Prüfung folgende jPöR, Fallgruppen und Problembereiche einbezogen:

- Beistandsleistungen der öffentlichen Hand (auftragsgemäße Leistungen für andere jPöR),
- kommunale Gebietsrechenzentren und andere öffentlich-rechtlich organisierte Dienstleistungszentren,

- Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern,
- Statistische Ämter,
- die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen,
- eine bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts,
- die vermögensverwaltende Tätigkeit von jPöR,
- die Maßgeblichkeit der körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art.

Der Bundesrechnungshof hatte zunächst festgestellt, dass entgeltliche Beistandsleistungen von jPöR entgegen dem geltenden Recht nicht besteuert werden (vgl. Nr. 5.2). Weitere Prüfungen ergaben, dass dies auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung der kommunalen Gebietsrechenzentren (vgl. Nr. 5.3), der Industrie- und Handelskammern sowie der Handwerkskammern (vgl. Nr. 5.5), der Statistischen Ämter (vgl. Nr. 5.6) und der Auftragsforschung staatlicher Hochschulen (vgl. Nr. 5.7) zutrifft. Nach seinen Feststellungen führten die Regelungen in vielen Bereichen der öffentlichen Hand zu einer ungerechtfertigten Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen, die mit nationalem und europäischem Recht nicht im Einklang stand. Außerdem wurde deutlich, dass die derzeitigen nationalen gesetzlichen Regelungen in vielen Fällen eine EG-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten.

0.3 Schlussfolgerungen und Lösungsvorschläge des Bundesrechnungshofes

Die Verwaltungsregelungen, nach denen so genannte Beistandsleistungen an andere jPöR als nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeiten im Sinne von § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz angesehen werden, stehen im Falle wettbewerbsrelevanter Leistungen mit nationalem Recht nicht im Einklang.

Eine Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht bereits nach Artikel 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie nicht mit dem geltenden EG-Recht vereinbar.

Eine jPöR, die außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, die nicht in Artikel 13 oder Artikel 28 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist, darf im Ergebnis nicht umsatzsteuerfrei gestellt werden. In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie. Seine Anwendung ist in diesen Fällen gemeinschaftsrechtswidrig (vgl. Nr. 5.9).

Das Anknüpfen der Umsatzsteuer an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchs zu vereinbaren. In der Besteuerungspraxis führt der bloße Verweis auf die für die Betriebe gewerblicher Art (BgA) einschlägigen Bestimmungen der Körperschaftsteuer-Richtlinien zu einer nach EG-Recht nicht vorgesehenen faktischen Umsatzsteuerfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro, die durch geschickte Gestaltungen noch vervielfacht werden kann (vgl. Nr. 5.10).

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, insbesondere die Wettbewerbsklausel in Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie, sind bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in jedem Fall zu beachten. Demzufolge ist die Umsatzbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen der öffentlichen Hand auch nach nationalem Umsatzsteuerrecht geboten. Die strikte Anbindung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA kann zu gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnissen führen.

Der Bundesrechnungshof hält es deshalb für dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuregelung, zu überdenken und künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Er empfiehlt dabei insbesondere, die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPöR an die körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffsbestimmungen zu lösen, da sie in vielen Fällen eine EG-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten. Der Bundesrechnungshof zeigt Lösungsansätze für eine künftige gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung der jPöR auf, die in ihrer Tragweite unterschiedlich weit gehen (vgl. Nr. 7).

In jedem Fall sollten die Überlegungen zur künftigen Umsatzbesteuerung baldmöglichst zwischen Bund und Ländern erörtert und in die Praxis umgesetzt werden. Schon zur Vermeidung von für den deutschen Fiskus riskanten Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (vgl. z. B. den Fall der Nichtbesteuerung entgeltlicher Auftragsforschung staatlicher Hochschulen) ist eine rasche Angleichung nationalen Rechts an die EG-rechtlichen Vorschriften geboten.

1 Ausgangsüberlegungen

1.1 Wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand

Die öffentliche Hand, also Bund, Länder, Gemeinden und sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR), z. B. die Industrie- und Handelskammern, die Träger der Sozialversicherungen und die Universitäten, sowie verschiedene Zweckverbände und Anstalten des öffentlichen Rechts, beteiligt sich in vielfältiger Weise am wirtschaftlichen Leben.¹ Diese öffentliche Wirtschaftstätigkeit hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Auf der anderen Seite drängen immer mehr private Unternehmer auch auf den Markt der „öffentlichen Daseinsvorsorge“. Ursache dafür sind neue Gesetze auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts, beispielsweise das Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz², die ein Tätigwerden der privaten Hand in verstärktem Maße ermöglichen.

1.2 Outsourcing von öffentlich-rechtlichen Aufgaben

Die jPöR können die *Durchführung* von Aufgaben ganz oder teilweise auf Dritte übertragen. Ursächlich für dieses „Outsourcing“ sind i. d. R. Kosten-, Rationalisierungs- oder Kapazitätsgründe auf Seiten der auslagernden jPöR. Dabei wird der Dritte anschließend nicht in eigener Sache hoheitlich tätig, sondern besorgt lediglich die Leistung für die auftraggebende jPöR. Zunehmend wird die Durchführung von öffentlich-rechtlichen Aufgaben auch anderen jPöR übertragen und von diesen gegen Entgelt erledigt.

Solche Aufgabenauslagerungen innerhalb der öffentlichen Hand (sog. Beistandsleistungen) können beispielsweise gegeben sein, wenn gegen Entgelt

- ein kommunales Gebietsrechenzentrum die Datenverarbeitung in bestimmten Bereichen für eine Kommune erledigt;

¹ Der Begriff „juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR)“ bestimmt sich nach Staats- und Verwaltungsrecht. JPöR sind demnach Rechtsgebilde, die in gleicher Weise wie juristische Personen des privaten Rechts mit einer eigenen (Teil-)Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, ihre Rechtsfähigkeit aber auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch Gesetz bzw. Verleihung erlangt haben. Vgl. u. a. Lange, „Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStZ 2000, 200; Maurer, „Allgemeines Verwaltungsrecht“, München, 14. Auflage, 2002, 522 - 526.

² BGBl. I 1994, 2705.

- das Finanzrechenzentrum eines Landes anhand ihm überstellter Datensätze die Steuererklärungsvordrucke für ein anderes Land versendet;
- das Rechenzentrum des Bundes die Datenverarbeitung in bestimmten Bereichen für andere rechtlich selbstständige jPöR, die keine Gebietskörperschaften sind, erledigt;
- eine Gemeinde das Abwasser für die Nachbargemeinde beseitigt;
- eine Stadt den Hausmüll der Nachbargemeinde entsorgt.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung solcher Beistandsleistungen haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder den weitreichenden Beschluss gefasst, dass es bei Beistandsleistungen der öffentlichen Hand keinen Betrieb gewerblicher Art gibt (vgl. Nr. 3).

1.3 Notwendigkeit der Umsatzbesteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand

Bei privatwirtschaftlichem Nebeneinander von öffentlichen und privaten Anbietern tritt der Staat zwangsläufig in Konkurrenz zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. In diesen Fällen ist es aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit geboten zu gewährleisten, dass die öffentliche Hand gegenüber der Privatwirtschaft steuerlich keinen Vorteil erhält. Dieser Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist nach heutigem Verfassungsverständnis sowohl im allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 Abs. 1 GG als auch in dem Gebot der Wettbewerbsgleichheit verankert, das aus den besonderen wirtschaftlichen Freiheitsrechten der Artikel 12 und 14 GG abgeleitet wird. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung ist zudem auch im Gemeinschaftsrecht verankert (vgl. unten Nr. 1.5).³ Das nationale Umsatzsteuerrecht muss die EG-rechtlichen Vorgaben zwingend beachten.⁴

³ Vgl. Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie. Vgl. auch Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606.

⁴ Vgl. Artikel 20 Abs. 3 GG und Artikel 23 Abs. 1 GG.

1.4 Berücksichtigung des Finanzausgleichs

Neben Wettbewerbsgesichtspunkten sind für die Besteuerung der öffentlichen Hand auch die Vorgaben des föderalen Finanzverfassungsrechts relevant. In einem föderalen Finanzverfassungssystem ist eine Besteuerung der öffentlichen Hand erforderlich. Ansonsten hätten es z. B. Gemeinden oder sonstige jPöR in der Hand, privatrechtlich organisierte Wirtschaftstätigkeit in öffentlich-rechtliche Betriebe umzuschichten und das Steueraufkommen, insbesondere das Umsatzsteueraufkommen, von Bund und Ländern zu verringern. Umgekehrt könnten sich der Bund und die Länder durch entsprechende öffentlich-rechtliche Betriebe ebenfalls der Steuer entziehen. Kämen jPöR durch entsprechende Ausweichgestaltungen dagegen auch im Bereich ihrer hoheitlichen Kerntätigkeit in den Genuss des Vorsteuerabzugs, erhielten sie für entsprechende Investitionsvorhaben praktisch einen zusätzlichen Finanzausgleich auf Kosten anderer jPöR. Um solche finanzverfassungsrechtlichen Auswirkungen zu verhindern, ist es notwendig, dass die wettbewerbsrelevante Wirtschaftstätigkeit der öffentlichen Hand ebenfalls der Besteuerung unterworfen wird, soweit sie mit der Tätigkeit privatrechtlicher Anbieter vergleichbar ist.⁵ Lediglich bestimmte hoheitliche Kernbereiche der öffentlichen Hand, die einen Wettbewerb mit privaten Unternehmen ausschließen, dürfen der Besteuerung entzogen bleiben.

1.5 Beachtung des Gemeinschaftsrechts

Mit der Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts durch die 6. EG-Richtlinie⁶ haben sich die Rahmenbedingungen der nationalen Umsatzbesteuerung grundlegend geändert. Bei der Ausgestaltung des nationalen Umsatzsteuerrechts sind – auch bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – die Vorgaben des EG-Rechts⁷ zu beachten. Die Intention der 6. EG-Richtlinie war die Schaffung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen im Binnenmarkt durch Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung. Zu diesem Zweck

⁵ Vgl. Hüttemann, „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 30, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, 14.

⁶ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977 Nr. L 145 S. 1.

⁷ Vgl. Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie zur unternehmerischen Tätigkeit der öffentlichen Hand.

wurden in der Richtlinie Mindestanforderungen für eine Umsatzbesteuerung von öffentlichen Einrichtungen im EG-Binnenmarkt festgelegt, mit denen sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) inzwischen in mehreren Urteilen befasst hat. Der deutsche Gesetzgeber hat bei der Umsetzung der 6. EG-Richtlinie durch das Umsatzsteuergesetz 1980⁸ den für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bis dahin geltenden § 2 Abs. 3 UStG mit der Bindung an den Körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG indes einfach übernommen. Diese nationale Regelung zum unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand ist bei der steuerlichen Erfassung an der einschlägigen Regelung des Artikels 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie zu messen und auf Vereinbarkeit mit den Vorgaben des EG-Rechts hin abzugleichen (Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts). Dabei ist zwar grundsätzlich auch zu prüfen, ob und inwieweit den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie durch eine richtlinienkonforme Auslegung der § 2 Abs. 3 UStG und § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG Rechnung getragen werden kann. Die Normadressaten müssen jedoch in der Lage sein, die Rechtslage eindeutig zu erkennen. Die Anbindung des Umsatzsteuerrechts an den Körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA hat sich – nach vorherrschender Auffassung in der Literatur⁹ – im Nachhinein als wenig hilfreich erwiesen, da die Umsatzsteuer im Zuge des europäischen Integrationsprozesses in ein harmonisiertes europäisches Mehrwertsteuersystem eingebunden worden ist und damit den zur Vereinheitlichung geschaffenen europarechtlichen Regelungen unterliegt, während das nicht harmonisierte Körperschaftsteuerrecht weiterhin „nur“ innerstaatlichen Regelungen folgen muss.

Diese Problematik wirkt sich nach Feststellungen des Bundesrechnungshofes in erheblichem Umfang in der Besteuerungspraxis der öffentlichen Hand aus.

⁸ BGBl. I 1979, 1953.

⁹ Vgl. nur Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606.

2 Rechtliche Grundlagen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

2.1 Die Besteuerung nach nationalem Recht

Die Steuerpflicht der öffentlichen Hand hängt zunächst davon ab, ob sich eine jPöR selbst am Wirtschaftsleben beteiligt oder ob sie sich insoweit der Gesellschaftsformen des privaten Rechts bedient. So genannte Eigengesellschaften (AG oder GmbH) – nicht die jPöR – unterliegen ohne Rücksicht auf ihre staatlichen Anteilseigner der „normalen“ Umsatzbesteuerung nach § 2 Abs. 1 UStG.¹⁰ Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Zum Rechtsproblem wird die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand dann, wenn sich jPöR als solche (z. B. durch Regie- oder Eigenbetriebe) wirtschaftlich betätigen. In diesem Fall wird die jPöR gem. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG selbst zum umsatzsteuerlichen Steuersubjekt. Nach der umsatzsteuerlichen Sonderregelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind jPöR jedoch nur im Rahmen ihrer Tätigkeit als BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG (und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe) unternehmerisch tätig. Die Gesamtheit aller BgA (und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe) bildet das Unternehmen der jPöR.¹¹ Im Unterschied zu anderen Steuersubjekten sind jPöR demnach nur eingeschränkt umsatzsteuerpflichtig.

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist wegen der Verweisung auf das Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich an die einschlägigen körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffe (BgA, Vermögensverwaltung, Hoheitsbetrieb) gebunden.¹² Demzufolge ist über die von der Rechtsprechung und der Verwaltung zu den körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen entwickelten Grundsätze – insbesondere auch über die Anwendung der als Abgrenzungskriterium für das Vorliegen eines BgA maßgebenden Umsatzgrenze i. H. v. 30 678 Euro – bei der Umsatzsteuer und der Körper-

¹⁰ Vgl. Hüttemann, „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 30, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, 2.

¹¹ Vgl. Abschn. 23 Abs. 2 Satz 1 UStR.

¹² Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 und Abs. 2 Satz 4 UStR.

schaftsteuer einheitlich zu entscheiden.¹³ Ein BgA setzt gem. § 4 Abs. 1 KStG eine wirtschaftliche Tätigkeit voraus, mit der die jPöR zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.¹⁴ Umsätze einer jPöR sind dagegen dann nicht steuerbar, wenn sie gem. § 4 Abs. 5 KStG aus einer Tätigkeit herrühren, die dem Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist und sie überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, oder wenn die jPöR mit Mitteln des öffentlichen Rechts handelt (Hoheitsbetriebe).¹⁵ Durch die Bindung an den Körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA unterliegt ferner auch die vermögensverwaltende Tätigkeit der öffentlichen Hand, die nach Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich keinen BgA darstellt, nicht der Umsatzbesteuerung.

Ist eine jPöR steuerpflichtig, bedeutet dies einerseits, dass die Leistungen der jPöR insoweit der Umsatzsteuer unterliegen und darüber spezielle Aufzeichnungen zu führen sind. Andererseits eröffnet es den jPöR aber insoweit auch die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen (Investitionen) in Anspruch nehmen zu können.

2.2 Die Besteuerung nach Gemeinschaftsrecht

Für die Umsatzbesteuerung sind nationale Regelungen und die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in der 6. EG-Richtlinie zu beachten. Die 6. EG-Richtlinie kennt den Begriff des BgA nicht, sondern spricht in dem hier maßgebenden Artikel 4 stattdessen vom „Steuerpflichtigen“. Artikel 4 Abs. 1 bestimmt, dass als Steuerpflichtiger gilt, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten¹⁶ selbstständig ... ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist weit auszulegen; dazu gehört grundsätzlich auch die Vermögens-

¹³ Vgl. Abschn. 5 Abs. 4 und 5 KStR sowie Abschn. 23 Abs. 4 Satz 3 UStR.

¹⁴ Vgl. Abschn. 5 Abs. 5 Satz 7 KStR. Lange, „Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht“, UR 2000, 7.

¹⁵ Vgl. Abschn. 5 Abs. 13 KStR. BFH-Urteile v. 30.06.1988, V R 79/84, BStBl II 1988, 910, v. 23.10.1996, I R 1 und 2/94, BStBl II 1997, 139, und v. 27.02.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

¹⁶ („... alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ...; als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“)

verwaltung¹⁷.

Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie enthält einschränkende Vorgaben für die Behandlung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen. Dort ist bestimmt, dass Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, „soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“ (Unterabs. 1). Das gilt jedoch dann nicht, wenn „eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige“ (bzgl. dieser Tätigkeiten und Leistungen) „zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“ (Unterabs. 2).

Der EuGH legt Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie dahingehend aus, dass es sich bei den nichtsteuerpflichtigen Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Besteuert werden sollen dagegen (gem. Artikel 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer betreiben, d. h. die sie nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben.¹⁸ Dabei sei es Sache jedes Mitgliedstaates, die geeignete Rechtsetzungstechnik zu wählen, um die in Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie aufgestellte Regel der Behandlung als Nichtsteuerpflichtige in nationales Recht umzusetzen.

Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie wird vom EuGH dahingehend interpretiert, dass er die Mitgliedstaaten verpflichte, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für die „ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegenden Tätigkeiten der Besteuerung zu unterwerfen, wenn diese Tätigkeiten – im Wettbewerb mit ihnen – auch von Privaten ausgeübt werden können und ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Solche Wettbewerbsverzerrungen können nach der Richtlinienvorschrift auch dann eintreten, wenn potenzieller Wettbewerb besteht, d. h. wenn private Unternehmer auf zivilrechtlicher Basis mit

¹⁷ Vgl. z. B. Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 14. Auflage, § 13 Rz. 104.

¹⁸ Vgl. u. a. EuGH, Urteil vom 17.10.1989, Rs. C-231/87, Carpaneto Piacentino, UR 1991, 77; EuGH-Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, Camara Municipal do Porto, UR 2001, 108.

der jPöR konkurrieren oder konkurrieren könnten.¹⁹ Festlegungen dazu, welche Kriterien für die Beurteilung größerer Wettbewerbsverzerrungen heranzuziehen sind, hat die Rechtsprechung bisher nicht herausgebildet.

2.3 Keine hoheitliche Tätigkeit bei Aufgabenerledigung durch Dritte

Nach den körperschaftsteuerlichen Vorschriften²⁰ ist die Ausübung der öffentlichen (hoheitlichen) Gewalt eine Tätigkeit, die den jPöR eigentümlich und vorbehalten ist.²¹ Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist in erster Linie die Wahrnehmung öffentlich-rechtlicher Aufgaben. Eine jPöR kann aber nach Ansicht des Bundesrechnungshofes in steuerlichem Sinne nur in Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben hoheitlich handeln, nicht dagegen in Erfüllung bzw. Erledigung fremder Aufgaben. Eingeschaltete jPöR erbringen die Leistungen auftragsgemäß für eine andere jPöR (sog. Beistandsleistungen). Mit der Übertragung einer für den Auftraggeber hoheitlichen Aufgabe (z. B. Abwasserentsorgung außerhalb der eigenen Gebietskörperschaft) haben sie jedoch regelmäßig keine eigenen hoheitlichen Befugnisse erhalten bzw. übernommen. Sie steuern und unterstützen mit den ausgeführten Leistungen lediglich die auftraggebende jPöR. Deshalb liegt insoweit eine hoheitliche Tätigkeit, die den beauftragten jPöR eigentümlich und vorbehalten wäre, nicht vor, sondern eine wirtschaftliche Tätigkeit in Form von Geschäftsbesorgungsleistungen, die auch von privaten Unternehmen ausgeführt werden könnten.

Auch die Auslagerung der Aufgabenerledigung auf einen speziell zu diesem Zweck gegründeten öffentlich-rechtlichen Zweckverband kann zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen. Der Zweckverband ist ein gegenüber seinen Mitgliedern (und den Nichtmitgliedern) selbstständiges anderes Rechtssubjekt und nicht das „gemeinsame Dach“ für die einzelnen angeschlossenen jPöR. Hinsichtlich der Leistungserbringung an seine Kunden

¹⁹ Vgl. Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 833; Lange, UR 2000, 389; Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 912 bis 917.

²⁰ § 4 KStG, Abschn. 5 Abs. 13 KStR.

²¹ Nach Lange, „Juristische Personen des öffentlichen Rechts im Umsatzsteuerrecht“, UR 2000, 1, übt eine jPöR öffentliche Gewalt nur dann aus, wenn sie gegenüber dem Leistungsempfänger eine Tätigkeit im Rahmen einer eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung und nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer ausübt.

(Mitglieder und Nichtmitglieder) ist ein Zweckverband folglich zu behandeln wie jede andere (fremde) jPöR.

2.4 Tätigkeitsbezogene Betrachtung der jeweiligen Leistung

Des Weiteren muss für die umsatzsteuerliche Beurteilung, ob es sich um eine nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeit oder um eine steuerbare wirtschaftliche Tätigkeit handelt, auf die Rechtsnatur und die formalen Ausübungsmodalitäten der jeweiligen Tätigkeit abgestellt werden.²² Dies gebietet sowohl das europäische Recht (Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie) als auch das nationale Recht (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 Abs. 1 KStG). Entscheidender Abgrenzungsmaßstab kann dabei nur der Wettbewerbsgedanke sein.²³ Eine solche tätigkeitsbezogene Betrachtung hat auch der Bundesfinanzhof (BFH) u. a. in seinen Urteilen vom 21. September 1989²⁴ und vom 14. März 1990²⁵ vorgenommen. Entgegen der geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. Nr. 3) kann deshalb weder die Leistungserbringung an den hoheitlichen Bereich einer auftraggebenden juristischen Person des öffentlichen Rechts noch der „hoheitliche Charakter“ der Tätigkeit Einfluss auf die steuerliche Beurteilung der Leistung haben. Anderenfalls würde das Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts nicht gewahrt. Dieses Prinzip impliziert das Gebot steuerlicher Gleichbehandlung öffentlicher und privatrechtlicher Unternehmen, sofern sie in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen (vgl. Nr. 1.3).²⁶

²² So auch das Ergebnis der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Einschaltung privater Unternehmer durch die öffentliche Hand“; vgl. Arbeitsgruppenbericht vom 18.11.1999 - IV D 1 – S 7106 – 70/99.

²³ Vgl. Hüttemann, „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“, Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Band 30, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, 173.

²⁴ BFH, Urteil vom 21.09.1989, BStBl II 1990, 95.

²⁵ BFH, Urteil vom 14.03.1990, I R 156/87, BStBl II 1990, 866; vgl. außerdem die unter Nr. 2.1 zitierte BFH-Rechtsprechung.

²⁶ So auch Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606.

2.5 Wettbewerbsrelevanz als entscheidendes Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit

Der unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist demzufolge unter konsequenter Einbeziehung des Wettbewerbsgedankens zu bestimmen. Als wirtschaftliche Tätigkeiten sind sämtliche Aktivitäten der jPöR zu verstehen, die in Konkurrenz zu anderen Unternehmen am Markt angeboten werden.²⁷ Es reicht nicht aus, die Ausübung öffentlicher Gewalt mit der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gleichzusetzen, da der öffentlichen Hand auch wettbewerbsrelevante Tätigkeiten zugewiesen werden können. Die öffentliche Hand kann demzufolge auch in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts Tätigkeiten mit erheblicher Wettbewerbsrelevanz entfalten.²⁸

In seinem Urteil vom 30. Juni 1988 stellte der BFH den Wettbewerbsgedanken ausdrücklich in den Vordergrund seiner Überlegungen und erweiterte diesen Rechtsgedanken in weiteren Urteilen dahingehend, dass er eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit der öffentlichen Hand bereits dann bejahte, wenn ein potenzielles Wettbewerbsverhältnis besteht.²⁹ Dies ist nach Auffassung des BFH u. a. dann gegeben, wenn durch die Beteiligung der öffentlichen Hand am Wettbewerb der Marktzutritt Dritter gehindert oder erschwert wird.³⁰

Die Annahme einer Wettbewerbssituation setzt allerdings voraus, dass die Aufgabe rechtlich auch von einem privaten Unternehmen wahrgenommen werden darf; dies trifft z. B. bei Datenverarbeitungsleistungen unstreitig zu. Teilweise liegt es auch bei der öffentlichen Hand selbst, bestehende rechtli-

²⁷ Vgl. Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825, und Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606. Nach Küffner ist die Besteuerung auch in den Fällen geboten, in denen Verbraucher eine Leistung eines Privatunternehmers in Anspruch nehmen können, die mit der jeweiligen Leistung der jPöR vergleichbar ist. Hierfür sei die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ausschlaggebend. Vgl. auch Abschn. 5 Abs. 13 Satz 7 KStR.

²⁸ Vgl. u.a. Lang/Seer, „Die Besteuerung der Drittmittelforschung“, StuW 1993, 47, 55.

²⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl II 1988, 910; der BFH widersprach auch einer starren Bindung des Umsatzsteuerrechts an das Körperschaftsteuerrecht: BFH, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74 BStBl 1979 II, 746 und BFH, Urteil vom 25.10.1989, V R 111/85, BStBl 1990 II, 868. Vgl. dazu auch Küffner, „Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand“, DStR 2003, 1606. So u. a. auch Seer/Wendt, „Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand“, DStR 2001, 825; Kommentar Rau/Dürnwächter zu § 2 UStG, Nr. 912 bis 917.

³⁰ BFH, Urteile vom 23.10.1996, I R 1 und 2/94, BStBl 1997 II, 139, und vom 27.02.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

che Schranken zu beseitigen und den Markt zu öffnen.³¹ So lange die Schranken allerdings geschlossen bleiben, dürfte ein (potenzieller) Wettbewerb insoweit nicht möglich sein.

3 Rechtswidrige Verwaltungsentscheidungen

Die Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im Jahre 2001 – entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) – den Beschluss gefasst, dass nach der derzeitigen Rechtslage körperschaftsteuerlich und umsatzsteuerlich Beistandsleistungen von jPöR bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben anderer jPöR keinen BgA begründen und damit weder der Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer unterliegen. Dies gelte insbesondere, wenn die beteiligten jPöR die Ausführung der hoheitlichen Aufgabe in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen, z. B. im Rahmen eines Zweckverbands oder durch Staatsvertrag, entsprechend regeln.

Des Weiteren haben die Körperschaftsteuer-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ebenfalls im Jahre 2001 entschieden, dass bei der Erfüllung nicht hoheitlicher Tätigkeiten einer anderen jPöR der Charakter der Tätigkeit ausschlaggebend für die körperschaftsteuerliche Beurteilung sei. Eine isolierende Betrachtung dürfe in diesem Fall nicht vorgenommen werden. So soll beispielsweise die auf einen Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung ausgelagerte Tätigkeit dann nicht als BgA behandelt werden, wenn die Tätigkeit bei der jPöR selbst als hoheitliche Tätigkeit bzw. als körperschaftsteuerlich unbeachtliche Hilfstätigkeit behandelt würde.

An der bisher geltenden Verwaltungsauffassung, wonach die jeweilige Tätigkeit für sich darauf zu prüfen war, ob sie hoheitlich ist oder nicht, wurde damit nicht mehr festgehalten. Danach wurde z. B. im Fall eines Zweckverbandes für kommunale Datenverarbeitung die gesamte Tätigkeit des Zweckverbandes als BgA behandelt, weil die Datenverarbeitung für sich betrachtet keine hoheitliche Tätigkeit ist.

³¹ So z. B. im Bereich der Abfallentsorgung durch das Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz, BGBl. I 1994, 2705.

Die vorstehend genannten Bund-Länder-Entscheidungen bildeten wiederum die Grundlage für eine Reihe von Ländererlassen.

Der allgemein gefasste Beschluss der Abteilungsleiter (Steuer) und der danach gefasste Beschluss der Körperschaftsteuer-Referatsleiter sind von grundsätzlicher Bedeutung und haben weitreichende Konsequenzen für die Besteuerung der öffentlichen Hand. Er kommt de facto einer pauschalen Nichtbesteuerung von Beistandsleistungen durch jPöR bei der Körperschaft- und der Umsatzsteuer gleich, da die Leistungen durch die generelle Verneinung eines BgA im Ergebnis stets dem hoheitlichen Bereich zugeordnet werden. Private Unternehmer müssen dagegen die entsprechenden Leistungen der Besteuerung unterwerfen.

Der Bundesrechnungshof hält die auf diesen Beschlüssen gründende aktuelle Verwaltungsauffassung einer nur eingeschränkten Besteuerung wettbewerbsrelevanter Dienstleistungen von jPöR (vgl. Nr. 5.1 bis 5.4) für nicht hinnehmbar. Die Nichtbesteuerung ist weder mit den nationalen Regelungen noch mit den EG-rechtlichen Vorgaben vereinbar. Sie führt im Ergebnis zu ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteilen bei den jPöR.

Zudem widerspricht die unterschiedliche Besteuerung von öffentlich-rechtlichen und privaten Anbietern dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes müssen die von der öffentlichen Hand ausgeführten wettbewerbsrelevanten Dienstleistungen konsequenterweise auch dann besteuert werden, wenn es sich um Leistungen an den hoheitlichen Bereich anderer jPöR handelt.

Die Leistungen können allenfalls dann als nicht wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden, wenn sie die eigentliche hoheitliche Tätigkeit unterstützen und Teil der hoheitlichen Tätigkeit sind (Annex-tätigkeit). Eine solche Annex-tätigkeit verliert jedoch mit der Auslagerung beispielsweise auf einen Zweckverband stets die Zuordnung zum hoheitlichen Bereich.

4 Prüfungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof hat sich mit dem unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand und deren steuerlicher Behandlung befasst und bei

verschiedenen jPöR geprüft, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die öffentliche Hand jeweils unternehmerisch tätig wird und ob diese Tätigkeiten der Besteuerung unterworfen werden. Gegenstände der Untersuchungen waren insbesondere:

- Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der jPöR,
- die Abgrenzung zur hoheitlichen Tätigkeit,
- die steuerliche Behandlung durch die Finanzverwaltung,
- die Konformität des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht.

In seine Prüfung hat der Bundesrechnungshof folgende jPöR, Fallgruppen und Problembereiche einbezogen:

- Beistandsleistungen der öffentlichen Hand,³²
- kommunale Gebietsrechenzentren und andere öffentlich-rechtlich organisierten Dienstleistungszentren,
- Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern,
- Statistische Ämter,
- die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen,³³
- eine bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts,
- die vermögensverwaltende Tätigkeit von jPöR,
- die Anwendung der körperschaftsteuerlichen BgA-Umsatzgrenze.

Über einen Teil seiner Feststellungen hat der Bundesrechnungshof bereits in seinen Bemerkungen 2002 Nr. 77 und 2003 Nr. 52 und in mehreren Prüfungsmitteilungen ausführlich berichtet. In dem vorliegenden Bericht stellt er seine bisherigen Prüfungserkenntnisse nochmals zusammenfassend dar und macht übergreifende Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand.

³² Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2002 Nr. 77, BT-Drs. 15/60.

³³ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2003 Nr. 52, BT-Drs. 15/2020.

Das BMF unterstützt die Vorschläge des Bundesrechnungshofes und hat zugesagt, sie im Rahmen der inzwischen eingerichteten Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Besteuerung der öffentlichen Hand“ zu prüfen.

5 Einzelfeststellungen

5.1 Probleme bei der steuerlichen Erfassung

(1) Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes versuchten die jPöR vielfach, eine steuerliche Erfassung über die Einstufung als BgA soweit wie möglich zu vermeiden und in ihrer Außendarstellung die Tätigkeit als öffentlich-rechtliche Körperschaften grundsätzlich auf ihren steuerlich nicht relevanten hoheitlichen Bereich zu beschränken. Die jPöR zeigten ihre wirtschaftliche Betätigungen oftmals nicht an bzw. qualifizierten sie von vornherein als hoheitlich, sodass es für die Finanzämter mitunter schwierig war, die Sachverhalte zu erkennen bzw. richtig zu beurteilen. Hinzu kam, dass die Finanzämter aufgrund entsprechender Vorgaben, insbesondere durch den Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu den Beistandsleistungen (vgl. Nr. 3), grundsätzlich gehalten waren, auch wettbewerbsrelevante Leistungen dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

(2) Im Hinblick auf die geltenden Ländererlasse wurden die jPöR in der Vergangenheit vielfach nicht oder eher zurückhaltend geprüft. Bei wenigen Außenprüfungen sah die Finanzverwaltung einzelne, bisher nicht besteuerte Leistungen als wirtschaftliche Tätigkeiten im Rahmen eines BgA an und besteuerte sie. Davon betroffen waren z. B. bei den kommunalen Gebietsrechenzentren (vgl. Nr. 5.3) die entgeltliche Vermietung von IT-Geräten an Kunden zur Verwendung in deren hoheitlichem Bereich, der Handel mit Datenendgeräten, Leistungen aus Wartungsverträgen sowie die entgeltliche Überlassung freier Rechnerleistungen. Wegen der Vorgaben durch die Finanzverwaltung wurde jedoch auch im Rahmen der Außenprüfungen grundsätzlich nicht von der bisherigen Abgrenzung zwischen hoheitlicher Tätigkeit und BgA abgewichen.

In einem Fall kam die Außenprüfung zu dem Schluss, dass es sich bei der geprüften jPöR insgesamt um einen steuerpflichtigen BgA und damit um einen Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG handelt. Eine nennenswerte, von der wirtschaftlichen Tätigkeit abgrenzbare hoheitliche Betätigung konnte in diesem Fall nicht festgestellt werden. Mit Ausnahme der Rechtsform sei die jPöR in ihrer Struktur und hinsichtlich ihrer Produkt- und Dienstleistungsangebote mit einem Wirtschaftsbetrieb vergleichbar und stünde mit ihren Leistungen im tatsächlichen bzw. möglichen Wettbewerb zu anderen gewerblichen Anbietern. Nahezu sämtliche Umsätze wären deshalb der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da es sich um ein personalkostenintensives Unternehmen handelte und deshalb nur geringe Vorsteuerbeträge anfielen, würden sich nach Schätzung der Außenprüfer jährliche Zahllasten in Höhe von rund 4 Mio. Euro ergeben. Die Außenprüfung wurde jedoch wegen der Vorbehalte der vorgesetzten Dienstbehörden, die aus dem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder resultierten, nicht mit der o. g. Bewertung der jPöR als BgA abgeschlossen.

(3) Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass bei den angebotenen Leistungen der öffentlichen Hand ein zunehmender Wettbewerb zu privaten Anbietern besteht. JPöR unternehmen verstärkt eigene Anstrengungen, um den Markt für ihre Produkte zu erweitern. Nach Auffassung der Prüfungsdienste der Finanzämter sind die Leistungen überwiegend nicht als Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vorbehalten, sondern könnten und dürften auch von privaten Unternehmern ausgeübt werden. Damit besteht eine unmittelbarere Wettbewerbssituation zu privatrechtlichen Unternehmen.

Auch private Mitbewerber wiesen die Finanzämter auf die Konsequenzen der bestehenden Ungleichbehandlung hin. Beispielsweise beklagte sich ein privates Software-Unternehmen, das den öffentlichen Verwaltungen dieselben Leistungen wie ein kommunales Gebietsrechenzentrum anbot, in einem Schreiben an das Finanzamt, dass es seine Leistungen im Gegensatz zum Rechenzentrum der Umsatzsteuer unterwerfen müsse. Bei gleichen Bruttoangeboten müsse der Nettopreis deshalb unter dem des Rechenzentrums liegen. Dieser nicht unerhebliche Wettbewerbsnachteil für das Unternehmen werde wahrscheinlich dazu führen, dass es künftig nicht mehr auf dem Markt

anbieten könne. In ähnlicher Weise beklagte sich ein privates Datenverarbeitungsunternehmen, das dieselben Leistungen anbot, wie sie Statistische Ämter gegenüber Privaten erbringen.

Im Übrigen wurde die bestehende Wettbewerbssituation auch von der öffentlichen Hand selbst gesehen. So wurde z. B. im Lagebericht 2002 eines durch zwei kommunale Gebietsrechenzentren mit Umsätzen in zweistelliger Millionenhöhe gegründeten privaten Gemeinschaftsunternehmens Folgendes ausgeführt:

„Der Markt für kommunale Informationstechnologie befindet sich in einer Umbruchphase. Zunehmend drängen private Wettbewerber auf den traditionellen Markt der kommunalen Gebietsrechenzentren. Neben dieser verschärften Wettbewerbssituation haben sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ... erheblich verändert. Um diesen Veränderungen Rechnung zu tragen und die Wettbewerbsfähigkeit des kommunalen Gebietsrechenzentrums zu erhalten, haben die Verbandsversammlungen ... eine verstärkte Zusammenarbeit ... beschlossen. Ziel dieser Kooperation soll die Erreichung und Gewährleistung eines Höchstmaßes an Wirtschaftlichkeit, Wettbewerbsfähigkeit, Kundenorientierung und Innovationsfähigkeit sein.“

5.2 Beistandsleistungen der öffentlichen Hand

(1) Der Bundesrechnungshof hat in seinen Bemerkungen 2002³⁴ beanstandet, dass entgeltliche Leistungen, die eine jPöR an eine andere jPöR ausführt (Beistandsleistungen, Aufgabenerledigung durch Dritte, Nr. 2.3), aufgrund des Beschlusses der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (vgl. Nr. 3) weder der Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer unterliegen. Private Unternehmer müssten die entsprechenden Leistungen dagegen versteuern. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von privaten Unternehmen und der öffentlichen Hand führe zu unzulässigen Wettbewerbsverzerrungen und sei weder mit nationalem Recht noch mit Gemeinschaftsrecht vereinbar.

³⁴ BT-Drs. 15/60 Nr. 77.

In dem zugrunde liegenden Ausgangsfall beseitigte die Gemeinde eines Landes neben dem Abwasser des eigenen Hoheitsbereichs gegen Entgelt auch das Abwasser umliegender Gemeinden und Gemeindeverbände in einem anderen Land. Die jPöR bot die Leistung im Wettbewerb mit anderen (privaten) Bewerbern an. Über die Entsorgungstätigkeit wurden jeweils privatrechtliche Verträge abgeschlossen.³⁵

(2) Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, bei den obersten Finanzbehörden der Länder darauf hinzuwirken, dass der Beschluss zur Nichtbesteuerung der entgeltlichen Beistandsleistungen durch die öffentliche Hand aufgehoben und eine gleichmäßige und EG-konforme Besteuerung sichergestellt wird. In diesem Zusammenhang empfahl der Bundesrechnungshof eine gesetzliche Neuregelung, die entweder das nationale Umsatzsteuerrecht von der Bindung an das Körperschaftsteuerrecht löst und eine rein umsatzsteuerrechtliche Regelung schafft, die eng an die 6. EG-Richtlinie angelehnt ist, oder das nationale Körperschaftsteuerrecht an die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zur Umsatzsteuer anpasst.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat die Bemerkung am 17. Januar 2003 zustimmend zur Kenntnis genommen.³⁶ Er hat das BMF aufgefordert, bis zum 30. September 2003 über das Veranlasste zur Aufhebung des Beschlusses und zur Änderung des UStG zu berichten. Das BMF hat in seinem Zwischenbericht vom 12. Dezember 2003 mitgeteilt, dass es derzeit keine Möglichkeit sehe, gegen die Mehrheit der Länder den Beschluss aufheben zu lassen. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat den Bericht des BMF am 7. Mai 2004 beraten und auf kurzfristige Änderungen gedrängt.³⁷

³⁵ Der Rechnungshof Rheinland-Pfalz hat in einem vergleichbaren Fall aus dem Bereich der Flurbereinigung ebenfalls die Auffassung vertreten, dass die ausgeführten Bau- und Erschließungsleistungen der beauftragten jPöR als wirtschaftliche Tätigkeit zu beurteilen sind, die auch von privaten Dritten durchgeführt werden können.

³⁶ 3. Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 17.01.2003, TOP 12 i).

³⁷ 20. Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 07.05.2004, TOP 11. Ergebnisbericht des Bundesrechnungshofes 2004 zu den Bemerkungen des Jahres 2002.

5.3 Kommunale Gebietsrechenzentren

(1) Kommunale Gebietsrechenzentren³⁸ erbrachten nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes umfangreiche und vielfältige Datenverarbeitungsleistungen, die im Wettbewerb gleichermaßen auch von privaten Unternehmen, z. B. privaten Dienstleistungs- und Rechenzentren, angeboten wurden. Dabei traten die öffentlich-rechtlichen Rechenzentren am Markt auf wie privatrechtliche Anbieter. Zu den angebotenen Dienstleistungen gehörten:

- Internet-Leistungen aus einer Hand, von der Web-Präsentation einschließlich der Verwaltung der Domain-Namen über den Internet-Zugang, die E-Mail-Anbindung inklusive der Verwaltung der E-Mail-Postfächer bis zur Internet-Einbindung der jeweiligen Verfahren, d. h. der Internet-Sachbearbeitung für die Verwaltung und die Bürger,
- Aufbau eines Intranets,
- Spezielle Client-Server-Lösungen,
- Datenverarbeitungsleistungen in den Bereichen Gehaltsabrechnungen, Reisekosten, Personalwesen, Finanzwesen (Finanzbuchhaltungen, Kostenrechnungen), Haushaltswesen (Haushaltpläne), Sozialwesen, Einwohnermeldewesen, Wahlen (Erstellung von Wählerverzeichnissen usw.), Kfz-Zulassung, Führerscheinwesen (Erteilung und Überwachung der Führerscheine), Ordnungswidrigkeiten, Bauwesen (Verfahren im Zusammenhang mit Baugenehmigungen), Versorgungswirtschaft, Gesundheitswesen, Beitragsverwaltung Kindergarten, Altenheimverfahren und Kuvertierung (z. B. Lohnsteuerkarten, Bescheide, Anschreiben),
- Verfahrensentwicklungen für einen Auftraggeber nach dessen speziellen Wünschen,
- Entwicklung von Verfahren, die auf dem freien Markt angeboten und von mehreren Kunden genutzt werden,

³⁸ Bei den kommunalen Gebietsrechenzentren handelt es sich um eigenständige und rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts, die von ihren Mitgliedern, insbesondere den Städten, Gemeinden, und Landkreisen oder andere Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts, regelmäßig als Zweckverbände gegründet wurden.

- Systeme, die aus mehreren Komponenten und Verfahren bestehen,
- Vermarktung von fremden Verfahren und Verfahrensteilen,
- Pflege, Anpassung und Betreuung von IT-Verfahren und -Systemen der Kunden,
- Vermietung von Datenverarbeitungsgeräten, Netzwerkzubehör sowie Betriebs- und Standardsoftware,
- Überlassung von Rechnerleistungen,
- Gebäudeverkabelung,
- Übernahme von Datenschutzaufgaben,
- Vor- und Nacharbeiten für die von den Kunden angewandten Verfahren wie Datenerfassung, Speicherung, Archivierung, Produktion von Print-Erzeugnissen, Kuvertieren und Versenden,
- Durchführung von Schulungen für die hauseigenen Software-Produkte, System-Software, Standard-Büroanwendungen und IT-Grundausbildungen,
- Consulting-Leistungen, systemtechnische Beratungen und Benutzerdienste.

Daneben erbrachten sie mit dem Verkauf von Hardware und Software Leistungen, die nicht zu ihren satzungsmäßigen Aufgaben zählten.

Die Entscheidung, ob und ggf. in welchem Umfang und für welchen Zweck die angebotenen Produkte und Dienstleistungen des Gebietsrechenzentrums oder aber entsprechende Leistungen von Konkurrenten verwendet wurden, blieb stets dem einzelnen Kunden vorbehalten. Die Rechenzentren erbrachten lediglich unterstützende Leistungen bei der Erhebung, Erfassung, Verarbeitung und Speicherung von Daten. Insoweit waren sie allenfalls „Erfüllungsgehilfen“ ihrer öffentlich-rechtlichen Kunden.

Aufgrund der vorstehend unter Nr. 3 aufgeführten Verwaltungsregelungen besteuerten die Finanzämter die wettbewerbsrelevanten Dienstleistungen der öffentlich-rechtlichen Rechenzentren nicht oder nur eingeschränkt. Nicht

besteuert wurden beispielsweise sämtliche Leistungen an den hoheitlichen Bereich anderer jPöR. Private Unternehmer mussten die entsprechenden Leistungen dagegen uneingeschränkt besteuern. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von kommunalen Rechenzentren und privaten Unternehmen führte nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zu Wettbewerbsverzerrungen, die weder mit dem nationalen noch mit dem europäischen Recht vereinbar sind.

(2) Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, die derzeitige Besteuerung von kommunalen Gebietsrechenzentren und anderen Rechenzentren der öffentlichen Hand generell zu überdenken und eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Dies werde durch die geltenden Beschlüsse und Verwaltungsanweisungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht erreicht.

Das BMF sollte bei den obersten Finanzbehörden der Länder nochmals nachdrücklich darauf hinwirken, dass der Beschluss der Abteilungsleiter (Steuer) zur pauschalen Nichtbesteuerung von Beistandsleistungen durch die öffentliche Hand und der daran anschließende Beschluss der Körperschaftsteuer-Referatsleiter wieder rückgängig gemacht werden.

Die Feststellungen machten nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zudem an der Fallgruppe „Datenverarbeitungsleistungen“ erneut deutlich, dass die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPöR an die körperschaftsteuerlichen Vorschriften und Begriffsbestimmungen nicht geeignet ist, eine EG-konforme Umsatzbesteuerung zu gewährleisten.³⁹

Der Bundesrechnungshof empfahl deshalb auch hier eine gesetzliche Neuregelung.

5.4 Dienstleistungszentrum des Bundes

(1) Ein Dienstleistungszentrum des Bundes bearbeitete im Rahmen von Service-Centern Personalnebenleistungen (z. B. Beihilfe, Reisekosten, Umzugskosten und Trennungsgeld) für die Gebietskörperschaft „Bund“, andere jPöR

³⁹ Vgl. z. B. das Vertragsverletzungsverfahren zur Nichtbesteuerung entgeltlicher Auftragsforschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, EuGH-Urteil vom 20.06.2002 – Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

sowie für privatrechtliche Leistungsempfänger. Die Tätigkeit umfasste beispielsweise die Bearbeitung der entsprechenden Anträge, die Berechnung und Festsetzung der Kosten und Trennungsgelder, die Beantwortung von Anfragen, die Beratung und Betreuung der Antragsteller sowie die Erstellung von standardisierten Statistiken. Die Leistungen an den hoheitlichen Bereich von Behörden der eigenen Trägerkörperschaft „Bund“ wurden als nichtsteuerbare Beistandsleistungen im hoheitlichen Bereich angesehen und steuerlich nicht erfasst. Dagegen hat das Dienstleistungszentrum des Bundes – im Hinblick auf das Risiko einer möglichen Besteuerung zu einem späteren Zeitpunkt – die Leistungen an andere jPöR sowie an private Dritte unter Bezugnahme auf geltendes Recht „freiwillig“ der Besteuerung unterworfen. Das Finanzamt akzeptierte dies, obwohl die geltende Erlasslage eine Nichtbesteuerung vorsah.

(2) Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert, eine einheitliche und gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen. Das vorliegende Beispiel macht die bestehende Rechtsunsicherheit von Verwaltung und Steuerpflichtigen bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand deutlich. Diese Rechtsunsicherheiten können dazu führen, dass solche Dienstleistungszentren die für sie jeweils günstigste Besteuerungsvariante wählen. Ein Steuerrecht nach Belieben darf es nicht geben.

5.5 Industrie- und Handelskammern sowie Handwerkskammern

(1) Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes wurde die unternehmerische Betätigung der IHK und der HWK⁴⁰ von den Finanzämtern in der Regel nicht oder nur unvollständig erfasst und deshalb umsatzsteuerlich nicht oder nicht ausreichend gewürdigt. Oft wurden die wirtschaftlichen Tätigkeiten den Finanzämtern nicht angezeigt bzw. von vornherein als hoheitlich qualifiziert. In einem Fall hat eine HWK dauerhaft Fortbildungsleistungen angeboten und gegenüber dem Leistungsempfänger darauf hingewiesen, dass sie für diese Leistungen nicht umsatzsteuerpflichtig sei. Insbesondere

⁴⁰ Hierzu gehörten z. B.: Kantinenbetrieb; Exportberatung; Börsenbetrieb; Informationszentrum; Personalgestaltung; kurzfristige Saalvermietung; Wirtschaftsauskunft; Verkauf von Adressen, Vordrucken, Broschüren und Messeausweisen; Vermittlung digitaler Signaturen; Gründungscoaching.

die HWK definierten ihre Aufgaben satzungsmäßig so umfassend als öffentlich-rechtlich, dass hiervon in erheblichem Umfang auch solche Tätigkeiten erfasst wurden, die üblicher Weise von privaten Wettbewerbern angeboten wurden.

In der Mehrzahl der vom Bundesrechnungshof untersuchten Fälle waren die Kammern steuerlich nicht registriert, obwohl die angebotenen Tätigkeiten insbesondere im Bereich der Weiterbildung der Finanzverwaltung z. B. aufgrund der Einstellung in das Internet und aus öffentlich ausgelegten Programmübersichten ohne Weiteres hätten bekannt sein müssen. Andere wirtschaftliche Betätigungen der Kammern und eine damit u. U. verbundene Umsatzsteuerpflicht waren dagegen oftmals nur im Rahmen einer Betriebsprüfung feststellbar, wobei die Schwierigkeit darin bestand, dass insoweit keine steuerlichen Gewinn- oder Überschussermittlungen vorlagen, sondern die entsprechenden Erkenntnisse zunächst aus den Haushaltsplänen bzw. der kameralistischen Buchführung extrahiert werden mussten. Die Haushaltspläne der Kammern waren nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes jedoch nur selten Bestandteil der Steuerakten.

Zusätzlich führte die Aufteilung der unternehmerischen Tätigkeiten der IHK und HWK auf eine Vielzahl von BgA und deren jeweils getrennte umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung und Behandlung nach Maßgabe der körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätze häufig zu einer Vervielfachung der Besteuerungsfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro (vgl. Nr. 2.1 und 5.10). Das Umsatzsteuerrecht sieht solche Freigrenzen nicht vor.

(2) Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert, durch eine Änderung der einschlägigen Verwaltungsvorschriften bzw. durch geeignete Gesetzesinitiativen darauf hinzuwirken, dass im Bereich der jPöR eine gleichmäßige und EG-konforme Umsatzbesteuerung sichergestellt wird.

5.6 Statistische Ämter

(1) Auch bei den Statistischen Ämtern ergaben sich Hinweise auf erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten. Eine steuerliche Erfassung eines BgA „Veröffentlichungen bzw. Leistungen an Dritte“ wurde jedoch nicht vorgenommen. Als

Begründung wurden entweder der hoheitliche Auftrag oder das Nichterreichen der körperschaftsteuerlichen „Umsatzgrenze“ von 30 678 Euro⁴¹ angeführt. Im Übrigen vertrat auch die Steuerverwaltung die Auffassung, dass die Frage der Abgrenzung des hoheitlichen vom wirtschaftlichen Bereich der Statistischen Ämter für Zwecke der Umsatzbesteuerung von den Körperschaftsteuer-Referatsleitern zu entscheiden sei. Demzufolge legten die Körperschaftsteuer-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder Kriterien fest (Abgrenzung zwischen Standardveröffentlichungen und Sonderveröffentlichungen), anhand derer die Leistungen entweder dem Hoheitsbereich oder dem BgA zuzuordnen waren. Diese vorgesehene Verteilung berücksichtigt jedoch nach Auffassung des Bundesrechnungshofes weder die sehr detailliert zu betrachtenden verschiedenartigen Leistungen der Statistischen Ämter noch steht sie mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung⁴² und den EG-rechtlichen Vorgaben im Einklang.

(2) Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert darauf hinzuwirken, dass die Statistischen Ämter angehalten werden, ihren steuerlichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten – ebenso wie privatrechtliche Steuerpflichtige – nachzukommen. Die Steuerverwaltung soll die Dienstleistungen nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen und den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben überprüfen.

5.7 Auftragsforschung staatlicher Hochschulen

(1) Der EuGH entschied Mitte des Jahres 2002, dass die Bundesrepublik Deutschland mit der ab dem Jahre 1997 eingeführten Umsatzsteuerbefreiung für die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen gegen EG-Recht verstieß⁴³. Der Bundesrechnungshof griff die Problematik in seinen Bemerkungen 2003⁴⁴ auf und forderte das BMF auf, die beanstandete Umsatzsteuerbefreiung schnellstmöglich aufzuheben. Außerdem wies er darauf hin, dass die Bestrebungen der Länder, die entgeltliche Auftragsforschung staatlicher Hochschulen grundsätzlich als hoheitliche Tätigkeit anzusehen, wegen der

⁴¹ Vgl. Abschn. 5 Abs. 5 KStR.

⁴² S. FN 29, 30.

⁴³ EuGH-Urteil vom 20.06.2002 – Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

⁴⁴ Vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2003 Nr. 52, BT-Drs. 15/2020.

Bindung der Umsatzsteuer an die körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffe in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG auch künftig zu einer Nichtbesteuerung führten. Eine solche steuerliche Behandlung wäre weder mit dem nationalen Steuerrecht noch mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar und würde zu einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung gegenüber privatrechtlichen Forschungseinrichtungen führen. Steuerrechtlich handelt es sich bei der entgeltlichen Auftragsforschung um eine Tätigkeit, die auch private Unternehmer leisten können und die damit wettbewerbsrelevant ist. Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, eine gemeinschaftsrechtskonforme Besteuerung sicherzustellen, da sich Deutschland bei fortwährender Nichtbesteuerung erneut der Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens ausgesetzt hätte. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat die entsprechende Bemerkung des Bundesrechnungshofes in seiner Sitzung am 7. Mai 2004 zustimmend zur Kenntnis genommen⁴⁵.

Die gemeinschaftsrechtswidrige Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21a UStG für Umsätze der staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeiten wurde zum 1. Januar 2004 ersatzlos gestrichen⁴⁶. Staatliche Hochschulen müssen somit ab dem Jahre 2004 ihre Umsätze aus der Auftragsforschung grundsätzlich der Umsatzsteuer unterwerfen. Zuvor hatten die obersten Finanzbehörden der Länder ihre Absicht, eine generelle Nichtbesteuerung über die Qualifizierung der Auftragsforschung als hoheitliche Tätigkeit sicherzustellen, aufgegeben.⁴⁷ Die beabsichtigte Änderung der KStR hätte – ohne gesetzliche Grundlage – zu einer generellen Nichtbesteuerung der Auftragsforschung staatlicher Hochschulen geführt.

(2) Die im Zusammenhang mit der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung geführte körperschaftsteuerliche Diskussion über die „richtige“ Qualifizierung der Auftragsforschung als BgA oder als Hoheitsbetrieb hat gezeigt, dass eine Umqualifizierung vom BgA zum Hoheitsbetrieb jederzeit möglich ist. Die ge-

⁴⁵ 20. Sitzung des Rechnungsprüfungsausschusses am 07.05.2004, TOP 9 d).

⁴⁶ BGBl. I 2003, 2645.

⁴⁷ Stattdessen wurde durch das Steueränderungsgesetz 2003 die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG eingeführt, die regelt, dass öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen von der Körperschaftsteuer befreit sind.

meinschaftsrechtliche Problematik der Umsatzbesteuerung der staatlichen Hochschulen besteht deshalb nicht nur hinsichtlich der Auftragsforschung, sondern insbesondere auch im Hinblick auf andere wirtschaftliche oder vermögensverwaltende Tätigkeiten der Hochschulen weiterhin und dürfte auch künftig zu Besteuerungskonflikten führen. Der Bundesrechnungshof empfahl daher zur Umsetzung einer gemeinschaftsrechtskonformen Umsatzbesteuerung – über die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift hinaus – ggf. auch das nationale Umsatzsteuerrecht von der Bindung an das Körperschaftsteuerrecht zu lösen.

5.8 Bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts

(1) Die betroffene bundesunmittelbare Anstalt des öffentlichen Rechts (Anstalt) erbringt ihre Dienstleistungen grundsätzlich in privatrechtlichen Handlungsformen und erhebt hierfür eine Vergütung. Die Dienstleistungen werden zudem im Wettbewerb mit privatrechtlichen Unternehmen angeboten. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes gab die Anstalt in der Steuererklärung keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Rahmen eines BgA an und unterwarf deshalb keine Leistungen der Umsatzsteuer. Zur Qualifizierung der erbrachten Leistungen bestanden zunächst unterschiedliche Auffassungen grundsätzlicher Art zwischen der Finanzverwaltung und der Anstalt. Erst im Rahmen einer Außenprüfung ordnete die Finanzverwaltung insbesondere die kundenorientierten Dienstleistungen sowie die Einnahmen aus Veröffentlichungen und aus Aufträgen Dritter einem BgA zu und qualifizierte die Anstalt als Unternehmerin i. S. d. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG, die diese Leistungen nunmehr der Umsatzbesteuerung unterwerfen musste. Lediglich einzelne, spezifische Aufgaben beurteilte die Finanzverwaltung weiterhin als hoheitliche Tätigkeit. Demgemäß sah es die entsprechenden Erlöse weiterhin als nichtsteuerbare Umsätze an.

(2) Private Wirtschaftsteilnehmer bieten vergleichbare Dienstleistungen ebenfalls an und müssen die Dienstleistungen uneingeschränkt besteuern. Eine fortgesetzte Nichtbesteuerung der wettbewerbsrelevanten Leistungen bei der Anstalt wäre aus Sicht des Bundesrechnungshofes deshalb weder mit dem nationalen Steuerrecht noch mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinba-

ren gewesen.

5.9 Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts

(1) Bei der Vermögensverwaltung handelt eine jPöR nach Artikel 4 Abs. 1, 2 und 5 der 6. EG-Richtlinie grundsätzlich immer dann unternehmerisch, wenn sie sich unter den gleichen rechtlichen Bedingungen betätigt wie ein Privatrechtssubjekt.⁴⁸ Auf die zusätzliche Erfüllung der Merkmale eines BgA i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG kommt es EG-rechtlich nicht an. Ebenfalls ohne Bedeutung ist die im nationalen Recht vorzunehmende Differenzierung zwischen Tätigkeiten im Rahmen eines BgA und im Rahmen der Vermögensverwaltung. Übt eine jPöR außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus, die nicht in Artikel 13 oder 28 der 6. EG-Richtlinie aufgeführt ist (z. B. die Jagdverpachtung), darf der nationale Gesetzgeber die Tätigkeit im Ergebnis nicht steuerfrei stellen.⁴⁹

Nach der nationalen körperschaftsteuerlichen Definition in § 4 KStG führt die reine Vermögensverwaltung aber in der Regel nicht zu einem BgA und folglich auch nicht zu umsatzsteuerbaren Leistungen. So unterliegen wegen der bestehenden Bindung des UStG an den körperschaftsteuerrechtlichen Begriff des BgA beispielsweise die (kurzfristige) Vermietung von Grundstücken und Anlagen, die PKW-Stellplatzvermietung und die Jagdverpachtung nach nationalem Recht grundsätzlich nicht der Umsatzbesteuerung. Private Unternehmer müssen entsprechende Leistungen dagegen versteuern. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von privaten Unternehmern und der öffentlichen Hand führt nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zu Wettbewerbsverzerrungen, die nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind. In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie.

⁴⁸ Artikel 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-Richtlinie. Vgl. auch Heizmann, Heizmann, Schroeder, „Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStR 2004, 705; Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 336. Vgl. auch EuGH-Urteil vom 12.09.2000 – Rs. C-359/97, UR 2000, 518; vgl. auch BFH, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, vom 27.11.2003 – VR 28/03, UStB 2004, 105.

⁴⁹ Vgl. Heizmann, Heizmann, Schroeder, „Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStR 2004, 705.

Unter Wettbewerbsgesichtspunkten sind auch solche vermögensverwaltenden Tätigkeiten problematisch, die grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit sind, wie z. B. bei der langfristigen Vermietung von Grundstücken gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. In diesen Fällen führen die besonderen Besteuerungsregeln für die öffentliche Hand zwar im Ergebnis zunächst nicht zu einer unterschiedlichen Behandlung von privaten Unternehmern und der öffentlichen Hand, weil die Vermietungsumsätze der jPöR nicht steuerbar und die entsprechenden Umsätze der privaten Unternehmer von der Umsatzsteuer befreit sind. Die privaten Unternehmer haben jedoch die Möglichkeit, bei diesen steuerfreien Umsätzen nach § 9 UStG zur Umsatzsteuerpflicht und damit auch zum Vorsteuerabzug zu optieren. Diese Möglichkeit ist der öffentlichen Hand im Rahmen ihrer Nichtbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 UStG dagegen versperrt, sodass hier ebenfalls von einer Ungleichbehandlung gegenüber privaten Unternehmern gesprochen werden kann, allerdings mit umgekehrtem Vorzeichen.

Die Qualifizierung bestimmter Formen der Vermögensverwaltung (insbesondere in Gestalt der dauerhaften Vermietung und Verpachtung)⁵⁰ als BgA zur Erlangung einer Vorsteuererstattung für den Fall, dass eine Wettbewerbsverzerrung zulasten der jPöR angenommen wird, widerspricht deshalb zudem der nationalen Gesetzessystematik. Den EU-Mitgliedstaaten ist zwar freigestellt, wie sie ein EG-konformes Ziel (hier die Umsatzsteuerbefreiung von Vermietungsumsätzen im Zusammenhang mit Grundstücken) erreichen; aber ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ist jPöR durch § 2 Abs. 3 UStG verbaut.⁵¹

Wenn die Steuerverwaltungen gleichwohl unter Berufung auf eine Wettbewerbsverzerrung eine Option zur Steuerpflicht zulassen, kann darin nur der Versuch einer partiellen „Reparatur“ der insoweit umsatzsteuerlich „ungünstigen“ Anbindung an die Körperschaftsteuer in Form einer Meistbegünstigungsklausel für jPöR gesehen werden. Ob ein vom EuGH⁵² diesbezüglich

⁵⁰ Nach Kommentarmeinung (Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 301) wird jedwede Verbraucherversorgung, also auch die private Vermögensverwaltung, als unternehmerisch qualifiziert.

⁵¹ Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 818 und 861.

⁵² EuGH-Urteil vom 06.02.1997 - Rs. C 247/95, Slg. 1997 I, 1779.

eingräumtes Recht zur Berufung auf Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie mit dem Ziel der Optionsausübung auf diesen Sachverhalt anwendbar ist, ist ernstlich zweifelhaft.⁵³

(2) Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf sicherzustellen, dass die jPöR hinsichtlich ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeiten mit privaten Dritten umsatzsteuerlich gleichgestellt werden. Dies erfordert nach Auffassung des Bundesrechnungshofes auch hier eine gesetzliche Neuregelung.

5.10 Maßgeblichkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Umsatzgrenze für Betriebe gewerblicher Art

(1) Bei der Prüfung, ob ein steuerlich relevanter BgA vorliegt oder nicht, ist über die Anwendung der Umsatzgrenze in Höhe von 30 678 Euro (vgl. Nr. 2.1) für Zwecke der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer einheitlich zu entscheiden.⁵⁴ Wenn die „Entstehung“ eines BgA aus steuersystematischen Gründen unumgänglich war, wurde nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes (z. B. bei den IHK und HWK) zwecks Minimierung von Umsatzsteuerzahllasten über eine Änderung des Sachverhalts – d. h. über ein „Abspalten“ einzelner Tätigkeiten bis zur Unterschreitung der 30 678 Euro-Grenze – versucht, den BgA nicht erst „entstehen“ zu lassen bzw. einer „Einstellung“ zuzuführen. Auf diese Art und Weise kam es zu einer mehrfachen Inanspruchnahme der 30 678 Euro-Grenze. Dem gegenüber fassten in einigen Fällen jPöR mehrere Tätigkeiten zu einem BgA zusammen, um die 30 678 Euro-Grenze überschreiten zu können. Damit wollten sie die Erstattung von Vorsteuern ermöglichen.

Das Anknüpfen an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchs zu vereinbaren. Darüber hinaus ist der Jahresumsatz in der Regel kein Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens. Hinzu kommt, dass die jPöR schon zu Beginn ihrer Tätigkeit wissen muss, ob sie unternehmerisch tätig ist. Außerdem lassen sich dem UStG keinerlei Anhaltspunkte dafür entnehmen, warum gerade die Grenze von 30 678 Euro

⁵³ Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 819.

⁵⁴ Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 UStR und Abschn. 5 Abs. 5 KStR.

maßgebend sein soll.⁵⁵

In der Besteuerungspraxis führt der bloße Verweis auf die für BgA einschlägigen Bestimmungen der KStR zu einer faktischen Umsatzsteuerfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro. Außerdem hat die Anknüpfung an die körperschaftsteuerlichen Abgrenzungskriterien zur Folge, dass einerseits eine wirtschaftliche Betätigung der jPöR, die der Umsatzsteuer zu unterwerfen wäre, durch Splitting in eine Mehrzahl von Einzeltätigkeiten mit einem Umsatzvolumen von jeweils unter 30 678 Euro und die damit verbundene Vervielfältigung der Umsatzsteuerfreigrenze der Umsatzbesteuerung entzogen wird. Andererseits sind die jPöR bestrebt, Tätigkeiten, die zu ihren öffentlichen Aufgaben gehören, als unternehmerisch darzustellen, wenn aufgrund höherer Investitionen Vorsteuererstattungen im Raume stehen.

(2) Die Anwendung der körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenze bei der Umsatzsteuer führt zu keiner gleichmäßigen, vollständigen und wettbewerbsneutralen Umsatzsteuererhebung. Der Bundesrechnungshof hat deshalb empfohlen, eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sicherzustellen.

6 Fazit: Die Besteuerung muss nationalem und europäischem Recht entsprechen

Der Bundesrechnungshof bewertet die Feststellungen zu den einzelnen jPöR, Fallgruppen und Problembereichen zusammenfassend wie folgt:

Bei Ausführung wettbewerbsrelevanter Leistungen durch jPöR liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, die insoweit einen BgA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 KStG begründet. Sie löst damit nach nationalem Recht über § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG die Umsatzbesteuerung aus.

Die derzeit geltenden Verwaltungsregelungen, nach der so genannte Beistandsleistungen von jPöR an andere jPöR als nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeiten i. S. v. § 4 Abs. 5 KStG angesehen werden, führen im Falle wettbewerbsrelevanter Leistungen zu einer nicht sachgerechten eingeschränkten

⁵⁵ Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, zu § 2 UStG, Nr. 883. Umsatzsteuerrechtlich ist lediglich die Kleinunternehmergrenze des § 19 Abs. 1 UStG von Bedeutung.

Besteuerung, die mit dem geltenden nationalen Steuerrecht nicht im Einklang steht.

Eine Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht überdies nicht mit dem geltenden Gemeinschaftsrecht (Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie) vereinbar. Die öffentliche Hand wendet bei Ausübung solcher Leistungen grundsätzlich die gleichen Regeln an wie ein privates Unternehmen. Nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ist demzufolge eine Qualifizierung als hoheitliche Tätigkeit ausgeschlossen, da anderenfalls Wettbewerbsnachteile bei privaten Mitanbietern entstehen.

Übt eine jPöR außerhalb ihres hoheitlichen Bereichs eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus, die bei privaten Dritten steuerpflichtig wäre, darf der nationale Gesetzgeber die Tätigkeit im Ergebnis nicht steuerfrei stellen.⁵⁶ In solchen Fällen widerspricht § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und 5 der 6. EG-Richtlinie.

Das Anknüpfen der Umsatzsteuer an feste Umsatzgrenzen ist weder mit den EG-rechtlichen Vorgaben noch mit dem Gesetzesziel einer umfassenden Umsatzbesteuerung des Letztverbrauchs zu vereinbaren. In der Besteuerungspraxis jedenfalls führt der bloße Verweis auf die für die BgA einschlägigen Bestimmungen der Körperschaftsteuer-Richtlinien zu einer nach EG-Recht nicht vorgesehenen faktischen Umsatzsteuerfreigrenze in Höhe von 30 678 Euro, die durch geschickte Gestaltungen noch vervielfacht werden kann.

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1 und Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie sind bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in jedem Fall zu prüfen und zu beachten. Die Anbindung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an den körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA kann zu gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnissen führen.

⁵⁶ Vgl. Heizmann, Heizmann, Schroeder, „Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, DStR 2004, 705.

Wegen der gleichartigen Lebenssachverhalte, die hier zu besteuern sind, hält der Bundesrechnungshof jedoch auch im Körperschaftsteuerrecht klarstellende Regelungen zur Besteuerung von jPöR für angezeigt, die die aktuellen Entwicklungen im Bereich der öffentlichen Hand, insbesondere die zunehmenden Auslagerungstendenzen und den Wettbewerb zu privaten Unternehmen, berücksichtigen.

7 Vorschläge für eine EG-konforme Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Der Bundesrechnungshof hält es für dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuregelung, zu überdenken, um künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen. Er empfiehlt dabei insbesondere, die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPöR an die körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffsbestimmungen zu überprüfen. Diese sind nach seinen Feststellungen in vielen Fällen nicht geeignet, eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung zu gewährleisten. Es besteht insoweit die latente Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH.⁵⁷

Der Bundesrechnungshof zeigt drei unterschiedliche Lösungsansätze für eine EG-konforme nationale Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand auf:

7.1 Generelle Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art

Der weitestgehende Vorschlag zielt auf eine generelle Loslösung der nationalen Umsatzbesteuerung der jPöR von der derzeitigen Bindung an das Körperschaftsteuerrecht und strebt die Einführung einer reinen umsatzsteuerrechtlichen Regelung an, die eng an die EG-rechtlichen Vorgaben in Artikel 4 Abs. 1, 2 und 5 der 6. EG-Richtlinie angelehnt ist. Dabei könnte die Regelung des Artikels 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie nahezu wortgleich in das deutsche

⁵⁷ Vgl. z. B. das Vertragsverletzungsverfahren zur Nichtbesteuerung entgeltlicher Auftragsforschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, EuGH-Urteil vom 20.06.2002 – Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

Umsatzsteuergesetz übernommen werden. Darüber hinaus wäre auch die dazu ergangene EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen. Soweit es um die Frage des potenziellen Wettbewerbs geht, könnte eine Trennlinie dann gezogen werden, wenn ein privater Wirtschaftsteilnehmer eine vergleichbare Tätigkeit zwar ausüben könnte, aber aufgrund rechtlicher Schranken nicht ausüben darf.⁵⁸ Dieser Vorschlag macht eine umfassende Änderung des § 2 Abs. 3 UStG notwendig. Zugleich müssten die EG-rechtlichen Vorgaben im Einzelnen in den Umsatzsteuer-Richtlinien geregelt werden. Damit wäre zukünftig eine Umsatzbesteuerung unabhängig vom Körperschaftsteuerrecht sichergestellt. Die unterschiedlichen Kriterien im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht hält der Bundesrechnungshof mit Hinweis auf andere Beispiele für unproblematisch (vgl. die unterschiedlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft).

7.2 Anpassung des Körperschaftsteuerrechts an europäische Vorgaben

Denkbar wäre auch eine Anpassung der körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen und Begriffe, soweit dies für eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsatzbesteuerung notwendig ist. Danach müsste auch das Körperschaftsteuerrecht die hoheitliche und die wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft nach dem Wettbewerbsmerkmal entsprechend der Rechtsprechung des EuGH abgrenzen. Dies würde auch die grundsätzliche Besteuerung der Vermögensverwaltung – ggf. unter Einführung von Steuerbefreiungen – einschließen und die bisherigen Umsatzgrenzen zur BgA-Abgrenzung entfallen lassen (vgl. Nr. 5.10). Unter diesen Voraussetzungen könnte die Bindung des Umsatzsteuerrechts an das Körperschaftsteuerrecht nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG beibehalten werden. Um das nationale Umsatzsteuerrecht gemeinschaftskonform zu erhalten, müssten das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder künftige EuGH-Entscheidungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Körperschaftsteuerrecht beachten.

⁵⁸ Vgl. hierzu das „Parkurrenurteil“ des BFH vom 27.02.2003 – V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

7.3 Teilweise Loslösung vom Begriff des Betriebs gewerblicher Art

Schließlich kommt aus Sicht des Bundesrechnungshofes auch eine teilweise Lösung der Umsatzbesteuerung der jPöR von der derzeitigen Bindung an das Körperschaftsteuerrecht in Betracht. Dieser Ansatz könnte umgesetzt werden durch

- die gesetzliche Neuregelung der Umsatzbesteuerung der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand in § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 oder Nr. 6 UStG;
- die Aufnahme der Auftragsforschungstätigkeit, der Datenverarbeitungstätigkeit und vergleichbarer wirtschaftlicher Tätigkeiten in den Katalog des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG, falls die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eine Besteuerung erfordern;
- die Aufhebung sämtlicher gemeinschaftsrechtswidriger Verwaltungsanweisungen und Beschlüsse zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer (Bund-Länder-Beschlüsse, Ländererlasse), insbesondere zur Behandlung der Beistandsleistungen (vgl. Nr. 3);
- den Verzicht auf die körperschaftsteuerlichen Umsatzgrenzen für Zwecke der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Dies könnte ggf. durch eine Änderung der Umsatzsteuer-Richtlinien (Abschn. 23 Abs. 4 UStR) erreicht werden.

Nach dieser Variante könnte die bisherige Bindung an das Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich beibehalten werden. Jedoch stellt sich die BgA-Problematik bei nicht in den Katalog des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG aufgenommenen Tätigkeiten weiterhin. Insoweit ließe sich auch künftig eine Tätigkeit als hoheitlich qualifizieren, was zu neuen Konflikten mit dem Gemeinschaftsrecht führen könnte (vgl. Nr. 5.7). Da die Auflistung wirtschaftlicher Tätigkeiten in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG ergänzungsbedürftig werden kann, hält der Bundesrechnungshof diese Variante aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht für weniger befriedigend.

8 Schlussbemerkungen

Der Bundesrechnungshof weist in diesem Bericht zusammenfassend auf die verwaltungsmäßigen, strukturellen und EG-rechtlichen Probleme hin, die bei der derzeitigen Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bestehen. Er hält die Freistellung der beschriebenen Tätigkeiten der öffentlichen Hand von der Umsatzsteuer für nicht länger hinnehmbar. Deshalb sollten Bund und Länder unverzüglich Abhilfe schaffen. Der Bundesrechnungshof hält es dabei für notwendig, bereits vor Abschluss der Erörterungen der Gesamtsproblematik auf eine Änderung von Verwaltungsanweisungen und Beschlüssen hinzuwirken, soweit diese zu offensichtlich ungerechtfertigten Freistellungen führen.

Der Bericht ist vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes zur Beratung der Berichte nach § 99 BHO beschlossen worden.

Bonn, den 2. November 2004

Der Präsident
des Bundesrechnungshofes

Professor Dr. Dieter Engels

Der Vizepräsident
des Bundesrechnungshofes

Norbert Hauser

als Vorsitzender des Ausschusses
des Großen Senats