

# Beschluss vom 18. Juli 2017, XI B 24/17

## Vorsteuerabzug einer Gemeinde bei Verpachtung von Schulmensa und Freibad - Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

ECLI:DE:BFH:2017:B.180717.XIB24.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 2 Abs 3 S 1, EGRL 112/2006 Art 2, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 118 Abs 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 20. Dezember 2016, Az: 14 K 2029/13

### Leitsätze

NV: Bei der Verpachtung von Schulmensa und Freibad kann von einer Tätigkeit einer Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen auch dann auszugehen sein, wenn die Gemeinde eine die jeweilige Pacht übersteigende Verwaltungskostenpauschale (Mensa) bzw. Betriebskostenzuschüsse (Freibad) an die Pächter leistet.

### Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 21. Dezember 2016 14 K 2029/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin), eine Stadt, errichtete von 2007 (Streitjahr) bis 2009 zum Zwecke der Ganztagsbetreuung der Schüler ihres Schulzentrums ein Gebäude mit Aufenthaltsräumen und Schulmensa, diese bestehend aus Küche, Spül- und Speiseraum.
- 2** Sie verpachtete der A die Mensa für die Ausgabe von Speisen, Getränken und Handelsware gegen einen monatlichen Pachtzins in Höhe von ... €. Daneben schloss sie mit A einen Cateringvertrag. Dieser beinhaltete sämtliche Tätigkeiten, die für die Ausgabe des Mittagessens notwendig sind; für jeden der mindestens 170 Ausgabebetage hatte die A monatlich eine Absatzstatistik zu erstellen, wofür sie eine "Verwaltungskostenpauschale" in Höhe von ... € je Ausgabetag erhielt. Die Lieferung der Speisen, Getränke und Handelswaren wurde in einem weiteren zwischen der Klägerin und der B geschlossenen Vertrag über die Versorgungsbeförderung geregelt.
- 3** Die Klägerin ist auch Eigentümerin eines Freibades (Bad), das sie zunächst in eigener Regie betrieben und dabei laufend Verluste erzielt hatte. Bereits 1999 hatte sie mit der C einen noch im Streitjahr bestehenden Vertrag über die Verpachtung des Bades geschlossen. Als Pacht wurde ein Betrag in Höhe von jährlich ... DM (... €) zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. C verpflichtete sich, das Bad mindestens zu bestimmten Zeiten zu öffnen, die Benutzung durch Schulen und DLRG unentgeltlich zu gestatten, es der Klägerin für eine Veranstaltung im Jahr zur Verfügung zu stellen und die Eintrittspreise nur mit deren Zustimmung zu erhöhen. Zum Ausgleich dessen hatte die Klägerin einen "Zuschuss" in Höhe von jährlich ... DM (... €) zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen sowie größere Investitionen und Reparaturen zu übernehmen. Der Vertrag wurde 2005 verlängert. Die Pacht betrug im Streitjahr ... € zuzüglich ... € Umsatzsteuer.
- 4** Die Klägerin machte in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr Vorsteuern u.a. in Höhe von ... € aus dem Bau der Schulmensa und ... € --einschließlich eines die Zuschusszahlung an C betreffenden Vorsteuerbetrags in Höhe von ... €-- aus der Verpachtung des Bades geltend. Die Umsatzsteuer hieraus setzte sie in Höhe von ... € an.

- 5 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) war nach einer bei der Klägerin durchgeführten Umsatzsteuer-Außenprüfung der Ansicht, dass die Verpachtung der Schulmensa kein Betrieb gewerblicher Art sei und kürzte zunächst dementsprechend mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 22. August 2011 die geltend gemachten Vorsteuern um ... €. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.
- 6 Nach einer bei der Klägerin ferner durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung gelangte das FA darüber hinaus zu der Auffassung, dass hinsichtlich der Verpachtung des Bades gleichfalls kein Betrieb gewerblicher Art vorliege, weil der von der Klägerin gewährte Zuschuss höher als das von ihr vereinnahmte Pachtentgelt sei.
- 7 Das FA wies mit Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück und setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 21. Mai 2013 die Umsatzsteuer um ... € sowie die geltend gemachten Vorsteuern um weitere ... € herab.
- 8 Die Klage hatte in vollem Umfang Erfolg. Das Finanzgericht (FG) setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr dem Antrag der Klägerin entsprechend fest.
- 9 Das FG ließ die Revision gegen sein Urteil nicht zu.
- 10 Hiergegen wendet sich das FA mit der vorliegenden Nichtzulassungsbeschwerde.
- 11 Es macht geltend, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Beschwerde ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen.
- 13 Die Revision ist weder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung noch wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.
- 14 1. Der vom FA geltend gemachte Zulassungsgrund der Divergenz i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO führt nicht zur Zulassung der Revision.
- 15 a) Die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der Rechtsprechung anderer Gerichte abgewichen ist; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. April 2014 X B 250/13, BFH/NV 2014, 1045, Rz 2; vom 29. März 2016 XI B 77/15, BFH/NV 2016, 1181, Rz 26; jeweils m.w.N.).
- 16 b) Die mit der Beschwerde gerügte entscheidungserhebliche Abweichung der Vorentscheidung vom BFH-Urteil vom 15. Dezember 2015 V R 44/15 (BFHE 256, 557, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2017, 302) liegt nicht vor.
- 17 aa) Das FA bringt vor, das FG gehe davon aus, dass es für die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf weitere Voraussetzungen nicht ankomme, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage handle. Dagegen habe der BFH in seinem Urteil in BFHE 256, 557, UR 2017, 302 (Rz 11) im Anschluss an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) klargestellt, dass es an der für die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erforderlichen Voraussetzung der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit fehle, wenn eine Gemeinde über die von ihr vereinnahmten Beiträge nur einen kleinen Teil (im Fall des EuGH 3 %) ihrer Kosten decke.
- 18 bb) Dieses Vorbringen des FA vermag indes die behauptete Divergenz nicht zu begründen.
- 19 (1) Eine juristische Person des öffentlichen Rechts war nach dem für das Streitjahr 2007 maßgebenden --unionsrechtskonform auszulegenden-- § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage ausübte; erfolgte ihre Tätigkeit dagegen --anders als im Streitfall-- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, war sie nur Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. Dezember

2011 V R 1/11, BFHE 236, 235, BFH/NV 2012, 534, Rz 15; vom 14. März 2012 XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rz 28; vom 13. Februar 2014 V R 5/13, BFHE 245, 92, BFH/NV 2014, 1159, Rz 15; vom 10. Februar 2016 XI R 26/13, BFHE 252, 538, BFH/NV 2016, 865, Rz 34; jeweils m.w.N.). Hiervon ist das FG in der angefochtenen Entscheidung im Kern ausgegangen.

- 20** (2) Die (auch) für die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gemäß Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (im nationalen Recht: nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen i.S. von § 2 Abs. 1 UStG) erforderliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit liegt nur vor, wenn --bezogen auf den Streitfall-- die Klägerin mit der Verpachtung von Schulmensa und Bad entgeltliche Dienstleistungen i.S. von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (im nationalen Recht: sonstige Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) erbracht hat (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde Borsele vom 12. Mai 2016 C-520/14, EU:C:2016:334, UR 2016, 520, Rz 21 bis 27; ferner BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 XI R 12/15, BFHE 258, 532, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 1873, Rz 31). Dies hat das FG hinsichtlich der Verpachtung sowohl der Schulmensa als auch des Bades festgestellt.
- 21** (3) Aus einer "Asymmetrie" zwischen Betriebskosten und den als Gegenleistung für die angebotenen Dienstleistungen erhaltenen Beträgen --wie sie der EuGH, worauf das FA zu Recht hinweist, bei einer Kostendeckungsquote von 3 % erkannt hat (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde Borsele, EU:C:2016:334, UR 2016, 520, Rz 33)-- kann zwar im Rahmen der erforderlichen Gesamtbewertung folgen, dass es an einem tatsächlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistungen fehlt (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde Borsele, EU:C:2016:334, UR 2016, 520, Rz 34, m.w.N.; Senatsurteil in DStR 2017, 1873). Hiervon geht auch der BFH in seinem Urteil in BFHE 256, 557, UR 2017, 302, Rz 11 aus, indem er auf das EuGH-Urteil Gemeinde Borsele (EU:C:2016:334, UR 2016, 520, Rz 33 f.) Bezug nimmt; danach sind alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erfolgt ist (EuGH-Urteil Gemeinde Borsele, EU:C:2016:334, UR 2016, 520, Rz 29). Im Streitfall hat das FG indes im Rahmen der erforderlichen Gesamtbewertung das Ergebnis gefunden, dass dieser Zusammenhang besteht und die in Rede stehenden Tätigkeiten der Klägerin jeweils als eine wirtschaftliche Tätigkeit (i.S. von Art. 9 MwStSystRL) angesehen werden können.
- 22** c) Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz kommt auch nicht in Betracht, soweit das FA ferner geltend macht, das FG habe in der angefochtenen Vorentscheidung --anders als der BFH in seinem Urteil in BFHE 256, 557, UR 2017, 302 (Rz 16)-- die jeweilige Pacht nicht mit der Verwaltungskostenpauschale als Gegenleistung für die Erstellung der Absatzstatistik (Mensa) bzw. dem Betriebskostenzuschuss als Gegenleistung für die Betriebsführung (Bad) saldiert. Diesbezüglich sind die Sachverhalte nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen und Würdigungen weder gleich noch vergleichbar.
- 23** 2. Die Revision ist ebenso wenig wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.
- 24** a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 19. Dezember 2014 XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534, Rz 17; vom 17. November 2015 XI B 52/15, BFH/NV 2016, 431, Rz 24; vom 14. Februar 2017 VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729, Rz 8; jeweils m.w.N.).
- 25** b) Danach führt die vom FA aufgeworfene Rechtsfrage, ob bei der Verpachtung einer Einrichtung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts von einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen auszugehen ist, wenn ein von ihr gewährter Zuschuss zum Unterhalt und Betrieb der Einrichtung die Pachtzahlung übersteigt und nach Saldierung aufgrund der tatsächlichen und rechtlichen Verknüpfung von Pacht und Zuschuss im Ergebnis weder Entgelt gezahlt noch Einnahmen erzielt werden, nicht zur Zulassung der Revision.
- 26** aa) Die Rechtsfrage ist im Streitfall nicht klärbar. Es kommt in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht auf die Klärung der hervorgehobenen Rechtsfrage an, weil sie einen Sachverhalt voraussetzt, der sich in den tatsächlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils nicht wiederfindet (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 431, Rz 46).
- 27** Denn das FG hat die tatsächlichen Umstände des Einzelfalles für den Senat bindend i.S. von § 118 Abs. 2 FGO dahingehend gewürdigt, dass die Zahlungen der Klägerin an A und C jeweils Entgelte für steuerbare Leistungen sind, die an die Klägerin ausgeführt wurden.

- 28** bb) Etwas anderes ergäbe sich nur, wenn in Bezug auf den vom FG festgestellten Sachverhalt zulässige und begründete Verfahrensrügen erhoben worden wären oder wenn die Bindung des BFH an den festgestellten Sachverhalt aus anderen Gründen entfielen (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2015, 534, Rz 29; in BFH/NV 2016, 431, Rz 49; jeweils m.w.N.). Dies liegt hier nicht vor.
- 29** 3. Soweit das FA die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung in Frage stellt, begründet dies grundsätzlich keinen Revisionszulassungsgrund (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21. Januar 2015 XI B 88/14, BFH/NV 2015, 864, Rz 29; vom 3. Februar 2016 XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 37; jeweils m.w.N.).
- 30** 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)