

Unternehmerische Tätigkeit einer Gemeinde beim Betrieb einer Sporthalle und Freizeithalle - Unmaßgeblichkeit rechtlicher Fehlvorstellungen beim Vorsteuerabzug

Leitsätze

- 1. Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder --im Wettbewerb zu Privaten-- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.**
- 2. Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. Beistandsleistung, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.**

Tatbestand

- 1* I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Gemeinde, errichtete eine Sport- und Freizeithalle, die im November 1994 fertig gestellt wurde. Die Vorsteuer aus Baumaßnahmen, der Anschaffung von Sport- und Fitnessgeräten sowie geringwertiger Wirtschaftsgüter betrug ... DM. Im Erdgeschoss befanden sich eine Turnhalle, ein Fitnessraum, ein Aufbewahrungsraum für z.B. Sportgeräte, ein Vereinszimmer und das Hausmeisterzimmer. Im Obergeschoss waren Umkleide- und Waschräume untergebracht. In einem weiteren Raum waren Stühle und Bodenbeläge für andere als Sportveranstaltungen untergestellt. Zur Halle hin befand sich eine Galerie, die mit Sitzmöglichkeiten ausgestattet werden konnte. Die Sporthalle wurde während der Schulzeit überwiegend dreimal wöchentlich für den Sportunterricht der örtlichen Schulen genutzt. Die Halle wurde auch von mehreren Sportvereinen und einzelnen Personen und Personengruppen genutzt. Es fanden auch Skat- und Tischtennisturniere statt. Das Vereinszimmer verfügte über eine kleine Küche und wurde für Familienfeiern und Vereinsfeste vermietet. Die Nutzung der Sporthalle wurde von Mitarbeitern der Gemeindeverwaltung koordiniert, die auch die Reinigung übernahmen. Mit Beschluss vom 14. November 1994 legte der Verwaltungsausschuss der Klägerin die "Mietpreise" für die Sporthalle, aufgliedert nach Vereinszimmer, Kraftsportraum und Sporthalle, fest. Die Mietpreise enthielten keine zusätzlich ausgewiesene Umsatzsteuer. Nach dem Beschluss war mit dem jeweiligen Sportverein eine gesonderte Vereinbarung abzuschließen.
- 2* Bis zum Ende des Streitjahres 1994 vereinnahmte die Klägerin Leistungsentgelte in Höhe von ... DM, wobei Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen wurde. Die Klägerin gab weder für das Jahr 1994 noch für die Folgejahre Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Erstmals im August 2001 reichte die Klägerin die Umsatzsteuererklärung 1994 für einen Betrieb gewerblicher Art ein, in der sie entgeltliche Umsätze zu 15 % in Höhe von ... DM und Entnahmen in Höhe von ... DM und Umsätze zu 7 % in Höhe von ... DM erklärte und Vorsteuern in Höhe von ... DM geltend machte. Die Steuererklärung für 1994 umfasste

als Betrieb gewerblicher Art Bauhof, Sporthalle mit Fitnessraum sowie Schul- und Sozialküche. Mit Schreiben vom 4. September 2001 teilte die Klägerin mit, dass ihre Jahresumsätze aus Sporthalle und Fitnessraum für 1995 ... DM, für 1996 ... DM, für 1997 ... DM, für 1998 ... DM und für 1999 ... DM betragen. Die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre ab 1995 reichte sie in den Jahren 2001 und 2002 ein. In den Rechnungen des Streitjahres und der Folgejahre wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Umsatzsteuer für das Streitjahr mit Bescheid vom 8. September 2003 auf ... DM (... EUR) fest und erkannte dabei die Umsätze von ... DM und die Vorsteuerbeträge in Höhe von ... DM aus der Vermietung und Errichtung der Sporthalle nicht an. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, dass die Klägerin mit der Freizeit- und Sporthalle keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalten habe. Die Nutzung der Halle zur Durchführung des Sportunterrichts sei hoheitlich erfolgt. Dies gelte auch für die Überlassung der Halle an die Gemeinde T für den Sportunterricht der dortigen Grundschule. Auch die Überlassung an andere Nutzer sei nichtunternehmerisch erfolgt. Diese Tätigkeit habe sich nicht aus ihrer Gesamtbetätigung herausgehoben und sei im Hinblick auf die Verflechtungen mit dem Hoheitsbereich nicht hinreichend deutlich abgrenzbar. Die Klägerin sei auch nicht zu privaten Anbietern in Wettbewerb getreten. Es fehle bereits nach Leistungsangebot und Preisniveau an einer Konkurrenzsituation. Die Klägerin könne den Nutzern des in der Halle untergebrachten Fitnessraums keine Annehmlichkeiten wie z.B. Trainerbetreuung oder Saunabnutzung bieten. Es liege daher reine Vermögensverwaltung vor. Die Klägerin könne im Übrigen auch nicht belegen, dass sie bereits bei Errichtung der Halle beabsichtigt habe, diese zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden, zumal die Entgelte ohne Umsatzsteuer berechnet worden seien und sie erst nach mehreren Jahren Umsatzsteuererklärungen abgegeben habe.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Sie sei mit dem Betrieb der Freizeit- und Sporthalle unternehmerisch tätig geworden. Ob sich diese Tätigkeit aus ihrer Gesamtbetätigung herausgehoben habe, sei bei richtlinienkonformer Auslegung unerheblich. Die Vermietung an wechselnde Mieter sei keine Vermögensverwaltung. Da es sich um die Vermietung einer Sportstätte gehandelt habe, sei ihre Tätigkeit auch nicht steuerfrei gewesen. Da sie auf zivilrechtlicher Grundlage tätig geworden sei, komme es auf die Frage einer Wettbewerbsgefährdung für die Begründung ihrer Unternehmerstellung nicht an. Selbst wenn auf ein Wettbewerbsverhältnis abzustellen wäre, müsse dieses unabhängig von den Verhältnissen auf dem jeweiligen lokalen Markt beurteilt werden. Da die unternehmerische Betätigung ein objektiver Sachverhalt sei, sei ein unterlassener Umsatzsteuerausweis oder die verspätete Abgabe von Umsatzsteuererklärungen unerheblich. Sie sei auch berechtigt gewesen, die Halle in vollem Umfang ihrem Unternehmen zuzuordnen. Im Übrigen liege auch ein Verfahrensfehler vor.
- 6 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 8. September 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juni 2006 zu ändern und die Betätigung der Klägerin in der Sport- und Freizeithalle als Betrieb gewerblicher Art und den damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug anzuerkennen.

- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Es liege kein Betrieb gewerblicher Art vor. Das Urteil des FG sei bereits deshalb zutreffend, da die Klägerin die Halle bei ihrer Errichtung nicht ihrem Unternehmen zugeordnet habe. Die Klägerin habe "zeitnah" keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben. Die Klägerin habe ihre Zuordnungsentscheidung, die sie auch negativ als Nichtzuordnung ausüben könne, nicht dokumentiert. Die Überlassung an andere Gemeinden sei unentgeltlich erfolgt. Das "teilweise fehlende Vorsteuerabzugsrecht bei gemischt wirtschaftlicher bzw. nichtwirtschaftlicher Verwendung einheitlicher Gegenstände anstelle der Frage der Zuordnung" könne zu einem Vorsteuerausschluss analog § 15 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) führen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung -- FGO--). Entgegen dem Urteil des FG war die Klägerin mit dem Betrieb der Sport- und Freizeithalle als Unternehmer tätig und erbrachte dabei umsatzsteuerpflichtige Leistungen.
- 10 1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 11 Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine nachhaltigen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt, die steuerpflichtig oder nach § 15 Abs. 3 UStG steuerfrei sind (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Dezember 2010 V R 17/10, BFHE 232, 243, BFH/NV 2011, 717, unter II.1.b; vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BFH/NV 2011, 721, unter II.1.b, und vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BFH/NV 2011, 727, unter II.2.b; vom 3. März 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.a, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).

- 12 2. Die Klägerin war im Streitfall beim Betrieb der Halle entgegen dem FG-Urteil als Unternehmer tätig und im Grundsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt. Das Urteil des FG war daher aufzuheben.
- 13 a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig. Bei diesen Betrieben handelt es sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) um alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 KStG). Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nach § 4 Abs. 5 KStG nicht hierzu. Diese Vorschriften sind unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen. Danach gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie hierfür als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
- 14 Danach ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts bei richtlinienkonformer Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Erfolgt ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, z.B. durch Verwaltungsakt, ist sie demgegenüber nur Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (BFH-Urteile vom 15. April 2010 V R 10/09, BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, unter II.B.2. bis 5., m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung, und in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.2.a aa).
- 15 Diese Auslegung verstößt entgegen Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer (UStG, § 2 Rz 189) nicht deswegen gegen den Wortlaut des § 2 Abs. 3 UStG, weil dieser "ohne Einschränkung auf den gesamten § 4 KStG" verweist; auch verliert § 2 Abs. 3 UStG bei umsatzsteuerrechtlicher Auslegung der in dieser Vorschrift angeordneten Verweisung nicht seinen Sinn. Denn zum einen überschreitet die umsatzsteuerrechtliche Auslegung des § 4 KStG im Rahmen der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG insbesondere im Hinblick auf den Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG) nicht die bei der Auslegung dieser Vorschriften zu beachtende Wortlautgrenze. Zum anderen führt erst die Anwendung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG dazu, dass umsatzsteuerrechtlich die hoheitlichen und damit die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübten Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht als unternehmerisch anzusehen sind, sofern es hierdurch zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. Ohne § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG wären demgegenüber alle nachhaltig und gegen Entgelt und somit auch die auf

hoheitlicher Grundlage ausgeübten Tätigkeiten steuerbar --sowie bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände-- steuerpflichtig.

- 16 b) Im Streitfall war die Klägerin beim Betrieb der Sport- und Freizeithalle als Unternehmer tätig.
- 17 aa) Die Klägerin übte durch die Überlassung der Halle gegen Entgelt eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG und Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG aus. Die Klägerin war über mehrere Jahre gegen Entgelt und damit nachhaltig tätig. Ob sie dabei in der Absicht handelte, Gewinn zu erzielen, ist gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG unerheblich. Ebenso kommt es entgegen dem FG-Urteil weder darauf an, ob die Klägerin ihre Entgelte mit oder ohne Umsatzsteuer kalkulierte noch, ob sie sich selbst als Unternehmer ansah und fristgerechte Umsatzsteuererklärungen abgab.
- 18 bb) Die Tätigkeit der Klägerin bei der entgeltlichen Überlassung der Sport- und Freizeithalle hob sich auch aus ihrer Gesamttätigkeit wirtschaftlich i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG heraus, wie der Senat zur Vermietung einer kommunalen Mehrzweckhalle, die im Übrigen auch für hoheitliche Schulzwecke genutzt wird, bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteil vom 28. November 1991 V R 95/86, BFHE 167, 207, BStBl II 1992, 569, unter B.I.1.). Bestimmten Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie in Abschn. 6 der Körperschaftsteuer-Richtlinien vorgesehen sind, kommt demgegenüber keine eigenständige Bedeutung zu, da sie weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar sind (BFH-Urteil in BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, unter II.B.2.e, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung).
- 19 cc) Im Streitfall hat das FG --ausgehend von seiner Rechtsauffassung-- keine Feststellungen getroffen, aus denen sich ergibt, ob die Klägerin die Nutzung der Freizeit- und Sporthalle an die Nutzer auf privat- oder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage gegen Entgelt überlassen hat. Nach den Verhältnissen im Streitfall kann dies indes offen bleiben.
- 20 (1) Erfolgte die Nutzungsüberlassung auf privatrechtlicher Grundlage, ist die Klägerin als Unternehmer tätig, ohne dass es auf weitere Voraussetzungen, wie z.B. ein Wettbewerbsverhältnis zu anderen Unternehmen, ankommt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, unter II.B.4., und in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, Leitsatz 2).
- 21 (2) Hat die Klägerin die Halle oder Teile des Hallengebäudes auf öffentlich-rechtlicher Grundlage überlassen, ist sie gleichfalls Unternehmer, da sie insoweit im Wettbewerb zu privaten Konkurrenten tätig war (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, unter II.B.5.b und c, und in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, Leitsatz 2).
- 22 (a) Nach dem EuGH-Urteil vom 16. September 2008 C-288/07, *Isle of Wight Council* (Slg. 2008, I-7203 Rdnr. 76), das das FG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt hat, sind "größere" Wettbewerbsverzerrungen nur dann zu verneinen, wenn "die Behandlung öffentlicher Einrichtungen als Nichtsteuerpflichtige ... lediglich zu unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde" (ebenso Seer/Klemke, Betriebs-Berater 2010, 2015 ff., 2021 f.; Sterzinger, Umsatzsteuer-Rundschau --UR--

2009, 37 ff., 41, und Wagner, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2008, 335 ff.). Es ist daher für die Behandlung einer auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätigen juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht erforderlich, dass "erhebliche" oder "außergewöhnliche" Wettbewerbsverzerrungen vorliegen (EuGH-Urteil Isle of Wight Council in Slg. 2008, I-7203 Rdnr. 74). Weiter ist für die Wettbewerbsbeurteilung nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb zu berücksichtigen. Im Übrigen kommt es für die Wettbewerbsbeurteilung nicht auf die Verhältnisse auf dem jeweiligen "lokalen Markt" an. Denn die Frage der Wettbewerbsverzerrungen ist "in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ..., ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht" (EuGH-Urteil Isle of Wight Council in Slg. 2008, I-7203 Rdnr. 53), so dass die Art der Tätigkeit maßgeblich ist.

- 23 (b) Danach erfolgt die Überlassung von Räumlichkeiten der Sport- und Freizeithalle gegen Entgelt bereits nach der Art ihrer Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Anbietern. Auf die Verhältnisse auf dem lokalen Markt im Gebiet der Klägerin kommt es dabei nicht an. Ob private Angebote auch Saunabnutzung und Trainerbetreuung ermöglichten, ist dabei unerheblich. Im Übrigen ist nicht davon auszugehen, dass eine Nichtbesteuerung zu lediglich unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
- 24 dd) Im Streitfall war die Klägerin auch bei der Überlassung von Räumlichkeiten der Sport- und Freizeithalle an die Gemeinde T für deren Grundschule als Unternehmer tätig.
- 25 Zwar hat der Senat zum UStG 1951 entschieden, dass sog. Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage gegen z.B. Aufwendungsersatz und damit gegen Entgelt erbracht werden, nicht steuerbar seien, da es im Rahmen des für alle Behörden verbindlichen Grundsatzes der gegenseitigen Hilfeleistung liege, dass eine Behörde die Aufgaben einer anderen Behörde übernehme, wenn sie ohne Beeinträchtigung ihres eigenen Aufgabenkreises dazu in der Lage sei und damit die Aufgaben der anderen Behörde auf deren Ersuchen zu erleichtern trachte (BFH-Urteile vom 12. Dezember 1968 V 213/65, BFHE 94, 558, BStBl II 1969, 280; ebenso vom 1. April 1965 V 131/62 U, BFHE 82, 263, BStBl III 1965, 339; vom 6. Juli 1967 V 76/64, BFHE 89, 164, BStBl III 1967, 582, und vom 8. Juli 1971 V R 1/68, BFHE 103, 247, BStBl II 1972, 70).
- 26 Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. z.B. Oberfinanzdirektion Rostock vom 21. November 2002, UR 2003, 303 zu kommunaler Datenverarbeitung für den Hoheitsbereich des Leistungsempfängers) ist es aber mit dem im Streitjahr anzuwendenden § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 1993 i.V.m. § 4 KStG und der insoweit gebotenen Auslegung entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht zu vereinbaren, sog. Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, auch dann von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen Privater erbracht werden. Die unter der Geltung des UStG 1951 entwickelten Grundsätze zum "Beistand" zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind auf das im Streitfall anzuwendende UStG 1993 daher nicht zu übertragen. Danach ist im Streitfall die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten in einer Sport- und Freizeithalle durch eine Gemeinde an eine Gemeinde für deren Schulunterricht ebenso steuerbar wie eine Leistungserbringung an private Rechtsträger.

- 27 c) Der Vorsteuerabzug setzt die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht der Verwendung für steuerpflichtige Umsätze bei Leistungsbezug voraus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 243, BFH/NV 2011, 717, unter II.3.a, m.w.N. zur Rechtsprechung von EuGH und BFH). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Denn die Klägerin beabsichtigte bereits bei der Errichtung der Sport- und Freizeithalle, diese auch für entgeltliche Leistungen zu verwenden, wie sich aus dem Beschluss des Verwaltungsausschusses der Klägerin vom 14. November 1994 ergibt.
- 28 aa) Die entgeltliche Überlassung der Räumlichkeiten der Sport- und Freizeithalle war grundsätzlich steuerpflichtig; denn die Überlassung von Sportanlagen ist nach der geänderten BFH-Rechtsprechung nicht gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei (BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 V R 97/98, BFHE 194, 555, BStBl II 2001, 658, Leitsatz).
- 29 Ob die Klägerin bei Errichtung der Sport- und Freizeithalle aufgrund der früheren BFH-Rechtsprechung davon ausging, dass ihre entgeltlichen Leistungen ganz oder teilweise nicht steuerpflichtig seien, ist entgegen dem FG-Urteil unerheblich. Denn die für den Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendungsabsicht bezieht sich darauf, dass der Unternehmer das Erbringen entgeltlicher Leistungen beabsichtigt, die objektiv zum Vorsteuerabzug berechtigen, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob der Unternehmer seine Leistung subjektiv in rechtlicher Hinsicht zutreffend beurteilt. Dementsprechend kommt es für die Frage, ob ein nach § 9 Abs. 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigender steuerpflichtiger Umsatz oder ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender steuerfreier Umsatz vorliegt, auf die "zutreffende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts" an (BFH-Urteil vom 11. März 2009 XI R 71/07, BFHE 227, 200, BStBl II 2010, 209, unter II.b) und vermögen rechtliche Fehlvorstellungen über eine z.B. tatsächlich nicht gegebene Steuerpflicht kein Recht auf Vorsteuerabzug zu begründen. Geht der Unternehmer z.B. davon aus, dass nach der maßgeblichen Rechtslage im Zeitpunkt des Leistungsbezugs seine Leistung steuerpflichtig ist, während sie bei zutreffender Beurteilung ohne Recht auf Vorsteuerabzug steuerfrei ist, ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 30 bb) Eine mögliche Steuerfreiheit "für bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben" nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG steht im Streitfall dem Vorsteuerabzug der Klägerin nicht entgegen. Denn diese Steuerbefreiung wird im nationalen Recht gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG nur für sportliche Veranstaltungen umgesetzt. Eine derartige Veranstaltung liegt im Streitfall, bei dem sich die Klägerin nicht auf einen Anwendungsvorrang des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG beruft (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 9. August 2007 V R 27/04, BFHE 217, 314, BFH/NV 2007, 2213, unter II.3.a bb, und vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287, BFH/NV 2008, 322, unter II.2.b bb) nicht vor.
- 31 d) Beabsichtigt der Unternehmer eine von ihm bezogene Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit in Anspruch nehmen, als die Aufwendungen hierfür seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Beabsichtigt der Unternehmer eine teilweise Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist er daher insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BFH-Urteile in BFHE 232, 243, BFH/NV 2011, 717, unter II.1.d; in BFHE 232, 261, BFH/NV 2011, 721, unter II.1.,

m.w.N. zu den EuGH-Urteilen vom 13. März 2008 C-437/06, *Securenta*, Slg. 2008, I-1597, und vom 12. Februar 2009 C-515/07, *VNLTO*, Slg. 2009, I-839, sowie BFH-Urteil in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.c).

- 32 Der Sonderfall einer Privatentnahme i.S. von Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, bei der der Unternehmer den gemischt wirtschaftlich und privat verwendeten Gegenstand voll dem Unternehmen zuordnen und dann aufgrund der Unternehmenszuordnung in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann (BFH-Urteile in BFHE 232, 243, BFH/NV 2011, 717, unter II.1.d; in BFHE 232, 261, BFH/NV 2011, 721, unter II.1., m.w.N.), liegt nicht vor, wenn die nichtwirtschaftliche Tätigkeit in der Verwendung für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht (BFH-Urteil in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.c), die sich im Streitfall aus der Verwendung für hoheitliche Schulzwecke der Klägerin ergibt. Die Frage einer Unternehmenszuordnung und der Rechtzeitigkeit einer derartigen Zuordnung (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 42/09, BFH/NV 2011, 1980) stellt sich daher im Streitfall nicht.
- 33 3. Die Sache ist nicht spruchreif, da die Klägerin entgegen ihrer Auffassung nicht zum vollen, sondern nur zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Im zweiten Rechtsgang sind daher weitere Feststellungen zur Vorsteueraufteilung zu treffen.
- 34 Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach dem EuGH-Urteil *Securenta* in Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 2 die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Ermessen der Mitgliedstaaten steht, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik dieser Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jedem dieser beiden Tätigkeitsbereiche tatsächlich zuzurechnen ist. Art. 17 bis 19 der Richtlinie 77/388/EWG und damit auch § 15 Abs. 4 UStG enthalten hierzu keine unmittelbaren Regelungen (vgl. EuGH-Urteil *Securenta* in Slg. 2008, I-1597 Rdnr. 33), so dass insoweit eine Regelungslücke besteht. Diese ist in analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG zu schließen (BFH-Urteil in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, Leitsatz 4). Dies hat nach dem bei der Errichtung der Halle geschätzten Verhältnis der Nutzung für den Hoheitsbereich der Klägerin und für wirtschaftliche Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zu erfolgen.
- 35 Schließlich wird auch zu prüfen sein, ob einzelne von der Klägerin erbrachte Leistungen --nicht als Überlassung einer Sportanlage, sondern-- z.B. als bloße Raumüberlassung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei waren und ob die Überlassung an die andere Gemeinde gegen Entgelt erfolgte. Sollte die Halle der anderen Gemeinde --entsprechend einer bereits bei Leistungsbezug bestehenden Absicht-- unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden sein, würde hierfür --auch unter Berücksichtigung des im Streitjahr geltenden § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG-- keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestehen.