

Umsatzsteuerpflicht bei der Überlassung von PKW-Tiefgaragenstellplätzen durch eine Gemeinde

Vorinstanz: FG Köln vom 16.12.2010 10 K 4108/09

Leitsätze

- 1. Eine Gemeinde, die nicht auf privatrechtlicher, sondern auf hoheitlicher Grundlage Stellplätze für PKW in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, handelt als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG).**
- 2. Eine derartige Wettbewerbsverzerrung liegt auch vor, wenn eine Gemeinde Stellplätze zwar nach §§ 45, 13 StVO öffentlich-rechtlich auf einer öffentlich-rechtlich gewidmeten "Straße" überlässt, es sich hierbei jedoch um Flächen einer Tiefgarage handelt (Änderung der Rechtsprechung).**
- 3. Zur Bestimmung des Begriffs der "größeren Wettbewerbsverzerrungen".**

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Gemeinde. Sie hatte auf Grund einer Widmungsverfügung vom 12. Juli 2000 in der Tiefgarage B "die Stellplätze 4 bis 39" ... "als Gemeindestraße gewidmet". Im Übrigen galt eine Widmung vom 7. Juni 1982 fort, nach der die Tiefgarage als "öffentlich-rechtliche Sache" gewidmet worden war. Dabei wurde der Gemeingebrauch dahingehend beschränkt, dass die "Tiefgarage" - mit Ausnahme einzelner Stellplätze, die erst im Jahr 2000 gewidmet wurden-- als "öffentliche Parkfläche" genutzt werden konnte, wobei die "abzweigende Ein- und Ausfahrtrampe als öffentliche Zufahrt für die Benutzer der Parkfläche" dienen sollte.
- 2** In der Tiefgarage galt ein Parkverbot. Nach §§ 45, 13 der Straßenverkehrs-Ordnung (StVO) in Verbindung mit einer öffentlich-rechtlichen Gebührenordnung für Parkuhren gestattete die Klägerin die Nutzung der Tiefgarage zum Parken von PKW, wofür sie im Streitjahr 2001 Parkgebühren über Parkautomaten erhob. Dabei war die Nutzung in den ersten 15 Minuten kostenfrei und danach entsprechend der Parkdauer und ohne zeitliche Beschränkung kostenpflichtig. Die Gebührenpflicht bestand Montag bis Freitag von 9:00 Uhr bis 17:00 Uhr und an Samstagen von 10:00 Uhr bis 13:00 Uhr; im Übrigen war die unentgeltliche Nutzung gestattet.
- 3** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin mit dem Betrieb der Tiefgarage einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten und dabei umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht habe und erließ einen entsprechenden Umsatzsteueränderungsbescheid für das Streitjahr (2001). Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

- 4 In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) beantragte das FA, den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid im Hinblick auf einen anderen Streitpunkt mit der Maßgabe zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 6.769,64 DM herabgesetzt wird.
- 5 Demgegenüber gab das FG der Klage im vollen Umfang statt, da die Klägerin hoheitlich tätig gewesen sei. Sie habe den Tiefgaragenbereich als Gemeindestraße öffentlich-rechtlich gewidmet, für diesen Bereich ein zeitlich befristetes Parkverbot erlassen und das Parken nur an bestimmten Stellen gegen Gebühr gestattet. Dies habe dem Verkehrsfluss gedient und sei dem hoheitlichen Bereich der Klägerin zuzuordnen. Die Nichtbesteuerung der Gebühren aus der Parkraumbewirtschaftung führe nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, da die Klägerin das Parken in diesem Bereich die meiste Zeit über unentgeltlich erlaubt habe. Damit werde deutlich, dass sie sich mit der Parkraumbewirtschaftung nicht in Wettbewerb zu privaten Anbietern begeben habe. Es könne daher offen bleiben, ob für die Zurverfügungstellung von Kurzzeitparkplätzen überhaupt ein wettbewerbsrelevanter Markt bestehe.
- 6 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 676 veröffentlicht.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Entgegen dem FG-Urteil sei unerheblich, ob ein Wettbewerber zu bestimmten Parkzeiten auf ein Entgelt verzichte. Der wesentliche Teil der gebührenfreien Parkzeit sei auf Abend- und Nachtstunden mit geringer Auslastung entfallen. Auch einzelne private Anbieter würden bei geringer Auslastung auf ein Parkentgelt verzichten. In unmittelbarer Nachbarschaft zur Tiefgarage seien auch privat geführte Parkhäuser vorhanden gewesen. Sie sei nicht nur von den Anwohnern einer nahe gelegenen Straße, sondern allgemein von Besuchern der Innenstadt genutzt worden. In der Gemeinde habe es auch private Parkplatzanbieter gegeben. Auf die von der Gemeinde mit der Parkplatzüberlassung verfolgten Zwecke, wie z.B. Daseinsvorsorge und Sicherheit des Straßenverkehrs, komme es nicht an. Für die Bejahung eines zur Steuerpflicht führenden Wettbewerbsverhältnisses reiche bereits ein potenzieller wie auch ein von der Gemeinde ungewollter Wettbewerb aus; auf die Verhältnisse am jeweils lokalen Markt komme es nicht an. Durch eine Nichtbesteuerung der Klägerin würden private Anbieter benachteiligt.
- 8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 17. November 2009 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 6.769,64 DM ermäßigt und im Übrigen die Klage abgewiesen wird.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Auch in den Abend- und Nachtstunden sei die Tiefgarage frequentiert gewesen, da die Gebührenpflicht vor dem Geschäftsschluss geendet habe und Besucher von Gaststätten und von kulturellen Veranstaltungen die Tiefgarage benutzt hätten. Sie habe die Gebührenpflicht nur aus Gründen der Aufrechterhaltung der Sicherheit und Ordnung des Verkehrs festgelegt und dabei den jeweiligen Parkbedarf berücksichtigt und zu steuern versucht. Anders als bei Parkplätzen privater Wettbewerber seien ihre Parkplätze "rund um die Uhr befahr- und benutzbar ... nicht bewacht und nicht mit einer Ein- und Ausfahrkontrolle versehen". Lediglich aus "topographischen Gründen" befinde sich die Parkfläche unterhalb der Erdoberfläche. Es entstünden keine größeren

Wettbewerbsverzerrungen. Im konkreten Fall gebe es keine nahe gelegenen privat betriebenen Parkhäuser. Sie sei nach § 45 StVO nicht berechtigt, die Benutzung von Straßenflächen beliebig zu beschränken. Die Tiefgarage werde auch als Durchfahrt zur Umgehung einer Ampelanlage genutzt. Diese Tätigkeit habe sich aus ihrer Gesamttätigkeit nicht herausgehoben, was sich auch daran zeige, dass Private weit größere Parkangebote unterhalten hätten.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG war die Klägerin mit Überlassung von Stellplätzen als Unternehmer tätig und erbrachte umsatzsteuerpflichtige Leistungen.
- 12 1. Die Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts richtet sich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) i.V.m. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 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).
- 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 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.
- 14 b) 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.
- 15 c) Danach ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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 Rechtsprechung des

Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--, und vom 3. März 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.2.a aa).

- 16 2. Im Streitfall hat die Klägerin gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG mit der Parkraumüberlassung in der zur öffentlichen Gemeindestraße gewidmeten Tiefgarage eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt.
- 17 Die wirtschaftliche Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hebt sich aus ihrer Gesamttätigkeit heraus, wenn sie zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt und sich die wirtschaftliche Tätigkeit von ihrer übrigen Betätigung deutlich abgrenzt (vgl. Senatsurteil vom 25. Oktober 1989 V R 111/85, BStBl II 1990, 868). Bestimmte Gewinn- und Umsatzgrenzen, wie sie Abschn. 23 Abs. 4 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1999 unter Bezugnahme auf R 6 Abs. 4 der Körperschaftsteuer-Richtlinien vorsehen, lassen sich dagegen nicht mit den umsatzsteuerrechtlichen Erfordernissen (BFH-Urteil vom 17. März 2010 XI R 17/08, BFHE 230, 466; in BStBl II 1990, 868, und Senatsurteil vom 11. Januar 1979 V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746), insbesondere auch nicht mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen (Senatsurteil in BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, unter II.B.2.e) vereinbaren. Dementsprechend hat der Senat bereits im Urteil vom 28. November 1991 V R 95/86 (BFHE 167, 207, BStBl II 1992, 569) entschieden, dass die Vermietung einer kommunalen Mehrzweckhalle, die im Übrigen für hoheitliche Schulzwecke genutzt wurde, sich aus der Gesamttätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts heraushebt. Für die Überlassung von PKW-Stellplätzen in einer eigens dafür vorgesehenen Tiefgarage, wie sie auch von privaten Anbietern von Stellplätzen in Großgaragen mit einer Vielzahl von Stellplätzen angeboten werden, gilt nichts anderes.
- 18 3. Im Streitfall war die Klägerin bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit als Unternehmer tätig. Zwar hat sie bei der Parkraumüberlassung in der Tiefgarage nach §§ 45, 13 StVO auf hoheitlicher Grundlage gehandelt, ihre Behandlung als Nichtunternehmer würde jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, wie das FA zu Recht geltend macht.
- 19 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". 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 potenzielle 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. Jedoch kann die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten

Markt einzutreten, nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden. Eine solche Gleichsetzung setzt vielmehr voraus, dass sie real und nicht rein hypothetisch ist (EuGH-Urteil *Isle of Wight Council* in Slg. 2008, I-7203, Leitsatz 2).

- 20 b) Die Art der Tätigkeit ist auch bei der Wettbewerbsbeurteilung der Parkraumüberlassung gemäß §§ 45, 13 StVO zu beachten.
- 21 aa) Nach dem im Streitfall zu berücksichtigenden § 2 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b des Straßen- und Wegegesetzes Nordrhein-Westfalen gehören zum Straßenkörper "die Fahrbahn, die Trennstreifen, die befestigten Seitenstreifen (Stand-, Park- und Mehrzweckstreifen), die Bankette und die Bushaltestellenbuchten sowie die Rad- und Gehwege, auch wenn sie ohne unmittelbaren räumlichen Zusammenhang im Wesentlichen mit der für den Kraftfahrzeugverkehr bestimmten Fahrbahn gleichlaufen (unselbständige Rad- und Gehwege), sowie Parkplätze, Parkbuchten und Rastplätze, soweit sie mit einer Fahrbahn in Zusammenhang stehen (unselbständige Parkflächen, unselbständige Rastplätze) und die Flächen verkehrsberuhigter Bereiche" zur öffentlichen Straße.
- 22 Bei Parkplätzen ist dabei zwischen unselbständigen und selbständigen Parkplatzflächen zu unterscheiden, für die unterschiedliche Baulastträger zuständig sein können. Unselbständige Parkplatzflächen sind "in den Straßenkörper einer Straße derart einbezogen, daß sie mit ihm eine Einheit bilden"; selbständige Parkplatzflächen besitzen "gegenüber der Straße, mit der sie durch eine Zufahrt verbunden sind, selbständige Bedeutung und haben den Charakter einer eigenen öffentlichen Wegeanlage". Parkplätze, die unmittelbar an die Fahrbahn einer Straße anschließen, sind regelmäßige Teil der Straße und somit unselbständige Parkplatzfläche (Herber in Kodal, Straßenrecht, 7. Aufl. 2010, S. 283 f. Rz 23).
- 23 bb) Ohne dass der straßen- und wegerechtlichen Beurteilung eine Bindungswirkung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung zukommt, ist im Streitfall davon auszugehen, dass eine Tiefgarage --ebenso wie sonstige neben einer Straße liegende Grundstücksflächen-- gegenüber den dem allgemeinen Verkehr dienenden Straßenflächen eine eigenständige Bedeutung hat, so dass von einer selbständigen Parkplatzfläche auszugehen ist, die im Übrigen nach der Art der Tätigkeit (EuGH-Urteil *Isle of Wight Council* in Slg. 2008, I-7203 Rdnr. 53) ebenso durch einen privaten Leistungsanbieter zur Nutzung überlassen werden kann. Die Nichtbesteuerung des auf hoheitlicher Grundlage durchgeführten Betriebs einer gebührenpflichtigen Tiefgarage würde zu mehr als nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen, da bei einer nach der Art der Leistung vorzunehmenden Wettbewerbsprüfung nicht zwischen Tiefgaragen, Parkhäusern und anderen selbständigen Parkplatzflächen zu differenzieren ist. Dass die in der Tiefgarage vorhandenen Fahrbahnen als Zufahrt zu den dort überlassenen Einzelparkplätzen ebenso wie diese öffentlich-rechtlich als Straße gewidmet waren, ist dabei für die maßgebliche Art der Tätigkeit (Parkraumüberlassung) ohne Belang.
- 24 Soweit der Senat demgegenüber in seinem Urteil vom 27. Februar 2003 V R 78/01 (BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431, unter II.3.d dd) davon ausgegangen ist, dass allgemein für die nach §§ 45, 13 StVO erfolgende Parkplatzüberlassung kein wettbewerbsrelevanter Markt bestehe, hält der Senat hieran im Hinblick auf das EuGH-Urteil *Isle of Wight Council* in Slg. 2008, I-7203 nicht fest (Änderung der

Rechtsprechung). Offenbleiben kann im Streitfall, ob ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Anbietern zu bejahen wäre, wenn es sich um unselbständige Parkplatzflächen auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen handelt, die dem allgemeinen Verkehr dienen und die Straße nicht nur --wie im Streitfall in einer Tiefgarage-- als Zufahrt zu einem Parkplatz dient.

- 25 4. Bei Anwendung dieser Grundsätze war das Urteil des FG im Umfang des Revisionsantrages aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 26 a) Entgegen dem FG-Urteil hat die Klägerin unter Berücksichtigung der Art der Tätigkeit vergleichbar einem privaten Wettbewerber auf einer in sich geschlossenen und --gegenüber den dem eigentlichen Straßenverkehr dienenden Verkehrsflächen-- selbständigen Fläche (Tiefgarage) Parkplätze angeboten. Die Annahme des FG, die Behandlung der Klägerin als Nichtunternehmer führe im Streitfall nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist mit der EuGH-Rechtsprechung nicht vereinbar. Dass die Klägerin das Parken im streitigen Bereich die "meiste Zeit" über unentgeltlich erlaubte, rechtfertigt nicht die Annahme, dass bei der "Parkraumbewirtschaftung" kein Wettbewerb zu privaten Anbietern bestand. Denn für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der entgeltlichen Leistungstätigkeit ist unerheblich, wie eine juristische Person des öffentlichen Rechts sich bei der Erbringung unentgeltlicher Leistungen verhalten hat. Maßgeblich ist vielmehr, ob ihre Behandlung als Nichtunternehmer im Hinblick auf die Art der entgeltlichen Leistungstätigkeit zu mehr als unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Dies ist im Streitfall zu bejahen.
- 27 b) Für die Beurteilung als Wettbewerbsverzerrung ist unerheblich, dass die Klägerin ihre Leistungen --nach ihren Angaben-- zum gleichen Preis wie steuerpflichtige private Wettbewerber angeboten hat. Denn nach dem EuGH-Urteil vom 4. Juni 2009 C-102/08 *Salix* (Slg. 2009, I-4629, Leitsatz 2) ist Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, "dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, ... als Steuerpflichtige gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 oder 4 zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde ...". Bleiben die Leistungen der Klägerin unbesteuert, ergibt sich auch bei gleicher Preishöhe eine Wettbewerbsverzerrung zulasten ihrer privaten Wettbewerber.
- 28 c) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, der Steuerpflicht stehe entgegen, dass die Parkraumüberlassung nur "kurzfristig" erfolgte und sie nach eigenen Angaben mit der entgeltlichen Parkraumbewirtschaftung zur Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung tätig wurde. "Kurzfristiges" Parken ist der Art nach auch in privaten Parkhäusern möglich. Dass in privaten Parkhäusern auch über einen längeren Zeitraum geparkt werden kann, wenn dies der Kunde wünscht, spricht nicht gegen das Vorliegen eines insoweit bestehenden Wettbewerbsverhältnisses, da im privaten Parkhaus und der öffentlich-rechtlich betriebenen Tiefgarage gleichermaßen "kurzfristig" geparkt werden kann und wird. Darüber hinaus sind für die Umsatzbesteuerung einer hoheitlich ausgeübten Tätigkeit die mit dieser Tätigkeit verfolgten Ziele wie z.B. kommunale Verkehrssteuerung nicht maßgeblich. Weiter war es im Hinblick auf die in der Widmung enthaltene Nutzungsbeschränkung als Zufahrt für die Nutzer der Stellplatzflächen unerheblich, dass die "Tiefgarage" auch als Durchfahrt zur Umgehung einer Ampelanlage genutzt werden konnte. Auf die Verhältnisse auf dem lokalen Markt für Parkplätze kommt es im Übrigen nicht an.

29 d) Die Parkraumüberlassung war schließlich gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG auch steuerpflichtig, sofern die Steuerfreiheit nach Satz 1 dieser Vorschrift auf eine auf hoheitlicher Grundlage erfolgende Nutzungsüberlassung überhaupt anzuwenden ist.