

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21.12.2016 - 14 K 2029/13

Tenor:

1. Der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 21. Mai 2013 wird dahin geändert, dass die Umsatzsteuer auf - 78.168,01 EUR festgesetzt wird. Die Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 wird aufgehoben.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der noch zu erlassende Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als 1.500,00 EUR, hat die Klägerin in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruchs Sicherheit zu leisten. Beträgt der vollstreckbare Kostenerstattungsanspruch 1.500,00 EUR oder darunter, ist das Urteil hinsichtlich der Kosten ohne Sicherheitsleistung vollstreckbar. In diesem Fall kann der Beklagte der Vollstreckung widersprechen, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung in Höhe des vollstreckbaren Kostenanspruchs Sicherheit leistet.
4. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob die Verpachtung eines Freibades und einer Schulmensa durch eine Gemeinde Betriebe gewerblicher Art darstellen.

I. 1. Da die Gemeinde A (Klägerin) den Schülern ihres Schulzentrums eine Ganztagsbetreuung anbieten wollte, errichtete sie von 2007 bis 2009 für 1,7 Mio. EUR ein Gebäude mit Aufenthaltsräumen und einer aus einer Küche, einem Spülraum und einem Speiseraum bestehenden Schulmensa.

Um die Versorgung der Schüler mit einem Mittagessen zu gewährleisten, schloss sie drei Verträge:

(1) einen Pachtvertrag mit der Firma B. Gegenstand des Pachtvertrages ist die Überlassung der Mensa für die Ausgabe von Speisen, Getränken und Handelsware. Mit dem Pachtzins von monatlich 390 EUR sind die Nebenkosten abgegolten. Die Dauer des Pachtvertrages ist vom Bestehen des nachfolgend beschriebenen Catering-Vertrages abhängig.

(2) einen Catering-Vertrag mit der Firma B. Dieser beinhaltet sämtliche Tätigkeiten, die für die Ausgabe des Mittagessens notwendig sind. Die Reinigung des Speiseraums übernimmt die Klägerin. Für jeden der mindestens 170 Ausgabetermine hat die Pächterin monatlich eine Absatzstatistik zu erstellen, wofür sie eine Verwaltungskostenpauschale in Höhe von 28 EUR pro Ausgabetermin erhält.

(3) einen Vertrag über die Versorgungsbelieferung mit der Delikates B GmbH. Die Delikates B GmbH hat die Speisen, Getränke und Handelswaren für Schüler und Besucher der Mensa zu liefern. Die Essensteilnehmer bestellen ihre Mittagsmahlzeit bei der Firma Delikates B GmbH per

Internet. Der Preis in Höhe von 2,80 EUR bzw. 2,95 EUR pro Mahlzeit wird über ein spezielles Abrechnungssystem direkt bei der Delikates B GmbH beglichen. Die Klägerin zahlt aus öffentlichen Mitteln pro Schüler einen Essenszuschuss in Höhe von 1 EUR. Das Bestell- und Abrechnungssystem wird von der Delikates B GmbH in Zusammenarbeit mit der Schule betrieben. Die Speisen werden in Behältern in der Mensa angeliefert und dort portioniert. Servietten und Speisekarten sind von der Delikates B GmbH zu stellen.

2. Die Klägerin ist Eigentümerin eines Schwimmbades, das sie zunächst in eigener Regie betrieben und dabei laufend Verluste erzielt hatte. Am 17. März 1999 schloss sie mit der C Management GmbH einen auch im Streitjahr noch bestehenden Vertrag über die Verpachtung des Freibades zuzüglich des gesamten Inventars, der dem Zweck diene, die Fortführung des Freibadbetriebs weiterhin zu gewährleisten, jedoch den gemeindlichen Haushalt zu entlasten. Als Pacht wurde ein Betrag in Höhe von jährlich 15.000 DM (7.669 EUR) zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Die Pächterin verpflichtete sich, das Freibad mindestens im Zeitraum von 15. Mai bis 15. September von 9 Uhr bis 20 Uhr zu öffnen, die Benutzung des Freibades durch die Aer Schulen und durch die DLRG unentgeltlich zu gestatten, es der Gemeinde für eine Veranstaltung pro Jahr zur Verfügung zu stellen und die Eintrittspreise nur mit Zustimmung der Gemeinde zu erhöhen. Damit der Betrieb zu diesen Konditionen aufrecht erhalten werden konnte, verpflichtete sich die Klägerin zur Zahlung eines Zuschusses in Höhe von jährlich 155.000 DM (79.250 EUR) zuzüglich Umsatzsteuer. Darüber hinaus versprach die Klägerin die Kosten für größere Investitionen und Reparaturen, die über 2.500 DM (1.278 EUR) oder insgesamt pro Jahr über 10.000 DM (5.113 EUR) liegen, zu übernehmen, während die Unterhalts-, Betriebs- und Nebenkosten im Übrigen von der Pächterin zu tragen waren. 2005 machte die Management GmbH von ihrem Recht Gebrauch, den Pachtvertrag um weitere fünf Jahre bis 31. Dezember 2010 zu verlängern. Im Streitzeitraum betrug die Jahrespacht 9.631 EUR zuzüglich 1.829,89 EUR Umsatzsteuer.

II. In ihrer am 22. Juli 2010 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2007 machte die Klägerin als Vorsteuer unter anderem einen Betrag in Höhe von 12.997,13 EUR aus dem Bau der Schulmensa und einen Betrag in Höhe von 25.705,22 EUR aus der Verpachtung des Schwimmbades als Vorsteuer geltend. In dem geltend gemachten Vorsteuerbetrag aus der Verpachtung des Schwimmbades sind 5.547,52 EUR Umsatzsteuer aus dem von der Klägerin gezahlten Zuschuss (79.250 EUR x 7 %) enthalten. Aus der Verpachtung des Schwimmbades setzte die Klägerin Umsatzsteuer in Höhe von 1.829,89 EUR an. Während der Beklagte die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Verpachtung des Schwimmbads zunächst nicht beanstandete, fand wegen des begehrten Vorsteuerabzugs aus dem Bau der Schulmensa am 3. Mai 2011 eine Umsatzsteuer-Außenprüfung statt.

Die Prüferin kam zu dem Ergebnis, dass die Verpachtung der Schulmensa keinen Betrieb gewerblicher Art darstelle und ein anteiliger Vorsteuerabzug aus den Gebäudeherstellungskosten somit nicht gerechtfertigt sei. Die Zahlung der Verwaltungskostenpauschale von 28 EUR stelle einen Zuschuss der Gemeinde dar, der mit den Pachteinahmen zu saldieren sei. Daraus ergebe sich ein negativer Betrag, weshalb es an der nach § 2 Abs. 1 Satz 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) zur Begründung der Unternehmereigenschaft erforderlichen Erzielung von Einnahmen fehle.

Der Beklagte folgte der Ansicht der Prüferin und kürzte im Umsatzsteuerbescheid vom 22. August 2011 die geltend gemachte Vorsteuer um 12.997,13 EUR. Hiergegen legte die Klägerin am 22. September 2011 Einspruch ein.

Am 17. Dezember 2012 fand bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt, deren Gegenstand nunmehr die Verpachtung des Schwimmbades war. Der Prüfer vertrat die Auffassung, es liege insoweit kein Betrieb gewerblicher Art vor. Die Vereinbarung eines Zuschusses, der (bei rechtlicher oder tatsächlicher Verknüpfung) höher als das Pachtentgelt sei, regle nach dem wirtschaftlichen Gehalt keine Verpachtung der juristischen Person des öffentlichen Rechts an den Pächter, sondern eine Verpflichtung des Pächters, gegenüber der juristischen Person des öffentlichen Rechts das Schwimmbad zu betreiben. Es handle sich um eine Geschäftsbesorgungsleistung des Pächters, ein „Verpachtungs-BgA“ sei nicht anzuerkennen. Der Prüfer zog auch noch in Erwägung, ob der rechtliche und wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung ggf. einen tauschähnlichen Umsatz „Verpachtung gegen Betriebsführung“ begründen könne. Da die vertraglichen Vereinbarungen und die Höhe der jeweiligen „Zahlungsverpflichtungen“ jedoch Teile einer einheitlichen Leistung „Betriebsführung“ seien, könne die „Verpachtung“ nicht als eigenständige Leistung behandelt werden. Es handle sich hierbei vielmehr um eine nicht steuerbare Leistungsbeistellung zur Ausführung der geschuldeten Betriebsführungsleistungen. Es sei nicht die Klägerin, die eine Leistung an den „Pächter“ erbringe, sondern der Pächter erbringe eine Leistung an die Klägerin.

Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 wies der Beklagte den Einspruch vom 22. September 2011 zurück. Er hielt an seiner Rechtsauffassung fest, dass die Verpachtung der Schulmensa keinen Betrieb gewerblicher Art darstelle. Auf die Verpachtung des Schwimmbades ging er in der Einspruchsentscheidung nicht ein.

Am 21. Mai 2013 änderte der Beklagte den Umsatzsteuerbescheid vom 22. August 2011 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO). Weil er die Verpachtung des Freibades nicht mehr als Betrieb gewerblicher Art anerkannte, minderte er die Umsatzsteuer um 1.829,89 EUR und die Vorsteuer um weitere 25.705,22 EUR. Den Vorbehalt der Nachprüfung ließ er bestehen.

III. 1. Die Klägerin hat am 7. Juni 2013 Klage erhoben. Sie ist der Auffassung, sowohl die Verpachtung der Schulmensa als auch des Schwimmbades stellen Betriebe gewerblicher Art dar, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen. Soweit die Grundstücksteile verpachtet würden, sei nach § 9 UStG eine Option zur Umsatzsteuerpflicht möglich.

Die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgende Verpachtung der Schulmensa stelle keine bloße langfristige Verpachtung eines Grundstücksteils und damit keine reine Vermögensverwaltung dar, sondern die entgeltliche Überlassung der wesentlichen Grundlagen eines Gewerbebetriebs. Sie hebe sich als wirtschaftliche Betätigung aus der Gesamttätigkeit der Klägerin heraus, weil der Pächter mit der Schulmensa einen Jahresumsatz von über 30.678 EUR erwirtschaftete. Entgegen der Ansicht des Beklagten dürften zur Beurteilung der Einnahmeerzielungsabsicht im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG die Pachteinnahmen nicht mit den Ausgaben der Klägerin für die Verwaltungskostenpauschale saldiert werden. Dem Gesetzgeber sei bewusst, dass viele von ihm als Betriebe gewerblicher Art angesehene Einrichtungen dauerhaft Verluste erwirtschaften und habe sie gleichwohl der Besteuerung unterworfen. Außerdem lasse der Beklagte außer Acht, dass die Klägerin über die Person des Pächters auf privatrechtlicher Basis Leistungsaustauschverhältnisse begründe. Eine Verknüpfung des Pachtentgeltes mit der Verwaltungskostenpauschale sei nicht zulässig. Es müsse berücksichtigt werden, dass die Verpachtung der Schulmensa und die Zahlung der Verwaltungskostenpauschale und der Essenzuschüsse aus verschiedenen Haushaltsstellen erfolgen. Da es sich bei den Essenzuschüssen an Schüler um die Verwendung öffentlicher Gelder bzw. um

zweckgebundene Zuwendungen eines Fördervereins handle, bestehe die Pflicht zu sorgfältiger Dokumentation. Die dazu von der Pächterin mit der Erstellung täglicher Absatzstatistiken geleistete Unterstützung sei eine neben dem Pachtvertrag stehende Dienstleistung und mit 28 EUR pro Statistik nicht überbezahlt.

Die Annahme des Beklagten, bei einer Gesamtbetrachtung der abgeschlossenen Verträge sei in der Verpachtung der Schulmensa überhaupt keine Verpachtung zu sehen, sondern eine nicht steuerbare Leistungsbeistellung zu einer von der B-Gruppe erbrachten Geschäftsbesorgungsleistung, sei nicht nachvollziehbar. Die Schulmensa werde von der B-Gruppe genutzt, um damit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Leistungen gegenüber Dritten, nämlich den Schülern, zu erbringen. Voraussetzung für eine Leistungsbeistellung sei hingegen, dass der durch sie Begünstigte seine Leistung an den beistellenden Vertragspartner erbringe. Dies sei nicht der Fall.

Da das Schulgebäude sowohl unternehmerischen Zwecken als auch Schul- und damit hoheitlichen Zwecken diene, werde nur ein Teil der der Klägerin in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht. Die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer sei anhand der Verhältnisse des umbauten Raumes mit 76,8 % erfolgt, da der durch § 15 Abs. 4 UStG grundsätzlich vorgeschriebene Flächenmaßstab aufgrund der unterschiedlichen Raumhöhen zu einer unsachgerechten Aufteilung geführt hätte.

Die Verpachtung des Schwimmbades erfolge ebenfalls auf privatrechtlicher Grundlage und stelle eine über eine reine Vermögensverwaltung hinausgehende entgeltliche Überlassung der wesentlichen Grundlagen eines Gewerbebetriebs dar. Aufgrund der Höhe der von der Pächterin erzielten Umsätze hebe sich auch die Verpachtung des Freibades als wirtschaftliche Betätigung aus der Gesamttätigkeit der Klägerin heraus. Auch insoweit dürfe der Beklagte der Klägerin durch die Verknüpfung von Pacht und Betriebskostenzuschuss nicht die nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Unternehmereigenschaft notwendige Einnahmeerzielungsabsicht absprechen. Die Pacht werde für die Überlassung der Räumlichkeiten und Betriebsvorrichtungen bezahlt, die der Pächterin die Führung eines Bäderbetriebs ermöglichen. Der Zuschuss hingegen werde dafür entrichtet, dass die Eintrittspreise einigermaßen niedrig gehalten werden könnten. Ein nicht kostendeckender Eintrittspreis für Schwimmbäder sei marktüblich und entspreche auch dem Willen des Gesetzgebers, der eine solche dauerverlustige Tätigkeit aus gesundheitspolitischen Gründen als privilegiert ansehe. Der Zuschuss stelle auch kein Entgelt von dritter Seite dar. Die Zahlungen der Klägerin hätten keinen preisauffüllenden Charakter, weil sie pauschal gewährt würden und von der Anzahl der an die einzelnen Schwimmbadbesucher erbrachten Leistungen unabhängig seien.

Die Klägerin könne auch die ihr von der Pächterin in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus den Zuschüssen als Vorsteuer abziehen. Diese Zahlung beruhe auf einer steuerpflichtigen Leistung, die der Freibadbetreiber an die Klägerin im Zusammenhang mit der Verpachtung des Freibades erbracht habe.

Die Klägerin beantragt,

die Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 21. Mai 2013 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf - 78.168,01 EUR festgesetzt wird.

2. Der Bekl beantragt, die Klage abzuweisen.

Bei der Schulmensa und beim Schwimmbad handle es sich um zwei defizitäre Betriebe gewerblicher Art. In beiden Fällen bestehe zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung. Die von der Klägerin an die B für die Erstellung von Absatzstatistiken zu zahlende Verwaltungskostenpauschale stelle einen Zuschuss in diesem Sinne dar. Es falle auf, dass diese unabhängig von erbrachten Essenslieferungen für mindestens 170 Tage gewährt werde, so dass ihre Jahressumme in Höhe von 4.760 EUR den von der B zu erbringenden jährlichen Pachtzins von 4.680 EUR decke. Aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise seien Pachtentgelt und Zuschüsse sowohl bei der Schulmensa als auch beim Schwimmbad als Einheit zu betrachten. Würde dies anders gesehen, hätte eine juristische Person des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, einen wirtschaftlich gleichen Sachverhalt so zu gestalten, dass er von § 4 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) erfasst wird oder nicht. Ergebe sich bei einheitlicher Betrachtung eine Belastung für die juristische Person des öffentlichen Rechts, weil der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung übersteigt, sei eine entgeltliche Verpachtung abzulehnen. Die Klägerin verpachte keine Betriebe, sondern empfangen umgekehrt Leistungen, die in der Bewirtschaftung der Mensa und des Freibades durch die Vertragspartner bestünden. In diesem Zusammenhang stelle die Zurverfügungstellung der wirtschaftlichen Infrastrukturen lediglich Leistungsbeistellungen dar, die sich nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bewegten und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Weder die Verpachtung der Schulmensa noch des Schwimmbades seien daher Betriebe gewerblicher Art. In seiner Rechtsauffassung sehe sich der Beklagte durch das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 12. Mai 2016, C-520/14, Celex-Nr. 62014CJ0520, ECLI:EU:C:2016:334, bestätigt. Dort habe sich die Gemeinde Borsele zur Erfüllung ihrer Pflicht zur Schülerbeförderung eines Transportunternehmers bedient und die Leistungen bis auf eine geringe Beteiligung einzelner Eltern aus eigenen öffentlichen Mittel finanziert. Das Argument der Gemeinde, dass sie wegen des Empfangs von Entgeltanteilen aus der Schülerbeförderung selbst als Unternehmer tätig sei, habe das Gericht nicht gelten lassen. Es habe zwar eine Dienstleistung der Gemeinde gegen Entgelt bejaht. Darüber hinaus habe es jedoch für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gefordert, dass die Dienstleistungen der Gemeinde mit den Dienstleistungen vergleichbar sein müssen, die Transportunternehmer gewöhnlich erbringen. Das sei bei den Dienstleistungen der Gemeinde Borselen nicht der Fall gewesen. Nach den gegebenen Umständen habe sie keine Transportleistungen auf dem allgemeinen Markt angeboten, sondern sei vielmehr selbst als Endverbraucher solcher in Erscheinung getreten. Die von den Eltern gezahlten Beiträge hätten nur einen sehr geringen Teil der Transportkosten gedeckt, so dass sie eher einer Gebühr als einem Entgelt gleichzusetzen gewesen seien. Nicht jeder Benutzer habe einen Beitrag geschuldet und nur ein geringer Teil von ihnen habe einen solchen bezahlt.

Am 13. Januar 2015 fand in der Sache ein Erörterungstermin statt. Auf das Protokoll wird Bezug genommen.

Der dargestellte Sachverhalt beruht auf den im Klageverfahren eingereichten Schriftsätzen der Beteiligten und dem Inhalt der vorgelegten Steuerakten (Umsatzsteuerakten, Rechtsbehelfsakten, Betriebsprüfungsakten und Prüferhandakten).

Entscheidungsgründe:

I. Die Klage ist in vollem Umfang begründet. Die Umsatzsteuerbescheide vom 22. August 2011 und vom 21. Mai 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2013 verletzen die Klägerin in ihren Rechten aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in der Fassung der Neufassung des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Februar 2005 (Bundesgesetzblatt -BGBl- I 2005, 386). Da die Klägerin die Änderung der seitherigen Umsatzsteuerfestsetzung zur Berücksichtigung eines höheren Vorsteuerabzugs begehrt, setzt das Gericht die Umsatzsteuer gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) in der beantragten Höhe fest.

1. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Klägerin ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Eine solche ist nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung der Neufassung des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Februar 2005 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind nach § 4 Abs. 1 KStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung der Neufassung des KStG vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4144) alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Nach § 4 Abs. 4 KStG gilt als Betrieb gewerblicher Art auch die Verpachtung eines solchen Betriebs. Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören gemäß § 4 Abs. 5 KStG Betriebe, die überwiegend der Ausübung hoheitlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe).

§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist konform zur RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) - vom 28. November 2006 (ABl EU Nr. L 347 1) auszulegen. Die MwStSystRL kennt den Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ nicht. Als Steuerpflichtiger gilt nach § 9 Abs. 1 MwStSystRL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Nach Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL gelten Staaten, Länder, Gemeinden nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Nach Art 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL in Verbindung mit Anhang I Nr. 12 zur MwStSystRL gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Bezug auf Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und

Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

2. Soweit der Beklagte der entgeltlichen Überlassung der Mensaräume und des Schwimmbades die Eigenschaft eigenständiger wirtschaftlicher Tätigkeiten abspricht, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

a) Würde die Klägerin die Mensa und das Freibad in eigener Regie führen, so wären darin ohne Weiteres Betriebe gewerblicher Art zu sehen. Das wäre selbst dann der Fall, wenn die Klägerin mit diesen Einrichtungen nachhaltig Verluste erzielen würde. Denn nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG ist für die Qualifikation als Betrieb gewerblicher Art, die Absicht Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich. Diese Regelung entspricht § 9 Abs. 1 MwStSystRL, wonach auch als Mehrwertsteuerpflichtiger anzusehen ist, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ergebnis selbständig ausübt. Weder der Betrieb einer Schulmensa noch eines Freibades sind Hoheitsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 5 KStG. Im Sinne des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL sind die damit ausgeübten Tätigkeiten und bewirkten Umsätze keine solchen, die einer Gemeinde im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen. Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL in Verbindung mit Anhang I Nr. 12 zur MwStSystRL wäre der Betrieb einer Mensa sogar dann noch als steuerpflichtige Tätigkeit anzusehen, wenn er - wie nicht - in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgen würde.

b) Sind der Eigenbetrieb einer Mensa und eines Freibades Betriebe gewerblicher Art, so gelten nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. mit § 4 Abs. 4 KStG auch die Verpachtungen dieser Betriebe als Betriebe gewerblicher Art. Dem stehen die Zahlungen nicht entgegen, die die Klägerin für die Erstellung der Absatzstatistiken bei der Mensa und als Betriebskostenzuschüsse beim Freibad leistet. Der Beklagte reduziert die vertraglichen Beziehungen der Klägerin mit der B-Gruppe und der C Management GmbH auf Geschäftsbesorgungen der genannten Unternehmen für die Klägerin und spricht der Zurverfügungstellung der betrieblichen Einrichtungen durch die Klägerin den Charakter von Leistungen ab. Eine solche Auslegung wird aber weder dem Wortlaut der geschlossenen Verträge noch dem wirtschaftlichen Verhalten der Beteiligten gerecht. Sowohl die Mensa als auch das Freibad werden an die Vertragspartner ausdrücklich „verpachtet“. Ein Ignorieren dieses Umstandes wäre allenfalls dann zulässig, wenn die Klägerin und ihre Vertragspartner Gestaltungen gewählt hätten, für die es keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe gibt und die dem ausschließlichen Zweck dienen, gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteile zu erhalten (vgl. § 42 Abs. 2 AO). Das aber ist nicht der Fall. Die Vereinbarung der Pachtverträge trägt dem Umstand Rechnung, dass die B-Gruppe und die C Management GmbH Mensa und Freibad in eigener Regie und im eigenen wirtschaftlichen Interesse führen wollen. Dementsprechend wird der überwiegende Teil ihrer Einnahmen aus der Lieferung von Speisen und sonstigen Waren an Dritte sowie aus Eintrittsgeldern der Freibadbesucher erzielt.

Auch dem Umstand, dass die Klägerin mit der B die nachhaltige Erstellung von Absatzstatistiken gegen Entgelt vereinbart hat, spricht der Beklagte eine eigenständige rechtliche Bedeutung ab. Die von der B erstellten Absatzstatistiken dienen der Klägerin dazu, die von ihr aus öffentlichen Mitteln gewährten Essenzuschüsse in haushaltsrechtlich ordnungsgemäßer Form zu dokumentieren und erleichtern weitere Planungen. Die Zusammenstellung der von der Klägerin gewünschten Zahlen ist eine Dienstleistung und für eine solche können Auftragnehmer und Auftraggeber eine Gegenleistung vereinbaren. Möglicherweise könnte die B-Gruppe die Absatzstatistiken unentgeltlich zur Verfügung

stellen. Im vorliegenden Fall ist dies jedoch nicht geschehen. Da der Senat seiner Beurteilung die vertraglichen Beziehungen zu Grunde zu legen hat, welche die Beteiligten tatsächlich getroffen haben und nicht die, die sie möglicherweise hätten treffen können, ist hinsichtlich der Verpachtung der Mensa von einer Leistung der Klägerin an die B und hinsichtlich der Erstellung der Absatzstatistiken von Leistungen der B an die Klägerin auszugehen. Die genannten Leistungen haben jeweils eine eigenständige umsatzsteuerrechtliche Würdigung zu erfahren.

Bei der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des Betriebskostenzuschusses für das Freibad darf die Entstehungsgeschichte des Pachtvertrages mit der C Management GmbH nicht außer Betracht bleiben. Mit der Betreibergesellschaft hat die Klägerin einen Vertragspartner gefunden, der zwar eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt, das Freibad aber dennoch in einer Weise fortführt, die den von der Klägerin zu beachtenden öffentlichen und sozialen Interessen gerecht wird. Die Pächterin hat sich verpflichtet, das Freibad mindestens im Zeitraum von 15. Mai bis 15. September von 9 Uhr bis 20 Uhr zu öffnen, die Benutzung des Freibades durch die Aer Schulen und durch die DLRG unentgeltlich zu gestatten, es der Gemeinde für eine Veranstaltung pro Jahr zur Verfügung zu stellen und die Eintrittspreise nur mit Zustimmung der Gemeinde zu erhöhen. Diese wirtschaftlichen Erschwernisse lässt sie sich durch jährliche Betriebskostenzuschüsse ausgleichen, die nach Ansicht des Senats als Entgelte für steuerbare Leistungen anzusehen sind.

Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 Bstb. c Nr. 1 MwStSystRL der Mehrwertsteuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 19. November 2009 - V R 29/08 -, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2010, 701 m. w. N.). Der für die Steuerbarkeit erforderliche Leistungsaustausch ist bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen zu verneinen, wenn Zahlungen, die z.B. aus struktur- oder allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen erfolgen, lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, nicht aber als Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Träger der öffentlichen Kasse anzusehen sind. Anders ist es, wenn Zahlungen zur Ausführung bestimmter Leistungen im Interesse des Zuwendenden geleistet werden (BFH-Urteil vom 19. November 2009 - V R 29/08 -, Rz. 11). Erbringt ein Unternehmer aufgrund eines gegenseitigen Vertrages Leistungen zur Erfüllung der von ihm übernommenen Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem Leistungsaustausch auszugehen (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2007 - V R 20/05 -, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 219, 403, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2009, 483, Leitsatz 1, und vom 5. Dezember 2007 - V R 63/05 -, BFH/NV 2008, 996, Leitsatz 2).

Der vorliegende Fall gibt keinen Anlass von diesem Grundsatz abzuweichen. Der Vertrag über die Verpachtung des Schwimmbades vom 17. März 1999 ist mit der Verpflichtung verbunden, den Betrieb des Freibads an Stelle der Gemeinde fortzuführen. Die Klägerin wird damit von eigener Tätigkeit entlastet. Die Betriebskostenzuschüsse werden daher von der Klägerin für eine Leistung des Vertragspartners in ihrem, des Zuwendenden, eigenen Interesse geleistet. Indem sich die Pächterin die durch die Fortführung des Freibades im Sinne der gemeindlichen Interessen eintretenden wirtschaftlichen Erschwernisse vergüten lässt, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen

der konkreten Leistung der Pächterin und den vereinbarten Zahlungen der Klägerin. Der Qualifikation der Betriebskostenzuschüsse als Entgelt für eine steuerbare Leistung steht nicht entgegen, dass an der Aufrechterhaltung des Badebetriebes ein öffentliches Interesse besteht und die Klägerin durch ihre Zahlungen bewirkt, dass die Pächterin ihren Gesellschaftszweck verwirklichen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 2009 - V R 29/08 -, BFH/NV 2010, 701 Rz.13).

c) Der Senat kann nicht erkennen, inwieweit die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 12. Mai 2016 (C-520/14, Celex-Nr. 62014CJ0520, ECLI:EU:C:2016:334) die Entscheidung des vorliegenden Falles beeinflussen sollten. Der Beklagte sieht eine Parallele zwischen den Pachtumsätzen der hiesigen Klägerin und den Elternbeiträgen, welche die Gemeinde Borsele für die von ihr mit Hilfe eines eingeschalteten Transportunternehmers erbrachten Beförderungsleistungen erhalten hat. Den von der Gemeinde Borsele erbrachten Beförderungsleistungen hat der EuGH den Charakter einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ abgesprochen, weil sie auf Grund der dortigen Gegebenheiten nicht mit den Umständen vergleichbar waren, unter denen Personenbeförderungsleistungen sonst erbracht werden. Da der weit überwiegende Teil der Transportleistungen aus öffentlichen Mitteln finanziert wurde, hat er die von den wenigen Eltern bezahlten geringen Beiträge eher einer Gebühr als einem Entgelt gleichgesetzt und ist daher im Ergebnis davon ausgegangen, dass die Schülerbeförderung durch die Gemeinde Borsele im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt ist. Die Verpachtung der Mensa und des Freibads erfolgt jedoch auf privatrechtlicher Grundlage und kann sich unter keinem Aspekt als Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen. Handelt eine juristische Person des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für die Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an (BFH-Beschluss vom 19. März 2014 - XI B 126/13 -, juris, Rz. 17 m. w. N.).

3. Stellen somit die Verpachtung der Mensa und des Freibads Betriebe gewerblicher Art dar, so kann die Klägerin gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für die Lieferungen und sonstigen Leistungen als Vorsteuer abziehen, die von einem anderen Unternehmer für ihr gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG aus ihren sämtlichen Betrieben gewerblicher Art bestehendes Unternehmen ausgeführt worden sind. Im Streitzeitraum 2007 ist das zum einen die Umsatzsteuer aus dem Bau der Schulmensa in Höhe von 12.997,13 EUR, bei der es keinen Bedenken aus § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG begegnet, dass die Klägerin den Anteil der abziehbaren Vorsteuer nach den Verhältnissen des umbauten Raumes bestimmt hat. Zum anderen ist es die ihr gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus dem Betriebskostenzuschuss und den weiteren Aufwendungen für das Freibad in Höhe von insgesamt 25.705,22 EUR. Auch die dem Betriebskostenzuschuss (Umsatzsteuer: 5.547,52 EUR) zugrunde liegende Leistung der Betriebsführung durch die Pächterin ist für das Unternehmen der Klägerin erbracht. Denn mit ihr erhält sich die Klägerin die Möglichkeit, den Betrieb ihres verlustträchtigen Freibades aufrecht zu erhalten und somit seine Verpachtung in weiterer Zukunft fortsetzen zu können.

Da die Verpachtung des Schwimmbades einen Betrieb gewerblicher Art darstellt, sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die daraus resultierenden Umsätze der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Insoweit beträgt die Umsatzsteuer 1.829,89 EUR.

Die Umsatzsteuer für den Streitzeitraum ist somit wie folgt festzusetzen:

Umsatzsteuer laut Bescheid vom 21. Mai 2013	- 41.295,55 EUR
+ Umsatzsteuer aus Freibadverpachtung	1.829,89 EUR
- Vorsteuer Mensa	12.997,13 EUR
<u>- Vorsteuer Schwimmbad</u>	<u>25.705,22 EUR</u>
Festzusetzende Umsatzsteuer	- 78.168,01 EUR

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs.1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 709 und 711 Zivilprozessordnung.

IV. Nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, wenn die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert. Im vorliegenden Falle sind die für die Entscheidung des Falles wesentlichen Rechtsfragen von der höchstrichterlichen Rechtsprechung bereits entschieden. Auch in dem dem BFH-Beschluss vom 19. März 2014 - XI B 126/13 - (juris) zugrunde liegenden Falle hatte das Finanzamt Pachtentgelt und Betriebskostenzuschuss miteinander verknüpft und damit argumentiert, dass der sich ergebende Saldo zu einer Belastung der Klägerin führe (Rz. 14 des BFH-Beschluss vom 19. März 2014). Der BFH ist diesem Argument nicht gefolgt und hat - wie der Senat im vorliegenden Falle - die Betriebsverpachtung und die gegen Entgelt erfolgende Betriebsführungsleistung als jeweils eigenständige wirtschaftliche Leistungen gesehen.