

---

**Datum:** 03.11.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 1252/14 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2015:1103.15K1252.14U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides des Beklagten für 2013 vom 16.10.2014 wird die Umsatzsteuer auf ./ 165.842,11 € festgesetzt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist, ob der von der Stadt I (I.) im Streitjahr 2013 gegründeten und betriebenen Klägerin (Klin.) ein Vorsteuerabzug aus den bei der Errichtung einer Zweifeldsporthalle angefallenen Baukosten zusteht. 1 2

Die Klin., deren Gründerin und alleinige Gesellschafterin die Stadt I. ist, wurde laut § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages vom 24.01.2013 mit der Firma „T GmbH“ gegründet. Die Präambel des Ergänzungsvertrags vom 11.04.2013 zum Gesellschaftsvertrag vom 24.01.2013 lautet auszugsweise: „Im Hinblick darauf, dass die Prüfung des Finanzamtes, ob Gemeinnützigkeit anerkannt wird oder nicht, längere Zeit in Anspruch nimmt und eine zeitnahe Eintragung gewünscht wird, gründen wir hiermit zunächst eine entsprechende 3

Gesellschaft mit beschränkter Haftung ohne Gemeinnützigkeit, die nachbeantragt wird, sobald die Anerkennung durch das Finanzamt vorliegt.“ § 1 Abs. 1 in der Fassung des Gesellschaftsvertrages vom 11.04.2013 bestimmt: „Die Firma lautet: T GmbH.“ § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom 11.04.2013 regelt: „Gegenstand des Unternehmens ist die Erstellung und Betreibung von Sportstätten, die kostengünstig zur Verfügung gestellt werden und die Durchführung von sportlichen Veranstaltungen.“ § 5 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags in der Fassung 11.04.2013, auf den wegen seiner weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, lautet: „Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer.“ § 5 Abs. 4 lautet: „Die Geschäftsführer werden von der Gesellschafterversammlung bestellt und abberufen.“ § 5 Abs. 5 lautet: „Die Befugnis der Geschäftsführung nach Abs.1 ist auf den gewöhnlichen laufenden Geschäftsverkehr beschränkt.“

Geschäftsführer der Klin. waren in 2013 die bei der Stadt I. tätigen Beamten D E und T P . 4  
Die Stadt I. bestellte beide Bediensteten durch gleichlautende Bestellungsschreiben vom 13.02.2013, auf die verwiesen wird, zu Geschäftsführern der Klin. Die Bestellungsschreiben lauten auszugsweise: „Wie Ihnen bereits mitgeteilt, werden Sie gemäß § 20 Abs. 1 Beamtenstatusgesetz mit Wirkung vom 24.01.2013 bis auf Widerruf der Gemeinnützigen T GmbH zur Wahrnehmung von Geschäftsführerfunktionen zugewiesen. Die Zuweisung erfolgt teilweise, d.h. mit dem Anteil ihrer Arbeitszeit, die für die Wahrnehmung der Geschäftsführerfunktionen erforderlich ist. Durch notarielle Niederschrift vom 24.01.2013 sind Sie neben Frau P (Herrn E ) zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer gemäß § 5 des Gesellschaftsvertrages (ohne Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB) bestellt worden. ... Die Zuweisung hat auch dann Bestand, wenn sich Eigenschaften der Gesellschaft ändern (z.B. Wegfall der Gemeinnützigkeit). Ihre Rechtsstellung als Beamtin (Beamter) und das Ihnen übertragene Amt im Fachbereich... sind durch die Zuweisung nicht berührt. Dienstherrin bleibt die Stadt I , die die aus dem weiterhin bestehenden Beamtenverhältnis zu gewährende Besoldung zahlt. Dies gilt auch für die Zeiteile der Geschäftsführertätigkeit, für die zusätzliche Bezüge nicht gezahlt werden. ... Die Überwachung der Geschäftsführerfunktionen ergibt sich aus den §§ 6 Abs. 7 Buchst. j und 8 Abs. 1 Satz 4 des Gesellschaftsvertrages.“

Am 02.04.2013 schlossen die Stadt I. als Vermieter und die Gemeinnützige T GmbH i.G. als 5  
Mieter einen in Bezug genommenen Mietvertrag. Nach § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 3 des Vertrages vermietet die Stadt I. an den Mieter eine Teilfläche von 3.448 qm von dem im Eigentum der Stadt I. stehenden Grundstück G1 zum Betrieb einer Sporthalle mit Umgriff. Das laut § 2 Abs. 1 des Vertrages am 01.04.2013 begonnene Mietverhältnis endet am 31.12.2024, sofern die Vertragspartner von der vereinbarten Verlängerungsmöglichkeit keinen Gebrauch machen. Nach § 5 Abs. 1 des Vertrages errichtet der Mieter auf dem Grundstück eine Sporthalle, nachdem der Vermieter dem Bauvorhaben zugestimmt hat sowie alle fachlichen Voraussetzungen und Genehmigungen vorliegen.

Ab 2013 bebaute die Klin. das Mietgrundstück mit einer nach Fertigstellung im Juni 2014 in 6  
Betrieb genommenen Zweifeldsporthalle mit Betriebsvorrichtungen zur Ausübung verschiedener Sportarten. Die Klin. überließ in 2014 die Sporthalle an 6 Vereine bzw. Verbände auf der Grundlage der wegen ihrer Einzelheiten in Bezug genommenen, von der Klin. laut dem Vermerk im Kopf „als Betreiber der Sporthalle“ aufgestellten Benutzungs- und Entgeltordnung (Benutzungsordnung) vom 01.01.2013. § 2 lautet unter der Überschrift „Überlassung der Einrichtung“ auszugsweise: „(1) Die Benutzung der Sporthallen bedarf der Erlaubnis. (2) Der Betreiber entscheidet nach billigem Ermessen, wenn mehrere Benutzungsanträge für den gleichen Zeitraum vorliegen, oder wenn durch einen solchen

Antrag eine bereits feststehende Belegung oder ein anderer wichtiger Termin im Stadtgebiet berührt wird. Veranstaltungen der Stadt haben in jedem Fall Vorrang. (3) Der Betreiber kann die Überlassung der Halle widerrufen, wenn wichtige Gründe dies erfordern, ohne dass dadurch ein Anspruch auf Schadensersatz entsteht. Im letzteren Falle wird der betroffene Benutzer durch den Betreiber unverzüglich benachrichtigt.“ § 3 lautet unter der Überschrift „Ordnung“ auszugsweise: (1) Der Hausmeister übt das Hausrecht aus. Seinen Anordnungen ist in jedem Falle Folge zu leisten. Er kann die sofortige Räumung der Halle verlangen, wenn gegen die Bestimmungen der Hallen- und Benutzungsordnung vorsätzlich oder grob fahrlässig verstoßen wird. (4) Änderungen an der Einrichtung, an Geräten und an Ausstattungsgegenständen bedürfen in jedem Falle der Zustimmung des Betreibers und dürfen nur im Beisein des Hausmeisters vorgenommen werden.“ § 5 lautet unter der Überschrift „Verhalten in der Halle“ auszugsweise: (2) Nicht gestattet ist insbesondere a) der Genuss von Alkohol in den Sport- und Umkleieräumen b) das Mitbringen von Tieren c) die Verteilung von Druck- und Werbeschriften (ausgenommen Programme).“ § 9 lautet unter der Überschrift „Benutzungsentgelt“: „Für die Benutzung der Halle wird ein Entgelt nach Maßgabe des Abschnittes B in seiner jeweils geltenden Fassung erhoben“. § 14 lautet unter der Überschrift „Erhebungsgrundsatz“: „Die T GmbH (kurz Betreiber) erhebt zur teilweisen Deckung ihres Aufwands für den Betrieb (Unterhaltung, Reinigung, Heizung, etc.) der Sporthallen Benutzungsgebühren als privatrechtliches Entgelt.“ § 17 regelt unter der Überschrift „Entgelthöhe“ Entgelte für Dauernutzungen und für Einzelnutzungen je Veranstaltungstag sowie den Kostenersatz für die Räum- und Streupflicht.

Die Klin. schloss mit keinem Nutzer der Sporthalle schriftliche Mietverträge ab. Vielmehr trug jeder Nutzer die von ihm gewünschten Nutzungszeiten in einen Hallenbelegungsplan ein. Der Belegungsplan bezog sich auf die Nutzung für eine ganze Saison, und zusätzlich auf die Nutzung in den Ferienzeiten sowie auf die Nutzung an Wochenenden. An Hand des Belegungsplans wies die Klin. jedem Antragsteller bestimmte Zeiten zur Nutzung zu und entschied auch darüber, welchem Antragsteller im Falle beantragter Doppelbelegung die Halle zur Nutzung überlassen wurde. Die Nutzer vermerkten und bestätigten mit Unterschrift des jeweiligen Übungsleiters im von der Klin. geführten sog. Hallenbuch, welche Nutzungszeiten sie tatsächlich in Anspruch genommen hatten. An Hand dieser Angaben erteilte die Klin. in der Regel quartalsweise jedem Verein und sonstigem Nutzer eine Entgeltabrechnung für die tatsächlich von ihm in Anspruch genommenen Nutzungszeiten unter offenem Umsatzsteuer(USt)-Ausweis.

7

In nach § 168 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zustimmungsbedürftigen USt-Voranmeldungen 01/2013, 04/2013, 05/2013 bis 09/2013 erklärte die Klin. keine Umsätze, sondern nur Vorsteuerbeträge aus den Baukosten für die Zweifeldsporthalle. Den begehrten Vorsteuerabzug begründete die Klin. mit einer steuerpflichtig geplanten zivilrechtlichen Vermietung der Sporthalle an Sportvereine für ein Entgelt von 20 € pro Stunde. Die Stadt I. wolle eine Belastung der Sportvereine mit dem von den Vereinen an die Klin. zu zahlenden Entgelt vermeiden. Der X I (X) werde seinen in I. ansässigen Mitgliedsvereinen, sofern sie auch Mitglieder des Landessportbundes seien, auf deren Antrag hin die an die Klin. gezahlten Entgelte erstatten und die Stadt I. werde in Höhe der vom X an die Vereine geleisteten Erstattungen zusätzliche Zuschüsse an den X leisten.

8

In Abstimmung mit der Oberfinanzdirektion hielt das beklagte Finanzamt (FA) die Gestaltung für rechtsmissbräuchlich. Von den vorgenannten USt-Voranmeldungen abweichend erließ das FA am 21.10.2013 bzw. 05.11.2013 Bescheide für die USt-Vor-anmeldungsräume 01/2013 bis 09/2013, in denen es die USt jeweils auf 0 € festsetzte. Die gegen die Bescheide eingelegten Einsprüche wies das FA durch Einspruchsentscheidung (EE) vom 19.03.2014 als

9

unbegründet zurück: Der Klin. stehe kein Vorsteuerabzug aus den Baukosten für die Sporthalle zu. Die gewählte Konstruktion sei ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 Satz 1 AO, die allein auf die Auskehrung von (Steuer)Überschüssen an die Klin. und damit mittelbar an die Stadt I. ziele. Die Vereine könnten die neu errichtete Sportstätte ohne finanzielle Belastung nutzen. Dieses Ziel könne die Stadt I. in steuerlich anzuerkennender Weise mittels einer eigengeschäftlichen unentgeltlichen Überlassung der Sporthalle an die Vereine erreichen. Ohne Berücksichtigung des Ziels der Vorsteuererstattung sei die Einschaltung der Klin. und des X unwirtschaftlich, umständlich, gekünstelt und überflüssig. Im Vergleich zu der direkten unentgeltlichen Überlassung der Sporthalle an die Vereine durch die Stadt I. bedinge der Umweg über die Klin. einen erhöhten Verwaltungsaufwand auf allen Seiten, der zum Aufbau eines kostenintensiven Apparats zur Abrechnung von Kleinbeträgen - Entgelt 20 € pro Stunde - führe. Abgesehen vom erstrebten Steuervorteil sei die Zwischenschaltung der Klin. in den Vermietungsvorgang unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ineffektiv und überflüssig. Auch die Beschlussvorlage ... des Schul-, Kultur- und Sportausschusses der Stadt I. dokumentiere den Gestaltungsmissbrauch wie folgt: „Der geplante Vorsteuerabzug der .... (T GmbH) ist laut Finanzamt insbesondere nur dann möglich, wenn die (T GmbH) einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Die Einnahme von Nutzungsentgelten ist wesentlicher Bestandteil dieser wirtschaftlichen Tätigkeit und damit unabdingbar.“ An anderer Stelle stellte die Vorlage klar, dass „es erforderlich ist, die gezahlten Nutzungsentgelte an die Vereine zu erstatten.“ Dass die Vereine bezüglich ihrer Entgeltzahlungen an die Klin. laut dem Vortrag der Klin. keinen Erstattungsanspruch gegen den X hätten, ändere nichts an der rechtsmissbräuchlichen Gestaltung.

Daraufhin erhob die Klin. am 19.04.2014 die vorliegende Klage. Abweichend von der anschließend am 25.07.2014 eingereichten USt-Jahreserklärung für 2013, in der die Klin. keine Umsätze, sondern nur Vorsteuerbeträge aus den Baukosten für die Zweifeldsporthalle von 165.842,11 € erklärte, erließ das FA am 16.10.2014 einen USt-Jahressteuerbescheid für 2013, in dem es die USt für 2013 auf 0 € festsetzte. Die Klin. begehrt eine erklärungs-gemäße USt-Jahresfestsetzung für 2013 mit folgender Begründung: Vorrangiges Ziel des jeweiligen Hallennutzers sei die Ausübung der in der Halle mit den dort vorgehaltenen Sportgeräten angebotenen Sportarten. Die stundenweise entgeltliche Überlassung der Sporthalle einschließlich ihrer Einrichtungen und Betriebsvorrichtungen an die Vereine sei keine steuerfreie Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Das Nutzungsentgelt von 20 € pro Stunde sei ein marktübliches Entgelt, das auf dem Verhältnis der geschätzten Kosten zu der Anzahl der möglichen Nutzungsstunden beruhe. Laut dem Sportentwicklungsbericht 2009/2010 des Deutschen Olympischen Sportbundes betrage der Mietzins für eine vergleichbare Sporthalle mit vergleichbarer Ausstattung durchschnittlich 5 € pro Stunde. Geplant sei die entgeltliche Überlassung der Sporthalle auch an Dritte, nicht dem X angehörende Personen. Im III. und im IV. Quartal 2014 hätten nur dem X angehörende Vereine die Halle genutzt. Eine Vermietung an nicht dem X angehörende Dritte sei derzeit schwierig. Nachdem der Rechtsstreit öffentlich geworden sei, schreckten potenzielle Drittnutzer, die sich bereits nach den Möglichkeiten und den Bedingungen einer (stundenweisen) Anmietung der Sporthalle erkundigt hätten, angesichts des Risikos ihrer (endgültigen) Belastung mit nicht als Vorsteuer abzugsfähiger USt vor einer entgeltlichen Nutzung der Sporthalle zurück. In der Sporthalle habe am 05.02.2015 eine dreistündige Veranstaltung der Firma H stattgefunden.

10

Die Klin. beantragt,

11

unter Änderung des USt-Bescheides des Beklagten für 2013 vom 16.10.2014 die USt auf ./ 165.842,11 € festzusetzen,

12

hilfsweise, die Revision zuzulassen.	13
Das FA beantragt,	14
die Klage abzuweisen,	15
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	16
Neben seinem Verweis auf seine Verwaltungsentscheidungen trägt es ergänzend vor: Zwar sei die Klin. unter Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des § 2 UStG mit der Tätigkeit der entgeltlichen Hallenvermietung -- unstreitig -- Unternehmer im Sinne des § 2 UStG und führe steuerpflichtige Umsätze aus. Die entgeltliche Überlassung der Sporthalle an die Vereine widerspreche aber Tz. 3.1.1 und 4.1 des Sportförderungsplans der Stadt I., wonach die Sporthallen der Stadt I. den örtlichen Sportvereinen kostenlos/unentgeltlich zur Durchführung von Übungsstunden und Sport- sowie sonstigen Veranstaltungen zu überlassen seien und wegen dessen weiterer Einzelheiten auf die Fassung 2011 Bezug genommen werde. Bei unentgeltlicher Überlassung der Sporthalle an die Vereine durch die Stadt I. durch ein Eigengeschäft werde die Stadt I. nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig. Für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs sprächen auch die Beschlüsse der 21. Sitzung des Rats der Stadt I. und der 17. Sitzung des Haupt-, Finanz- und Wirtschaftsförderungsausschusses der Stadt I. Im Beschluss des Haupt-, Finanz- und Wirtschaftsförderungsausschusses werde die in der Ausschusssitzung von den Prozessbevollmächtigten der Klin. erteilte Rechtsauskunft wiedergegeben, dass eine direkte Verknüpfung der Zahlung von Hallenmieten mit Zuschüssen/Erstattungen an die Vereine vermieden werden müsse. Es sei klargestellt worden, dass die Gründung einer GmbH durch die Stadt I. aufwändige Genehmigungs- und Prüfungsverfahren nach sich zögen. Angesichts dieses Folgeaufwandes sei die gewählte Gestaltung unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig und ineffektiv.	17
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Gerichtsakte einschließlich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 03.11.2015 sowie auf die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	18
<b><u>Entscheidungsgründe:</u></b>	19
Die Klage ist begründet.	20
Der nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens gewordene USt-Jahresbescheid für 2013 vom 16.10.2014 ist rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Unzutreffend hat das FA in diesem Bescheid die von der Klin. für 2013 erklärten Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt, obwohl die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.	21
Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge die gesetzliche geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstigen Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Zusätzlich setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG für den Vorsteuerabzug voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Zum Vorsteuerabzug nach diesen Vorschriften ist der Unternehmer berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG bzw. des Art. 168 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) zur nachhaltigen Erbringung entgeltlicher Leistungen verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die steuerpflichtig bzw. nach § 15	22

Abs. 3 UStG steuerfrei sind (vgl. BFH Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, BFH/NV 2012, 670).

Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Vorgänge, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. BFH Urteile vom 04.07.2013 V R 33/11, BFHE 242, 280, BStBl II 2013, 937, vom 03.03.2011 V R 24/10, BFHE 233, 282, BStBl II 2011, 950 mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des BFH und des EuGH, Beschluss vom 11.06.2015 V B 140/14, Ziffer 1 b, BFH/NV 2015, 1442). Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen vor. Entsprechend ihres in § 2 des Gesellschaftsvertrages beschriebenen Geschäftszwecks „Betrieb von Sporthallen“, auf den die Klin. im Kopf der vor ihr aufgestellten, ihren Status „als Betreiber der Sporthalle“ ausdrücklich betonenden Benutzungsordnung sowie in § 14 der Benutzungsordnung „Die T GmbH (kurz Betreiber) erhebt“ klarstellend hinweist, betrieb die Klin. -- und nicht etwa die im X zusammengeschlossenen Vereine -- die Sporthalle. Auf der Grundlage der in der Benutzungsordnung festgelegten Vertragsbedingungen überließ die Klin. aufgrund einer zivilrechtlichen Vereinbarung gegen Zahlung eines laut § 14 der Benutzungsordnung „zivilrechtlichen Entgelts“ die Sporthalle einschließlich der darin vorgehaltenen Einrichtungen und Betriebsvorrichtungen an dem X angehörige Vereine zur stundenweisen Nutzung. Schriftliche Verträge zwischen der Klin. als der Betreiberin und Anbieterin der Sporthalle zur Nutzung insbesondere für sportliche Aktivitäten und den Vereinen und sonstigen Dritten als den Hallennutzern sind zwar nicht abgeschlossen worden. Vertragliche Rechtsbeziehungen entstanden im Streitfall aber konkludent dadurch, dass die Nutzer mit der Nutzung der Halle die von der Klin. in der Benutzungsordnung formulierten Vertragsbedingungen anerkannten und stillschweigend zu diesen Bedingungen eine zivilrechtliche Beziehung zur Klin. eingingen. Folgerichtig entrichteten die Nutzer die durch ihre Hallennutzung nach den Vorgaben in § 14 der Benutzungsordnung angefallenen Entgelte entsprechend der von der Klin. erteilten Abrechnungen.

23

Ihre in Form der Überlassung der Sporthalle an Nutzer gegen Entgelt ausgeführten Leistungen führte die Klin. als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG aus.

24

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

25

§ 2 UStG ist richtlinienkonform auszulegen, d.h. es muss eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSystRL ausgeübt werden (vgl. BFH Urteile vom 13.02.2014 V R 5/13, BFH/NV 2014, 1159 - betreffend die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand -, vom 26.04.2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, vom 27.01.2011 V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, vom 08.12.2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl 2011, 292 m.w.N., Beschluss vom 25.04.2013 XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273). Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL definiert den Begriff des Steuerpflichtigen unter Bezugnahme auf den der „wirtschaftlichen Tätigkeit“. Liegt eine solche Tätigkeit vor, rechtfertigt dieser Umstand die Einstufung der handelnden Person als Steuerpflichtiger. Art. 9 der MwStSystRL definiert den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ dahin, dass er alle Tätigkeiten und insbesondere die Umsätze, die durch die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet sind, eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, der Landwirte sowie der freien Berufe und

26

der diesen gleichgestellten Berufe umfasst. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 26.08.2014 XI R 26/10, BFHE 247, 269, BFH/NV 2015, 35) sprechen für die Selbständigkeit insbesondere die Übernahme des Unternehmerrisikos (Vergütungsrisikos) und geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Unionsrechts bzw. des nationalen Steuerrechts gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegt, ist im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände abzuwägen (vgl. BFH Urteil vom 27.01.2011 V R 21/09, a.a.O.). Mit der Überlassung der Sporthalle an die Nutzer gegen Entgelt übte die Klin. eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG aus, mit der sie das die Selbständigkeit im Sinne des § 2 UStG charakterisierende Unternehmerrisiko trug. Die Höhe der von der Klin. mit der seit der Bezugsfertigkeit der Halle als Hallenbetreiber erzielten Umsätze hing und hängt neben der allgemeinen Marktlage insbesondere von der Fähigkeit der Klin. ab, in welchem Umfang sie die Sporthalle in Konkurrenz zu anderen Hallenanbietern an verschiedene Nutzer entgeltlich vermieten kann. Ob die Klin. in der Absicht handelte, Gewinn zu erzielen, ist unerheblich (vgl. BFH Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, BFH/NV 2012, 670). Die Klin. ist auch nachhaltig tätig, da sie seit 2014 über mehrere Jahre gegen Entgelt Dritten die Sporthalle überlässt.

Ihre wirtschaftliche Tätigkeit führte die Klin. selbständig im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG aus. 27

Zwar wird nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG eine gewerbliche Tätigkeit dann nicht selbständig im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ausgeführt, wenn eine juristische Person -- wie im Streitfall die Klin. -- nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. 28

Diese Voraussetzungen liegen aber nicht vor. Zwar war die Klin. in 2013 im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG finanziell und wirtschaftlich in die Stadt I. eingegliedert (vgl. dazu BFH Urteil vom 07.07.2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218). Die Stadt I. war alleiniger Gesellschafter der Klin., und die Klin. hatte das für die Erfüllung ihres Geschäftszwecks benötigte Geschäftsgrundstück bis mindestens 31.12.2024 von der Stadt I. gemietet, wobei dieses Mietverhältnis nur durch eine außerordentliche Kündigung vorfristig aufgelöst werden kann. Es fehlt aber eine organisatorische Eingliederung der Klin. in die Stadt I. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 07.07.2011 V R 53/10 BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218 Ziffer II 3 a aa, vom 10.07.2012 XI R 31/10, BFH/NV 2013, 95 Ziffer II 2) besteht eine organisatorische Eingliederung regelmäßig bei Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen der Organträgerin und der Organgesellschaft. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. In 2013 vertrat die Bürgermeisterin der Stadt I. gemäß § 63 Abs. 1 der Gemeindeordnung NRW (GO NRW) die Stadt I. bei allen Verwaltungs- und Rechtsgeschäften. Hingegen waren Geschäftsführer der Klin. die städtischen Beamten D E und T P . Dass beide Beamte ihrer Geschäftsführeraufgaben aufgrund Abordnung durch die Stadt I. wahrnahmen und auch heute noch wahrnehmen, begründet keine organisatorische Eingliederung der Klin. in die Stadt I. Zwar sind nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 07.07.2011 V R 53/10, a.a.O.) die Voraussetzungen für eine organisatorische Eingliederung der GmbH im Rahmen einer Organschaft unter Erfüllung weiterer Voraussetzungen auch dann erfüllt, wenn der Geschäftsführer der GmbH leitender Mitarbeiter des Organträgers ist. Bei den zu Einzelgeschäftsführern der Klin. bestellten städtischen Bediensteten handelt es sich aber nicht um leitende Mitarbeiter der Stadt I. Leitende Mitarbeiter der Stadt I. waren in 2013 nach § 63 GO NRW der Bürgermeister und gemäß den §§ 70 bis 72 GO NRW die Beigeordneten der Stadt I. Dass die Stadt I. zur Bestellung und Abberufung der GmbH-Geschäftsführer berechtigt ist, bzw. dass der Stadt I. auf Grund ihrer Stellung als Gesellschafterin der Klin. ein 29

Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der GmbH zusteht, begründet für sich allein betrachtet keine organisatorische Eingliederung. Ein die organisatorische Eingliederung begründendes Weisungsrecht ergibt sich nicht allein schon aus dem Umstand, dass der alleinige Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung der Gesellschaft gegenüber deren Geschäftsführer weisungsbefugt ist. Ebenso wenig reicht es für die Annahme einer organisatorischen Organschaft aus, dass die Satzung der GmbH Zustimmungsvorbehalte zu Gunsten der Gesellschafterversammlung festlegt (vgl. BFH Urteil vom 07.07.2011 V R 53/10, a.a.O.). In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die organisatorische Eingliederung voraussetzt, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der GmbH durch die Gesellschafterin in der laufenden Geschäftsführung wirklich, d.h. tatsächlich wahrgenommen wird (vgl. FG Sachen-Anhalt Urteil vom 20.03.2013 2 K 1631/08, juris; Bestätigung durch BFH Beschluss vom 21.01.2014 XI B 53/13, nicht dokumentiert; Schmidt, GmbHR 1996, 175, Ziffer III 2). Auch diese Voraussetzung ist nicht erfüllt. Die Geschäftsführer der Klin. erfüllten ihre Geschäftsführeraufgaben nach der Bestimmung des § 5 des Gesellschaftsvertrages. Maßstab für ihre Tätigkeit waren die Interessen der Klin. und nicht die Interessenlage der Stadt I. Nach Aktenlage ergingen keine laufenden konkreten Einzelweisungen der Stadt I. auf Grund deren Stellung als Gesellschafterin der Klin. an die Geschäftsführer der Klin. betreffend Art und Inhalt ihrer Geschäftsführtätigkeit. Nur fortlaufende Weisungen durch die Stadt I. in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der Klin. an die Geschäftsführer der Klin. und die damit verbundenen dauernden Eingriffe der Gesellschafterin Stadt I. in die Art und Weise der Geschäftsführung der Klin. könnten den Schluss einer organisatorischen Beherrschung der Klin. durch die Stadt I. rechtfertigen.

Die Klin. erbrachte keine steuerfreien Umsätze im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG. 30

Die Klin. übte mit der von ihr als Betreiber durchgeführten entgeltlichen Überlassung der Räumlichkeiten der Sporthalle an die Nutzer keine unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 a Satz 1 Buchst. a UStG fallende Leistung aus. 31

§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist unter Beachtung ihrer unionsrechtlichen Grundlage des Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der MwStSystRL, wonach die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist, auszulegen. Das grundlegende Merkmal des Begriffs „Vermietung von Grundstücken“ im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der MwStSystRL besteht, ohne dass zu seiner Begriffsbestimmung auf das nationale Zivilrecht zurück gegriffen werden darf, darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Der Begriff „Vermietung von Grundstücken“ im Sinne des § 4 Nr. 12 a Satz 1 Buchst. a UStG und des Art. 135 1 Buchst. I der MwStSystRL (bzw. der inhaltlich identischen Vorgängervorschrift des Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG) ist eng auszulegen, da diese Bestimmungen eine Ausnahme von dem Grundsatz vorsehen, dass jede Dienstleistung, die ein Unternehmer gegen Entgelt erbringt, der USt unterliegt (vgl. BFH Urteil vom 17.12.2014 XI R 16/11 Ziffer II 1 b, BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427 m.w.N. aus der Rechtsprechung des EuGH). Maßgebend ist der objektive Inhalt des Vorgangs unabhängig von der Bezeichnung, den die Parteien ihm gegeben haben (vgl. BFH Urteil vom 21.02.2013 V R 10/12, BFH/NV 2013, 1635, Urteil vom 17.12.2014 XI R 16/11, a.a.O.). Zu beachten ist auch die tatsächliche Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten (vgl. BFH Urteil vom 25.02.2015 XI R 15/14, BFHE 249, 343, BFH/NV 2015, 772, Ziffer II 4 c). Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 10.11.2011 V R 41/10, a.a.O., vom 31.05.2011 V R 97/98, BFHE 194, 555, BStBl II 2001, 658; Beschluss vom 07.05.2014 V B

94/13, BFH/NV 2014, 1242) stellt die entgeltliche Überlassung der Räumlichkeiten einer Sporthalle durch deren Betreiber an deren Nutzer gegen Entgelt keine unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 a Satz 1 Buchst. a UStG fallende Leistung dar. Angesichts der in § 2 und in § 3 der Benutzungsordnung vorgegebenen, von den Nutzern mit der Nutzung der Sporthalle stillschweigend akzeptierten Vertragsbedingungen überließ die Klin. die Sporthalle den Nutzern gerade nicht für einen befristeten Zeitraum in der Weise, dass die Nutzer für diesen Zeitraum in eine eigentümerähnliche Position einrückten. Ausweislich des Abrechnungsmodus in § 17 der Benutzungsordnung, der eine Entgeltabrechnung nach Maßgabe einer tageweisen bzw. stundenweisen Nutzung der Sporthalle vorsieht, erfolgte jeweils eine stunden- bzw. tageweise Überlassung der Sporthalle an die Nutzer. Die von der Klin. als der Betreiberin der Sporthalle dem jeweiligen Nutzer zugewiesene Nutzungszeit stand nach § 2 der Benutzungsordnung unter dem Vorbehalt des jederzeitigen, auch kurzfristigen Widerrufs der zugesagten Nutzungsmöglichkeit, ohne dass der Nutzer einem Widerruf ein vertraglich begründetes Besitzrecht entgegen halten konnte. Vertraglich vereinbart stand der Klin. vielmehr das Recht zu, die vertragliche Beziehung zu jedem Nutzer jeder Zeit kurzfristig „von einem auf den anderen Tag“ auflösen zu können. Kann aber der Hallenbetreiber auf Grund eines zu seinen Gunsten vertraglich vereinbarten Rechts die eingeräumte Nutzungsmöglichkeit kurzfristig entziehen, liegt kein Fall einer Vermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG durch den Betreiber an den Nutzenden vor (vgl. BFH Beschluss vom 26.04.2002 V B 168/01, BFH/NV 2002, 1345 m.w.N.; BFH Urteil vom 17.12.2014 XI R 16/11 Ziffer II 2 f am Ende, a.a.O., betreffend die Überlassung von Räumen an Prostituierte zur Ausübung ihrer geschäftlichen Tätigkeit). Zusätzlich ist zu beachten, dass die Klin. auch nach tatsächlichem Nutzungsbeginn aufgrund des ihrem Hausmeister gemäß § 3 der Benutzungsordnung vertraglich zugestandenem Hausrechts einseitig und vor Ablauf der dem Nutzer eingeräumten Nutzungszeit diesen der Halle verweisen konnte, ohne dass der Nutzer einem solchen Verweis ein Besitzrecht entgegenhalten konnte. Gegen die Überlassung einer eigentümerähnlichen Stellung an die Vertragspartner der Klin. spricht desweiteren, dass für den Fall eines Widerrufs einer eingeräumten Nutzungsmöglichkeit bzw. für den Fall eines unberechtigten Verweises aus der Sporthalle durch den Hausmeister den Nutzern kein Schadensersatzanspruch gegen die Klin. zustand. Schließlich sprechen auch die in den § 4 und in § 5 der Benutzungsordnung zu Lasten der Nutzer vereinbarten Beschränkungen der Ausübung ihres Nutzungsrechts gegen die Einräumung einer eigentümerähnlichen Stellung an den Hallennutzer.

Sollte man aber die vom Senat nicht geteilte Auffassung vertreten, dass die entgeltliche Überlassung der Sporthalle an die Nutzer eine steuerfreie Leistung der Klin. im Sinne des § 4 Nr. 12 a Satz 1 Buchst. a UStG darstellt, so führt dieser Gesichtspunkt nicht zur Abweisung der Klage. Für diesen Fall wäre die Klin. berechtigt, auf die Steuerfreiheit ihrer entgeltlichen Überlassungstätigkeit zu verzichten. Nach § 9 Abs. 1 UStG kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall vor. Denn die die Sporthalle „mietenden“ Vereine sind Unternehmer im Sinne des § 9 Abs. 1 UStG. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 20.03.2014 V R 4/13 BFHE 245, 397, BFH/NV 2014, 1470) erbringt ein Verein, der seinen Mitgliedern Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entgeltliche und mangels Erfüllung eines Befreiungstatbestands steuerpflichtige Leistungen, wobei die Mitglieder die vom Verein an sie erbrachten Leistungen durch ihre Jahresbeiträge vergüten, ohne dass es für die Steuerbarkeit dieses Leistungsaustausches darauf ankommt, ob der Verein auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Nach dem unwidersprochenen Vortrag der Klin. überließen ihre Vertragspartner, die Vereine, die ihr zur Nutzung überlassene Halle an ihre Vereinsmitglieder

gegen Zahlung des Mitgliedsbeitrags zur Ausübung sportlicher Aktivitäten. Die nach § 9 Abs. 1 UStG erforderliche Verzichtserklärung liegt im Streitfall vor, da die Klin. durch die Geltendmachung der Vorsteuerbeträge aus den für den Bau der Sporthalle angefallenen Baukosten auf die Steuerfreiheit der mittels der Sporthalle geplanten Umsätze verzichtet hat.

Der Hinweis des FA auf eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung durch die Klin. gebietet keine Abweisung der Klage. Zwar kann nach § 42 Satz 1 AO das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht gemäß § 42 Satz 2 AO der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entsteht. Die Vorschrift des § 42 AO ist nach der Rechtsprechung des BFH (zuletzt Urteil vom 16.06.2015 XI R 17/13, DB 2015, 2244) auch im Rahmen des Umsatzsteuerrechts anzuwenden. § 42 AO stellt keine Sondermaßnahme im Sinne des Art. 395 der MwStSystRL dar. Gemäß der Rechtsprechung des EuGH (Urteile vom 21.02.2006 C-255/02 „Halifax“, Slg 2006, I-1609, BFH/NV 2006, Beilage 3, S. 260, vom 22.12.2010 C-103/09 „Weald Leasing“, Slg 2010, I-13589, BFH/NV 2011, 153, vom 18.12.2014 C-131/13, UR 2015, 106) und des BFH (Urteil vom 16.06.2015 XI R 17/13, a.a.O.) ist Art. 395 der MwStSystRL so auszulegen, dass die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit geht, dass sie von den Wirtschaftsteilnehmern begangene missbräuchliche Praktiken deckt. Umsätze, die nicht als normale Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen, sind durch die MwStSystRL nicht gedeckt. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer setzt zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Erfüllung der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung mit dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Zweck zuwiderläuft, und dass zum anderen aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Nicht einschlägig ist das Missbrauchsverbot, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung als nur die Erlangung von Steuervorteilen haben können, wobei der Steuerpflichtige grundsätzlich das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.

Zwar hat der BFH die mit dem Ziel, die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug aus den beim Vermieter für das Mietobjekt angefallenen Baukosten zu erfüllen, erfolgte Auslagerung von Vermietungsumsätzen für mehrere Fallgruppen als rechtsmissbräuchlich im Sinne des § 42 Satz 1 AO angesehen. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 14.05.1992 V R 12/88, BFHE 168, 468, BStBl II 1992, 931, vom 12.03.1998 V R 17/96, BFH/NV 1998, 1067) ist die Einschaltung eines gewerblichen Zwischenmieters in die Vermietung von Wohnraum aufgrund eines von vorneherein vereinbarten Gesamtkonzepts ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, weil dieses Konzept der gesetzlichen Leitentscheidung widerspricht, dass die Vermietung von Wohnraum nicht mit USt belastet werden soll. Auch die Auslagerung des Vermietungsumsatzes im Rahmen des sog. Ehegatten-Vorschaltmodells stellt jedenfalls dann einen Rechtsmissbrauch dar, wenn die Vermietung von Arztpraxisträumen durch einen vermögenslosen Familienangehörigen bei gleichzeitiger Refinanzierung der aufgrund der vorangegangenen Errichtung der Mieträume beim mittellosen Vermieter angefallenen Baukosten durch den ärztlichen Mieter der Praxisräume erfolgt (vgl. BFH Urteile vom 14.12.1995 V R 12/95, BFHE 179, 472, BStBl II 1996, 252, vom 16.03.2000 V R 9/99, BFH/NV 2000, 1254, aber anders für den Fall des Pkw-Erwerbs: BFH Urteil vom 04.05.1994 XI R 67/93, BFHE 175, 139, BStBl II 1994, 829). Die Auslagerung des Vermietungsumsatzes auf den vermögenslosen Familienangehörigen widerspricht ebenfalls dem gesetzlichen Leitbild, das durch die – wenn auch systemwidrige - Steuerbefreiung

ärztlicher Leistungen in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG klar und eindeutig zum Ausdruck bringt, dass ärztliche Leistungen nicht mit USt belastet und dass auf diesem Wege die Sozialversicherungsträger und die Endverbraucher von ärztlichen Heilbehandlungsleistungen von Kosten durch Belastung mit USt befreit werden sollen (vgl. BFH Beschluss vom 31.07.2007 V B 98/06, BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35). Parallel zum sog. Ehegatten-Vorschaltfall hat der BFH auch die dadurch gekennzeichneten Sparkassenmodelle, dass die Vermietung der von der Sparkasse genutzten Betriebsräume zur Ausführung von im wesentlich nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreien Umsätzen auf eine mittellose und wirtschaftlich von der mietenden Sparkasse abhängige Personenhandelsgesellschaft ausgelagert wurde, für rechtsmissbräuchlich erachtet (vgl. BFH Urteile vom 18.12.1996 XI R 12/96, BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374, vom 29.01.1997 XI R 27/95, BFH/NV 1997, 816).

Entgegen der Auffassung des FA fehlt es im Streitfall an einer unangemessenen Gestaltung im Sinne des § 42 Satz 1 AO. Dass die entgeltlichen Leistungen der Klin. an die Vereine die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs begründen, widerspricht nicht dem Sinn und dem Zweck der gesetzlichen Vorgaben des § 2 UStG in Verbindung mit § 15 UStG. 36

Hätte die Stadt I. als Eigengeschäft die Sporthalle errichtet und anschließend steuerpflichtig vermietet, hätte ihr nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ein Vorsteuerabzug aus den Baukosten zugestanden. 37

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10 BFHE 235, 554, BFH/NV 2012, 670, Beschluss vom 19.03.2014 XI B 126/13, juris mit weiteren Nachweisen, vgl. auch FG Baden-Württemberg Urteil vom 13.05.2015 9 K 2732/13, juris) ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts wie eine Gemeinde gerade dann als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in Verbindung mit § 4 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) anzusehen, wenn sie Leistungen entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder im Wettbewerb zu Dritten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt. Im Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10 (a.a.O.) hat der BFH ausdrücklich betont, dass ein Träger öffentlicher Gewalt mit der Überlassung von Räumlichkeiten einer Sport- und Freizeithalle in Form eines Eigengeschäfts gegen Entgelt bereits nach der Art seiner Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Anbietern steht, und dass es für die Beurteilung des Sachverhalts nicht auf die Verhältnisse auf dem lokalen Markt im Gebiet der Gemeinde ankommt, so dass eine Gemeinde mit dem entgeltlichen Betrieb einer Sport- und Freizeithalle als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG anzusehen ist. Im Urteil vom 13.02.2014 V R 5/13 (a.a.O.) hat der BFH unter Bezugnahme auf das Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10 (a.a.O.) die von einer Gemeinde als Eigengeschäft durchgeführte Vermietung von Standflächen bei einer Kirmesveranstaltung auf zivilrechtlicher Grundlage als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in Verbindung mit § 4 KStG angesehen. Bezogen auf den Streitfall hätte die Stadt I. mit einer eigengeschäftlichen entgeltlichen Überlassung der Sporthalle an Nutzer steuerbare Leistungen ausgeführt. Ob die Stadt I. in der Absicht gehandelt hätte, Gewinn zu erzielen, ist unerheblich (vgl. BFH Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10, a.a.O.). 38

Bei Anwendung der in der Benutzungsordnung der Klin. festgelegten Vertragsbedingungen im Falle einer eigengeschäftlichen Überlassung der Sporthalle durch die Stadt I. an Nutzer gegen Entgelt lägen steuerpflichtige, weil nicht nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerbefreite Umsätze vor. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die vorstehenden Ausführungen zur Steuerpflicht der entgeltlichen Überlassungsumsätze der Klin. an die Hallennutzer hingewiesen. 39

Das FA kann sich in diesem Zusammenhang nicht auf die Rechtsprechung des BFH zur Fallgestaltung der Zwischenvermietung von Wohnraum bzw. zu den Vorschaltmodellen 40

berufen. Während im Streitfall die entgeltliche Überlassung der Sporthalle durch die Klin. wie auch alternativ durch die Stadt I. im Rahmen eines Eigengeschäfts einen Vorsteuerabzug begründet, der nicht der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG niedergelegten gesetzlichen Konzeption des Vorsteuerabzugs aus vom Vermieter bezogenen Bauleistungen widerspricht, steht in den vorgenannten Vorschaltfällen dem jeweiligen Hintermann (Arzt, Sparkasse) gerade kein Vorsteuerabzug aus den aufgrund eines Eigengeschäfts dieses Hintermanns angefallenen Baukosten zu, weil in diesen Fällen ein Vorsteuerabzug aus den Baukosten Sinn und Zweck des § 15 UStG widerspricht.

Der Senat folgt auch nicht der Begründung des FA, die Stadt I. sei verpflichtet, eine von ihr als Eigengeschäft in eigenem Namen und für eigene Rechnung errichtete Sporthalle angesichts der Richtlinien des Sportförderungsplans der Stadt I. den Sportvereinen unentgeltlich zur Nutzung zu überlassen. Der vom FA angestellte Vergleich berücksichtigt nicht, dass ein Unternehmer seine Leistungen selbst dann steuerlich unterschiedlich gestalten kann, wenn er diese Leistungen an denselben Leistungsempfänger erbringt, d.h. es obliegt allein der Entscheidung des Unternehmers, ob er Leistungen entgeltlich oder unentgeltlich ausführen will. Der Senat teilt nicht die unter Bezug auf den Sportförderungsplan der Stadt I. vom FA gezogene Schlussfolgerung, dass jede andere Verwendung der Sporthalle als in Form einer unentgeltlichen Überlassung an die in I. ansässigen Sportvereine eine unangemessene Gestaltung im Sinne des § 42 Satz 1 AO ist. Zum einen übersieht das FA, dass ausweislich des in Tz. 3.1 des Sportförderungsplans der Stadt I. ausdrücklich aufgenommenen Vorbehalts die Vereine und die übrigen Nutzer städtischer Sporteinrichtungen der Stadt I. jederzeit damit rechnen müssen, dass neugeschaffene Sporteinrichtungen, etwa Sporthallen, zukünftig nur gegen Entgelt zur Nutzung überlassen werden würden. Die in 2013 geltende Fassung des Sportförderungsplans begründet gerade keinen Anspruch der Vereine gegen die Stadt I. auf unentgeltliche Überlassung der von der Stadt I. unterhaltenen Sporteinrichtungen. Der Annahme eines Rechtsmissbrauch steht desweiteren eine Abweichung des zur Beurteilung anstehenden Sachverhalts von dem vom FA herangezogenen Vergleichsfall der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Sporthalle durch die Stadt I. an die auf dem Gemeindegebiet ansässigen Sportvereine entgegen. Nach dem unwiderlegt gebliebenen Sachvortrag plante die Klin. die Sporthalle gegen Entgelt auch an andere Interessenten als die auf dem Gebiet der Stadt I. ansässigen Sportvereine zur Nutzung zu überlassen und konnte in 2015 auch zumindest in einem Fall eine solche Vermietung vereinbaren.

41

Auch der Hinweis des FA auf den bei der Klin. anfallenden Verwaltungsaufwand überzeugt nicht. Unternehmer im Sinne des § 2 UStG bzw. im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL ist jede „wirtschaftlich tätige Person“, wobei bereits eine solche Tätigkeit deren Einstufung als Steuerpflichtiger rechtfertigt. Für umsatzsteuerliche Zwecke ist nicht entscheidungserheblich, mit welchem (kostenauslösenden) Aufwand eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des Unionsrechts bzw. des nationalen Umsatzsteuerrechts verbunden ist, und ob die Tätigkeit kurz- oder langfristig einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben mit sich bringt. Auch eine eigengeschäftliche entgeltliche Überlassung der Sporthalle durch die Stadt I. hätte Verwaltungs- und Prüfungsaufwand ausgelöst. Zudem hätte der Gemeinderat hinsichtlich der Übernahme eines eventuellen Betriebskostendefizits der Halle durch die Stadt I. jährlich entscheiden müssen. Die Vorbereitung und Umsetzung einer solchen Entscheidung des Gemeinderats hätte ebenfalls Verwaltungsaufwand ausgelöst. Dass Ziel der Auslagerung der streitigen Umsätze auf die Klin. der Vermeidung von Verwaltungs- und Entscheidungsaufwand bei der Stadt I. diene, ist umsatzsteuerlich nicht zu beanstanden.

42

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

43

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 44  
i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 45

---