

Finanzgericht Münster

Urteil vom 11.12.2008 (Az.: 5 K 6658/03 U)

Die Hochschule als Unternehmerin?

Die Überlassung von Räumlichkeiten und Einrichtungen an Hochschulbedienstete gegen Zahlung eines pauschalierten Nutzungsentgeltes unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

► **Sachverhalt:**

Streitig ist, ob die Klägerin steuerbare und –pflichtige Umsätze getätigt hat.

Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (...).

Für die Streitjahre 1993 und 1994 reichte sie USt-Erklärungen ein, in denen sie jeweils nur steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1a UStG) erklärte. Die festzusetzende Umsatzsteuer betrug danach für 1993 ... DM (= ... €) und für 1994 ... DM (= ... €). Die Erklärungen wurden erklärungsgemäß verarbeitet.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung machte der Prüfer u.a. folgende Prüfungsfeststellungen:

Tz.16: Provisionen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Kopier-, Spiel- und Getränke- sowie Zwischenverpflegungsautomaten durch Fremdunternehmer sind in folgender Höhe der USt zu unterwerfen:

- 1993: ... DM (netto)
- 1994: ... DM

Tz. 18: Die Klägerin hat im Prüfungszeitraum pauschalierte Nutzungsentgelte aus selbständiger ärztlicher bzw. nichtärztlicher Nebentätigkeit von Hochschulbediensteten gemäß §§ 16, 17 der Verordnung über die Nebentätigkeit des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals an den Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulneben-tätigkeitsverordnung - HNtV - vom 11.12.1981 i. d. F. vom 19.11.1993) für die Überlas-sung von Räumlichkeiten und Einrichtungen, Apparaten und Material sowie Hilfspersonal in folgender Höhe vereinnahmt:

	1993	1994
• Ingenieur- und naturwissenschaftl. Bereich	... DM	... DM
• Medizinische Fakultät	... DM	<u>... DM</u>
 Insgesamt	 ... DM	 ... DM

Allgemein genehmigte bzw. genehmigungspflichtige Nebentätigkeiten des wissenschaftli-chen Personals der Hochschule sind nach Feststellungen des Prüfers u.a auf folgenden Ge-bieten ausgeübt worden:

- Erstellung von Gutachten einschl. Untersuchungen und Berechnungen
- Durchführung von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, deren Ergebnisse öf-fentlich zugänglich gemacht werden
- Herausgabe sowie Schriftleitung wissenschaftlicher Veröffentlichungen
- Lehrtätigkeit an anderen Hochschulen einschl. Erarbeitung von Studienmaterial etc.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass diese Einnahmen der Umsatzbesteuerung zu unter-werfen seien. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG lägen nicht vor, [...]. Die der Klägerin in den Fachbereichen X, Y, Z und Q aus der Unterhaltung klinisch-theoretischer Bereiche erwachsenden Einnahmen im Zusammenhang mit der Nebentätigkeit von Hochschulbediensteten hätten ihren Grund nicht im laufenden Betrieb vorbezeichneter Einrichtungen als solche, sondern seien eine Folge der der Klägerin als Hochschule zugewiesenen hoheitlichen Aufgaben auf dem Ge-biet der Forschung und Lehre.

Der Prüfer ging letztendlich - mangels Angaben der Klägerin von steuerpflichtigen Umsät-zen in Höhe von 80 v.H. der vorgenannten Zahlen aus (1993: ... DM und 1994: ... DM Bruttoumsätze) und unterwarf diese der Umsatzbesteuerung.

Hinsichtlich der weiteren - vorliegend nicht strittigen Prüfungsfeststellungen wird auf den Prüfungsbericht vom 14. November 1996 Bezug genommen.

Entsprechend den Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am 14. Mai 1997 geänderte USt-Bescheide für 1993 (USt: ... DM) und 1994 (USt: ... DM).

Der Einspruch der Klägerin hatte insoweit Erfolg, als der Beklagte hinsichtlich der weite-ren Prüfungsfeststellungen (Tz. 13.2, 14, 15 und 17 des Berichts) in der Einspruchsents-cheidung vom 27. November 2003 den Einspruch insoweit für begründet erachtete und im Wege einer Teilabhilfe die Umsatzsteuer auf ... €(1993) bzw. ... €(1994) herabsetzte. Dabei berücksichtigte der Beklagte weiterhin (geschätzte) Vorsteuern in Höhe von ... DM (1993) und ... DM (1994) lt. Tz. 17 des Berichts, obwohl er die mit diesen Vorsteuern in

Zusammenhang stehenden Umsätze nicht mehr als im Rahmen eines Betriebs gewerblichen Art erzielt und damit umsatzsteuerbar erachtete. Im Übrigen (bezüglich Tz. 16 und 18 des Berichts) wies er den Einspruch als unbegründet zurück.

Mit der vorliegenden Klage wendet sich die Klägerin gegen die Umsatzbesteuerung der Provisionseinnahmen im Zusammenhang mit der Aufstellung von Kopier- und Verpflegungsautomaten sowie gegen die Umsatzbesteuerung der pauschalierten Nutzungsentgelte, die sie für die Überlassung von Räumlichkeiten, Einrichtungen, Apparaten, Material und Hilfspersonal von Hochschulbediensteten erhalten hat.

Zur Begründung trägt sie vor, dass sie gemäß § 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz - HG) eine Hochschule des Landes Nordrhein-Westfalen sei. Sie sei Körperschaft des öffentlichen Rechts und zugleich Einrichtung des Landes Nordrhein-Westfalen (§ 2 Abs. 1 S. 1 HG; § 58 Abs. 1 S. 1 Hochschulrahmengesetz - HRG).

Als juristische Person des öffentlichen Rechts sei sie nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig (§ 2 Abs. 3 S. 1 UStG). Zur Bestimmung des Begriffs „Betriebe gewerblicher Art“ verweise § 2 Abs. 3 S. 1 UStG auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Betriebe gewerblicher Art seien gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 KStG „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“.

Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehörten gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 KStG Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), sowie die Vermögensverwaltung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Für staatliche Hochschulen sei anerkannt, dass Forschung und Lehre als Ausübung öffentlicher Gewalt und damit dem steuerrechtlich nicht relevanten Hoheitsbereich zuzurechnen seien.

Im Übrigen werde die Abgrenzung zwischen steuerrechtlich nicht relevanten hoheitlichen und steuerrechtlich bedeutsamen wirtschaftlichen Tätigkeiten danach vorgenommen, ob die jeweilige juristische Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten im Rahmen des ihr obliegenden Bereichs der öffentlichen Gewalt nach Maßgabe einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausübe. So habe der Bundesfinanzhof –BFH– im Urteil vom 27. Februar 2003 (V R 78/01 - BFH/NV 2003 S. 1018) zur Vereinnahmung von Parkgebühren durch eine Gemeinde mittels der Aufstellung von Parkscheinautomaten entschieden, dass die Gemeinde insoweit nicht als Unternehmer handele.

Die vorliegend strittigen Nutzungsentgelte seien von ihr auf Grund der eigens für staatliche Hochschulen als Körperschaften des öffentlichen Rechts geltenden Bestimmungen (hier: HNtV) erhoben worden.

Rechtsgrundlage für den Erlass der HNtV sei § 75 i.V.m. § 206 Abs. 3 des Beamtengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesbeamtengesetz - LBG).

Nach § 4 Abs. 1 HNtV dürften Nebentätigkeiten nur insoweit ausgeübt werden, als durch sie dienstliche Interessen nicht beeinträchtigt werden könnten und sie, soweit nicht anders geregelt, zuvor vom Dienstvorgesetzten genehmigt worden seien. Für die Inanspruchnah-

me von Einrichtungen, Personal und Material des Landes habe der Beamte gemäß § 15 Abs. 1 HNtV ein Nutzungsentgelt nach §§ 16,17 HNtV zu entrichten.

Bei der nach § 13 Abs. 1 HNtV erforderlichen Genehmigung für die Inanspruchnahme von Einrichtungen etc. handele es sich nicht um eine „vertragliche Beziehung“ mit den Hochschulbediensteten, sondern um einen Verwaltungsakt. Die Vereinnahmung des Nutzungsentgeltes auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Sonderbestimmung ergebe sich auch dadurch, dass dieses grundsätzlich in einem Festsetzungsbescheid festgesetzt werde. Darüber hinaus sei das Nutzungsentgelt gemäß § 14 Abs. 4 HNtV „unbeschadet der Einlegung von Rechtsbehelfen“ zu erheben.

Bei der HNtV handele es sich somit um Sonderrecht des Landes. Die HNtV regle nicht nur die Erhebung von Nebentätigkeitsentgelten, sondern auch die Leistungserbringung. Das in der HNtV vorgesehene Genehmigungsverfahren diene der Wahrung öffentlicher Interessen. Die Festsetzung eines Nebentätigkeitsentgelts nach der HNtV sei nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts - BVerwG - ein belastender Verwaltungsakt.

Die von ihr vereinnahmten Nutzungsentgelte würden demzufolge auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erhoben und seien infolgedessen gemäß § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG nicht umsatzsteuerbar. Sie handele nicht wie ein privatwirtschaftlicher Marktteilnehmer und stehe auch nicht in einem Wettbewerbsverhältnis mit einem solchen, weil sie zum einen nicht mit dem Ziel der Generierung von Einnahmen tätig werde, sondern die Wahrung dienstlicher Belange sicherzustellen habe, zum Anderen es einen wettbewerbsrelevanten Markt nicht gebe.

Letztendlich komme es auf die Frage einer Wettbewerbssituation aber nicht an, da Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage 77/388/EWG - 6. EG-RL - zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht angewandt werden könne. Die insoweit bestehende Divergenz zwischen nationalem Recht und EG-Recht lasse sich nicht im Wege der Auslegung des nationalen Rechts beheben. Der deutsche Gesetzgeber habe Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL bislang nicht in das deutsche Umsatzsteuergesetz umgesetzt, so dass die Frage der Wettbewerbsrelevanz einer hoheitlichen Tätigkeit für ihre umsatzsteuerliche Beurteilung irrelevant sei.

Doch selbst wenn ein Anwendungsvorrang von Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL zu Lasten des Steuerpflichtigen zu bejahen sei, sei das Vorliegen von „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ im Streitfall zu verneinen. Für die Beurteilung der Wettbewerbsrelevanz sei allein auf das regionale Umfeld abzustellen.

Die Einnahmen aus Nebentätigkeiten resultierten im Wesentlichen aus den Medizinischen Einrichtungen (...). Bezüglich der Höhe der Einnahmen aus Nebentätigkeitsentgelten, die auf die einzelnen Einrichtungen entfallen, wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 31. Oktober 2006 Bezug genommen. So habe Herr N (X) im Rahmen seiner Nebentätigkeit histopathologische Untersuchungen an operativ gewonnenen Gewebeproben und Zellabstrichen vorgenommen unter Einsatz hochqualifizierten fachärztlichen Personals. Geeignete Einrichtungen außerhalb der Universität stünden in der Region nicht zur Verfügung. Herr J (Y) habe virusdiagnostische Laboruntersuchungen durchgeführt, die fast aus-

schließlich von Kliniken in Auftrag gegeben worden seien. Für die Arbeit sei ein separates Labor notwendig, welches in dieser Form nur von entsprechenden Universitätsinstituten betrieben werde. Ein potentielles Wettbewerbsverhältnis zu anderen Universitätsinstituten sei aber kein schädliches Wettbewerbsverhältnis i.S. der 6. EG-RL. Entsprechendes gelte für die von T (YY) durchgeführten Impfsprechstunden und umweltmedizinischen Untersuchungen sowie die von F (ZZ) durchgeführten Tätigkeiten.

Lediglich bei dem im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung als Nebentätigkeitsentgelt des Instituts für ... erfassten Betrag in Höhe von jährlich ... DM handele es sich nicht um ein Nebentätigkeitsentgelt, sondern nach § 2 Abs. 2 des Vertrages zwischen dem Land NRW und der Stadt C vom 12. Februar 1985, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 142 ff. GA), um einen Zuschuss der Stadt C zu den sich aus dem Betrieb des Instituts ergebenden Kosten. Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass es sich um einen nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss gem. Abschn. 150 Abs. 7, 8 UStR in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 01. Februar 1994 (BStBl. I 1994 S. 187, 188) handele.

Selbst wenn aber ein Wettbewerbsverhältnis steuerrechtlich relevant sein sollte und zu bejahen wäre, sei eine Umsatzsteuerpflicht nicht gegeben, weil insoweit steuerfreie Umsätze i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG vorlägen. Die von ihr betriebenen medizinischen Einrichtungen seien Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik und Befunderhebung i.S. dieser Befreiungsnorm. Zudem stehe allein die Umsatzsteuerfreiheit der Gestellung von Personal und Gerätschaften der strittigen Leistungen der Medizinischen Einrichtungen - bei unterstellter Umsatzsteuerbarkeit - im Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Dieser verbiete es gerade, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Im Streitzeitraum seien die übrigen Universitätskliniken des Landes NRW aber unselbständige Teile der Hochschulen gewesen. Die Nutzungsentgelte im medizinischen Bereich seien als mit dem Betrieb des Klinikums eng verbundene Umsätze gemäß Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL in Verbindung mit Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR umsatzsteuerfrei. Die an den anderen Universitätskliniken und an den medizinischen Einrichtungen der Klägerin erbrachten Leistungen in Gestalt der Genehmigung der Inanspruchnahme von Personal, Einrichtungen und Material des Landes seien gleich. Damit wäre der Grundsatz der Neutralität verletzt, wenn die Umsatzsteuerfreiheit der Gestellung davon abhinge, ob die überlassende Universität ein Krankenhaus betreibe oder aber wie sie, die Klägerin, über Personal und Einrichtungen verfüge, mit denen Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung und Diagnostik durchgeführt bzw. bewirkt werden können.

Auch hinsichtlich der Nebentätigkeitsentgelte aus dem ingenieur- und naturwissenschaftlichen Bereich bestehe für die Überlassung hochspezialisierter Gerätschaften und entsprechend ausgebildeten Personals kein wettbewerbsrelevanter Markt. Auf die Bescheinigungen der einzelnen Professoren (Anlagen 1 - 5 und 7 - 10 zum klägerischen Ss. vom 31. Oktober 2006) wird Bezug genommen.

Hinsichtlich der Vermietung von Stellflächen zur Automatenanbringung durch einen fremden Dritten trägt sie vor, dass sie mit der Fa. NQ Verträge über die Aufstellung und den Betrieb von Automaten über heiße Getränke (vom 25.04.1989), von Münzkopiergeräten (vom 25.03.1991), von Spielautomaten (vom 25.04.1989) sowie von Zwischenverpflegungsautomaten (vom 22.12.1989) jeweils in ihren Gebäuden geschlossen habe. Hinsichtlich des Vertragsinhalts wird auf diese Verträge (Anlage 2 - 5 zum klägerischen Ss. vom 17. Februar 2004) Bezug genommen. Danach werde dem Aufsteller jeweils gestattet,

in ihrem Bereich Automaten zu betreiben. Die Anzahl der Geräte, die Gerätetypen sowie grundsätzlich deren Standort seien den jeweiligen Verträgen als Vertragsbestandteil beigefügt.

Die Aufstellung und der ordnungsgemäße Betrieb der Geräte würden durch den Aufsteller gewährleistet. Insoweit übernehme sie, die Klägerin, keine Verpflichtungen (§ 3 der Verträge). Auch das Risiko, das mit der Aufstellung und dem Betrieb der Automaten verbunden sei, gehe zu Lasten des Aufstellers. Dieser übernehme insbesondere die Haftung für die Betriebssicherheit der Geräte und für Unfälle und sonstige Schadensereignisse, die auf das Gerät selbst, die Aufstellung oder den Betrieb zurückzuführen seien (§ 4 der Verträge). Als Entgelt sei ein pauschales Nutzungsentgelt pro Gerät und Jahr zu entrichten. Im Vertrag über die Aufstellung von Münzkopiergeräten sei darüber hinaus ein umsatzabhängiges Entgelt vorgesehen, das sich nach der Anzahl der „gefährten Kopien“ (... DM/Kopie) richte.

Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass - anders als in dem vom Europäischen Gerichtshof - EuGH - mit Urteil vom 12. Juni 2003 (Rs. C-275/01 - Sinclair Collis Ltd./Commissioners of Custom & Excise, DStRE 2003 S. 874) entschiedenen Fall, in dem der Vertrag keine genaue Abgrenzung der Fläche oder des Standortes für die Aufstellung der Verkaufsautomaten innerhalb der Räumlichkeiten vorgesehen habe, eben genau dies vorliegend der Fall sei. Über die Einräumung des Rechts zur Aufstellung der Automaten hinaus entfalte sie keine Tätigkeit. Aufgrund dessen rechne die Einräumung eines solchen Rechts zum steuerrechtlich nicht relevanten Bereich der Vermögensverwaltung. Ein schädliches Wettbewerbsverhältnis i.S. des Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL werde mit der Überlassung des Rechts zur Automatenaufstellung nicht begründet, weil nur sie über das Recht verfüge, die Automatenaufstellung auf ihrem Gelände zuzulassen. Nur auf diesem Gelände erreiche aber der Aufsteller sein Ziel, Universitätsangehörigen das Angebot zur Nutzung der aufgestellten Automaten machen zu können.

Die Klägerin beantragt,

- die Bescheide über Umsatzsteuer 1993 und 1994, beide vom 14. Mai 1997, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. November 2003, dergestalt zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 1993 auf ... € und für 1994 auf ... € festgesetzt wird,
- hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

- die Klage abzuweisen,
- hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass nach Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-RL Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten würden, soweit sie die Tätigkeiten ausübten oder Leistungen erbrächten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, auch wenn sie in diesem Zusammenhang Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhöhen. Dies gelte jedoch nicht, wenn eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Bei den von der Klägerin als Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt zu erfüllenden Aufgaben handele es sich um Forschung und Lehre im Rahmen ihres universitären Betriebs. Nicht zu diesen Aufgaben zählten die Leistungen, die sie nach den Regelungen der HNTV erbringe und abrechne. Diese Leistungen seien für die Erfüllung ihrer Aufgaben nicht notwendig. Sie erschließe sich dadurch eigenständige und von der öffentlichen Hand unabhängige Einnahmequellen durch die Ausnutzung ihrer vorhandenen Einrichtungen, Betriebsmittel und ihres Personals. Sie handele insoweit nicht in Ausübung ihrer hoheitlichen Befugnisse, sondern wie ein privater Unternehmer. Darauf, dass das Genehmigungs- und Abrechnungsverfahren als hoheitliche Maßnahme in Form von Verwaltungsakten erfolge, komme es nicht an, denn es sei nicht allein auf die Handlungsform abzustellen für die Frage, ob es sich um einen Hoheitsbetrieb i.S. des § 4 Abs. 5 S. 1 KStG handele. Die zusätzlich erforderliche Voraussetzung, dass das Tätigwerden in öffentlich-rechtlicher Handlungsform eine Notwendigkeit des hoheitlichen Tätigkeitsbereichs darstelle, sei nicht gegeben. Die Gestellung von Personal und Sachmitteln gehöre nicht zur hoheitlichen Aufgabe der Universität. Die Tatsache, dass die Nutzungsentgelte durch Verwaltungsakt abgerechnet würden, beruhe auf dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis der Hochschulangehörigen und betreffe ausschließlich dieses Dienstverhältnis.

Eine Nichtbesteuerung der Nutzungsentgelte würde zu Ungleichbehandlungen und zu Wettbewerbsverzerrungen führen gegenüber anderen Unternehmern, die entsprechende Leistungen anböten. Es gebe für die Gestellung von Personal und Sachmitteln einen wettbewerbsrelevanten Markt, auch für die medizinisch relevanten Bereiche. Lt. Verzeichnis der ... impfstellen gebe es sehr wohl eine Konkurrenz - unter anderem von niedergelassenen Ärzten in C. Ob und inwieweit bundes- oder weltweit einmalige Einzelleistungen erbracht würden, sei bisher nicht dargetan und auch nicht, worin bei der Klägerin konkret durch die Gestellung von Personal und Sachmitteln eine Sonderstellung vorliegen würde.

Bei dem vom Prüfer vorgenommenen 20%-igen Abschlag handele es sich um einen Sicherheitsabschlag auf die ermittelten Besteuerungsgrundlagen zur Abgeltung aller Unsicherheiten.

(...)

Hinsichtlich der Gestattung der Automatenaufstellung liege die Wettbewerbssituation darin, dass die Klägerin besonders attraktive Räumlichkeiten besitze. Sie wirke mit ihrer Preisgestaltung auf den in ihrer Umgebung liegenden Markt für Automatenaufsteller wettbewerbsverzerrend ein. Eine Nichtbesteuerung der Entgelte aus der Gestattung würde diesen Wettbewerbsvorteil noch verschärfen. Es handele sich zudem nicht um die Überlassung eines Rechts, sondern um die Einräumung einer Vielzahl von Einzelrechten, die nicht zwingend an einen einzelnen Vertragspartner erfolgen müsse. Es sei jederzeit die Gestattung einer Automatenaufstellung an einen nicht vergebenen Platz an einen anderen Unternehmer möglich. Mit der Vielzahl der Aktivitäten sei der steuerlich nicht relevante Bereich der Vermögensverwaltung überschritten. Die einzelnen Verträge hätten grundsätzlich eine lange Laufzeit. Die in den Streitjahren stark schwankenden und unterschiedlichen Einnahmen ließen darauf schließen, dass der Provisionsanteil an den Erlösen nicht von untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Die Vielzahl der Aktivitäten der Klägerin umfasse demnach die laufende Kontrolle der ordnungsgemäßen Aufstellung, Nachverhandlungen bei Veränderungen, Verhandlung und Anpassung der Neuverträge, Zurverfügungstellung von Strom, Wasser und Möglichkeit der Zwischenlagerung von Waren und die Überwa-

chung von Fälligkeiten und Zahlungseingängen. Diese Vielzahl der planerischen und organisatorischen Maßnahmen überschreite die Grenze der bloßen Vermögensverwaltung.

Über andere als im Prüfungsbericht dargestellte Vermietungen bestehe keine Kenntnis.

In der Sache hat am 12. April 2006 ein Erörterungstermin stattgefunden und ist am 11. Dezember 2008 mündlich verhandelt worden. Auf die Protokolle wird Bezug genommen.

► Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen USt-Bescheide 1993 und 1994 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin einen Betrieb gewerblicher Art betreibt und als Unternehmerin aus der Gestellung von Personal, Einrichtungen und Material, aus dem Vertrag mit der Stadt C vom 12.02.1985 sowie aus der Gestattung der Automatenaufstellung umsatzsteuerbare und -pflichtige Einnahmen erzielt.

Gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG).

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG -) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig (§ 2 Abs. 3 S. 1 UStG). Nur insoweit sind sie Unternehmer und unterhalten ein Unternehmen.

I.

Die Klägerin ist im Streitfall mit der Überlassung von Räumlichkeiten und Einrichtungen, Apparaten und Material sowie Personal an Hochschulbedienstete gegen ein pauschaliertes Nutzungsentgelt nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art i.S. des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG tätig geworden und handelte deshalb insoweit nicht als Unternehmerin.

1. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind grundsätzlich 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 (§ 4 Abs. 1 KStG). Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (§ 4 Abs. 3 KStG). Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs (§ 4 Abs. 4 KStG). Nicht dazu gehören Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe); für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- und Monopolrechte nicht aus (§ 4 Abs. 5 KStG).

2. Hingegen lautet die Bestimmung in Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-RL (nunmehr Artikel 13 der Richtlinie 2006/12/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - MwStSystRL -) wie folgt:

"Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten 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 für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH handelt es sich um eine Tätigkeit, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S. von Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-RL im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt, wenn die Tätigkeit im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolgt. Dies ist dann der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Dezember 2000 Rs. C-446/98 Fazenda Publica - in Slg. 2000, I-11435, UR 2001 S. 108, UVR 2001 S. 71). Die Abgrenzung erfolgt danach nicht tätigkeitsbezogen, sondern anhand der Form und Qualität der Rechtsvorschriften, auf deren Grundlage die Tätigkeiten ausgeübt werden.

b) Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL sieht eine Ausnahme von der Regelung der Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige für diejenigen Tätigkeiten oder Leistungen vor, die diese im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben oder erbringen, sofern eine solche Behandlung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Nach dem Wortlaut des Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL kommt es darauf an, ob die Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige „zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Es reicht aber entsprechend dem Zweck der Bestimmung, die Steuerneutralität zu gewährleisten - nach der Rechtsprechung des EuGH aus, wenn die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts - im Wettbewerb mit ihnen - auch von Privaten ausgeübt werden können und ihre Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige „zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“ (vgl. EuGH-Urteil vom 17. Oktober 1989 Rs. 231/87 und 129/88, Slg. 1989, 3233, Leitsatz 2 und Rdnr. 22, UR 1991 S. 77). Der EuGH hat hierzu in seinem Urteil vom 16. September 2008 (Rs. C-288/07 - Isle of Wight -, IStR 2008 S. 734) klargestellt, dass die Frage der Wettbewerbsverzerrung mit Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Danach ist die Bestimmung größerer Wettbewerbsverzerrungen nach der Art der Tätigkeit vorzunehmen. Der in der Richtlinie verwendete Begriff „führen würde“ ist nach Meinung des EuGH dahin auszulegen, dass er nicht nur den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb

erfasst, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist. Die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen müssen dabei nach Auffassung des EuGH mehr als unbedeutend sein.

3. Der 5. Senat des BFH legt § 2 Abs. 3 S. 1 UStG mit seiner Verweisung auf das KStG aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-RL - soweit dies möglich ist richtlinienkonform aus. Danach ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt (vgl. BFH-Urteile vom 09. Oktober 2002 -V R 64/99-, BFHE 200 S. 119, BStBl. II 2003 S. 375; vom 22. September 2005 -V R 28/03-, BFHE 211 S. 566, BStBl. II 2006 S. 280; vom 03. Juli 2008 -V R 40/04-, BFH/NV 2008 S. 1792).

Im Streitfall ist die Klägerin eine juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 3, § 2 Abs. 1 S. 1 HG NRW, § 58 Abs. 1 S. 1 HRG). Danach ist die Klägerin eine vom Land getragene, rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts, die gemäß § 2 Abs. 2 HG NRW die ihr obliegenden Aufgaben als Selbstverwaltungsangelegenheiten wahrnimmt.

Die in der HNTv geregelte Überlassung von Räumlichkeiten, Einrichtungen, Apparaten, Material und Hilfspersonal von Hochschulbediensteten gegen ein pauschaliertes Entgelt erfolgt aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung.

Gemäß § 72 Abs. 1 S. 2 des Beamtengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen - LBG - hat der Beamte, der bei der Ausübung von Nebentätigkeiten Einrichtungen, Personal oder Material des Dienstherrn in Anspruch nimmt, hierfür ein angemessenes Entgelt zu entrichten; das Entgelt kann auch nach einem Hundertsatz der für die Nebentätigkeit bezogenen Vergütung bemessen werden. Rechtsgrundlage für den Erlass der HNTv ist § 75 i.V.m. § 206 Abs. 3 LBG.

Gemäß § 75 S. 1 und S. 2 Nr. 6 LBG erlässt die Landesregierung durch Rechtsverordnung Vorschriften, unter welchen Voraussetzungen der Beamte zur Ausübung von Nebentätigkeiten Einrichtungen, Personal und Material des Dienstherrn in Anspruch nehmen darf und in welcher Höhe hierfür ein Entgelt an den Dienstherrn zu entrichten ist. Das Entgelt ist mindestens kostendeckend zu bemessen und soll den besonderen Vorteil berücksichtigen, der dem Beamten durch die Inanspruchnahme entsteht. Nach § 206 Abs. 3 LBG erlässt das Ministerium für Wissenschaft und Forschung für das wissenschaftliche und künstlerische Personal die Rechtsverordnung nach § 75 LBG.

Das Nutzungsentgelt nach beamtenrechtlichen Vorschriften ist Ausfluss des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses zwischen Dienstherrn und Bedienstetem und soll einen Ausgleich für die Vorteile schaffen, die dem Beamten dadurch wirtschaftlich zugute kommen, dass er die Hilfsmittel nicht auf eigenes Risiko anzuschaffen und zu unterhalten hat und nicht die Arbeitskraft des Personals vergüten muss. Aufgrund der Genehmigung, Personal, Material und Einrichtungen des Dienstherrn im Rahmen einer Nebentätigkeit in Anspruch zu nehmen, bleibt dem Beamten das betriebliche Risiko eines effizienten Einsatzes der bereits vorhandenen, kostenaufwendigen materiellen und personellen Ausstattung erspart (st. Rspr., z.B. Urteil des BVerwG vom 16. November 2002 C 36/99, BVerwGE 112 S. 170, ZBR 2001 S. 178).

Sinn und Zweck der in der HNTV geregelten Genehmigungs- und Anzeigepflichten ist es zudem, die Hochschule als öffentlich-rechtlichen Dienstherrn in die Lage zu versetzen, zu prüfen, ob durch die Nebentätigkeit dienstliche Interessen beeinträchtigt werden.

4. Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass - anders als der 1. Senat des BFH, der § 4 Abs. 5 S. 1 KStG tätigkeitsbezogen auslegt (vgl. zuletzt Urteil vom 29. Oktober 2008 –I R 51/07-, DStR 2008 S. 2470) - § 2 Abs. 3 S. 1 UStG und dessen Verweisung auf § 4 Abs. 5 S. 1 KStG richtlinienkonform im Sinne der EuGH-Rechtsprechung zu Artikel 4 Abs. 5 der 6. EG-RL dahingehend ausgelegt werden muss, dass an die Form und Qualität der Rechtsvorschriften anzuknüpfen ist, auf deren Grundlage die Tätigkeit ausgeübt wird. Diese sind im Streitfall - wie dargelegt - öffentlich-rechtlicher Natur.

a) Der Grundsatz, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, grundsätzlich nicht unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig wird und damit umsatzsteuerlich nicht Unternehmer ist, findet in Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL insofern ein Korrektiv, als die juristische Person des öffentlichen Rechts dann als Unternehmer zu behandeln ist, wenn andernfalls größere Wettbewerbsverzerrungen eintreten würden.

Das nationale USt-Recht sieht in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG ein solches Korrektiv jedoch nicht vor. Der erkennende Senat sieht im Streitfall auch keine Möglichkeit, § 2 Abs. 3 UStG insofern richtlinienkonform dahingehend auszulegen.

b) Der nationale Gesetzgeber hat die Vorschrift des Artikels 4 Abs. 5 der 6. EG-RL nicht hinreichend in nationales Recht umgesetzt.

Grundsätzlich ergibt sich die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts bereits aus der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung der Gerichte und der sonstigen Träger öffentlicher Gewalt in den Mitgliedstaaten, im Rahmen ihrer Zuständigkeiten alle zur Erreichung der durch die Richtlinie vorgeschriebenen Ziele erforderlichen Maßnahmen zu treffen (st. Rspr. des EuGH und des BFH, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 -V R 27/03-, BFHE 206 S. 471, BStBl. II 2004 S. 862). Ihre Grenze findet die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung allerdings in den allgemeinen Grundsätzen und Regeln der Auslegung. Insbesondere verbietet sich eine Auslegung, die den Wortlaut der betreffenden nationalen Umsatzsteuerregelung bei weitem überschreitet. Dies wäre aber der Fall, wenn man - ohne jegliche Anhaltspunkte im Gesetzestext - das in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehene Korrektiv im Falle von Wettbewerbsverzerrungen auf die nationale Regelung in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG im Wege der Auslegung „hineinlesen“ würde.

c) Es besteht im Streitfall auch kein Anwendungsvorrang von Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL (nunmehr Artikel 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) gegenüber der nationalen Regelung. Nach dem Wortlaut des Artikel 249 Abs. 3 EG ist eine Richtlinie des Rates nur für den Mitgliedstaat hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel. Danach kann eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für den Einzelnen begründen.

Soweit ein Mitgliedstaat eine EG-Richtlinie aber nicht oder unzutreffend umsetzt, wirken Richtlinienbestimmungen nach der Rechtsprechung des EuGH wie unmittelbar geltendes und damit vorrangig anwendbares Recht, wenn sie dem Mitgliedstaat keinen Umsetzungs-

spielraum belassen, weil sie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind und dem Einzelnen (Steuerpflichtigen) eine gegenüber dem einzelstaatlichen Recht günstigere Rechtsposition einräumen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 08. Juni 2006 Rs. C-430/04, Slg. 2006, I-4999, UR 2006 S. 459).

Die Klägerin hat sich im Streitfall gerade nicht auf die Richtlinienbestimmung des Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL (bzw. Artikel 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSystRL) berufen, sondern auf die für sie günstigere nationale Regelung, die das EG-Recht insoweit nicht in nationales Recht umgesetzt hat. Danach wird die Klägerin hinsichtlich der Überlassung von Räumlichkeiten und Einrichtungen, Apparaten und Material sowie Personal an Hochschulbedienstete gegen ein pauschaliertes Nutzungsentgelt nicht unternehmerisch tätig. Die Frage, ob durch die Nichtbesteuerung der Klägerin insoweit größere Wettbewerbsverzerrungen eintreten würde, kann aufgrund dessen offen bleiben und bedarf keiner abschließenden Klärung, weil es nach deutschem Recht auf diese Frage nicht ankommt.

II.

Auch hinsichtlich des im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung als Nebentätigkeitsentgelt des Instituts für ... erfassten Betrages in Höhe von jährlich ... DM (brutto) liegt kein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz der Klägerin vor. Es handelt sich hierbei nicht um ein Nebentätigkeitsentgelt nach der HNTV und auch nicht um ein Entgelt für eine Leistung der Klägerin. Ausweislich des Vertrages vom 12. Februar 1985 zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen und der Stadt C wird das Institut für ... der Stadt C der Klägerin zur Nutzung als Aus- und Weiterbildungsstätte zur Verfügung gestellt. Nach § 1 Abs. 2 des Vertrages verpflichtet sich die Stadt, das Institut für den vorgesehenen Zweck in Abstimmung mit der Klägerin zu betreiben.

Die Stadt trägt die sich aus dem Betrieb des Instituts gemäß § 1 ergebenden Kosten. Geräte und Verbrauchsmaterialien, welche ausschließlich der Ausbildung, Forschung und Lehre dienen, werden von der Klägerin bereitgestellt (§ 2 Abs. 1 des Vertrages). Erwirtschaftet das Institut eine Kostenüberdeckung, so beteiligt die Stadt das Land am Mehrertrag mit bis zu maximal ... DM jährlich (§ 2 Abs. 2 des Vertrages). Ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und der Stadt C lässt sich aus diesem Vertrag nicht herleiten, da Vertragspartner der Stadt das Land Nordrhein-Westfalen und nicht die Klägerin ist. Die gezahlten ... DM sind eine „Gewinnabführung“ aus der erzielten Kostenüberdeckung.

III.

Die Gestattung der Aufstellung von Automaten gegen Entgelt erfolgt ebenfalls nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art und unterliegt nicht der Umsatzbesteuerung. Zwar handelt es sich insoweit nicht um eine Tätigkeit, die der Klägerin im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt und die auch nicht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolgt. Jedoch ist der Rahmen der Vermögensverwaltung nicht überschritten.

1. Die nationale Regelung in § 2 Abs. 3 S. 1 UStG verweist für die Frage der Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts u.a. auf die Regelung in § 4 Abs. 1 KStG. § 4 Abs. 1 KStG wiederum ist weitestgehend deckungsgleich zu § 14 Abgabenordnung - AO - formuliert und letzterer schließt die Vermögensverwaltung ausdrücklich aus. Aus der Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG folgt im Umkehrschluss, dass grund-

sätzlich die Vermögensverwaltung nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt, vermögensverwaltende Tätigkeiten (mit Ausnahme der Betriebsverpachtung) mithin nicht unternehmerisch i.S. des § 2 Abs. 3 UStG sind. Vermögensverwaltende Tätigkeiten (mit Ausnahme der Betriebsverpachtung) sind mithin nach nationalem Recht nicht unternehmerisch i.S. des § 2 Abs. 3 UStG.

2. Die Gestattung der Aufstellung von Automaten gegen Entgelt stellt keine Grundstücksvermietung sondern die Einräumung des Rechts zum ausschließlichen Verkauf von Waren in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten dar (so EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 Rs. C- 275/01 - Sinclair Collis Ltd. - Slg. 2003, I-5965; vgl. auch BFH-Urteil vom 06. Oktober 1976 I R 115/75, BStBl. II 1977 S. 94 betreffend die Übertragung des Rechts zur Errichtung und Ausnutzung von Anschlagsäulen zur Wirtschaftswerbung gegen Entgelt). Zwar sind im Streitfall die Aufstellplätze der Automaten - anders als in dem vom EuGH entschiedenen Fall - genau vertraglich festgelegt.

Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL besteht nach Auffassung des EuGH jedoch darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. in diesem Sinne das Urteil vom 09. Oktober 2001 in der Rechtssache C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21). Zum anderen ist für die Frage, wie ein steuerbarer Umsatz einzuordnen ist, eine Gesamtbetrachtung aller Umstände anzustellen, unter denen der Umsatz erfolgt.

Aus den vorgelegten Verträgen ergibt sich, dass die Klägerin ihrem Vertragspartner nicht eine Fläche oder einen Standort passiv überlassen und ihm dabei das Recht zusichern wollte, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Anzahl der Geräte und der Standort waren in einer Aufstellung dem Vertrag als Anlage beigelegt. Jedoch war in den Verträgen, in denen der Standort genau bestimmt war, die Möglichkeit in § 2 der Verträge (z.B. über heiße Getränke oder Zwischenverpflegungen) eingeräumt, Veränderungen in der Anzahl der Geräte und der Standorte nach Genehmigung durch die Klägerin vorzunehmen. Im Gegensatz zu den Merkmalen der Vermietung ist danach der Standort der Automaten nur insoweit von Bedeutung, als er dem Automatenaufsteller möglichst hohe Verkaufszahlen verspricht. Unter Berücksichtigung dieses Kriteriums können die Automaten nach den Verträgen durchaus in bestimmtem Maß - nach vorheriger Genehmigung - räumlich umgestellt werden. Die Verträge geben dem Automatenaufsteller zudem nicht das Recht, den Zugang zum Standort der Automaten zu kontrollieren oder zu beschränken. Auch wenn der Automatenaufsteller über das ausschließliche Recht auf Zugang zu den Automaten zum Zweck der Wartung, des Nachfüllens von Waren und der Entnahme des darin befindlichen Bargelds verfügt, betrifft dieses Recht nur den Zugang zum Automaten als solchem, insbesondere zu seinem inneren Mechanismus, und nicht den Zugang zu dem Teil der Fläche der Räumlichkeiten, auf dem sich der Automat befindet.

3. Durch die Einräumung des Rechts zum Verkauf von Waren in den Räumlichkeiten der Klägerin ist nach dem Gesamtbild noch kein Betrieb gewerblicher Art i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG gegeben, sondern die Leistungen der Klägerin sind noch als vermögensverwaltende Tätigkeit zu qualifizieren. Die Gestattung der Automatenaufstellung erfolgt langfristig an einen einzigen Aufsteller und wechselt damit nicht ständig und schnell. Aufgrund dessen ist eine aufwendige Organisation nicht erforderlich. Die Klägerin stellt

lediglich Strom und Wasser zur Verfügung. Sie erbringt im Übrigen keine Sonderleistungen, durch die der Rahmen klassischer Vermögensverwaltung überschritten wird. Nach nationalem Recht wird sie mit diesen Umsätzen nicht unternehmerisch tätig.

Mit der Verweisung des § 2 Abs. 3 UStG auf das KStG und damit der Beschränkung auf Betriebe gewerblicher Art i.S. des § 4 KStG weicht das nationale Umsatzsteuerrecht bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die zwar keinen solchen Betrieb unterhalten, aber mit ihrer Tätigkeit die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Betätigung i.S. des Artikel 9 MwStSystRL erfüllen, von der Richtlinie ab.

Eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Regelung im Sinne der Richtlinienregelung kommt insoweit wegen des eindeutigen Wortlauts nicht in Betracht (so auch Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG § 2 Anm. 817).

Ein Anwendungsvorrang der Richtlinie zu Lasten der Klägerin kommt ebenfalls - wie unter I. 4. c) näher dargelegt - nicht in Betracht, da sich die Klägerin gerade auf die für sie günstigere nationale Regelung beruft.

IV.

Die Kostenentscheidung ergeht gemäß § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit gemäß §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.