

Beschluss vom 21. März 2018, XI B 113/17

Keine Anwendung des Art. 13 MwStSystRL auf eine beliebige GmbH, die von der öffentlichen Hand völlig unabhängig ist; entgeltliche Übernahme der Tierkörperbeseitigung durch eine GmbH als Umsatz

ECLI:DE:BFH:2018:B.210318.XIB113.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 13 Abs 1, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , FGO § 115 Abs 2 Nr 1, TierNebG § 3 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. November 2017, Az: 11 K 19/17

Leitsätze

1. NV: Es ist nicht klärungsbedürftig, dass eine juristische Person des Privatrechts nicht deshalb eine Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S. des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL ist, weil sie aufgrund eines Vertrags mit einer Gemeinde öffentliche Aufgaben wahrnimmt, ohne in die öffentliche Verwaltung eingegliedert zu sein .
2. NV: Ebenso ist bereits hinreichend geklärt, dass eine Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Gemeinde gegen Entgelt eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt, eine sonstige Leistung (Dienstleistung) erbringt .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. November 2017 11 K 19/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, ist nach mehreren Vorgängen Rechtsnachfolgerin der A. Die Klägerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin unterhielten in den Streitjahren (2005 bis 2009) einen Betrieb zur Beseitigung von Tierkörpern, Tierkörperteilen und tierischen Erzeugnissen.
- 2 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin stellte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) fest, dass die Klägerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin Zahlungen des Landkreises ... (Landkreis) für die ungedeckten Kosten der Tierkörperbeseitigung in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre nicht als Entgelt für eine steuerpflichtige Tierkörperbeseitigung angesehen hatte, sondern die Auffassung vertreten hatte, es handele sich bei diesen Zahlungen um einen sog. "echten Zuschuss".
- 3 Das FA vertrat dagegen in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Streitjahre vom 12. September 2011 die Auffassung, die Zahlungen seien Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung der Klägerin. Aufgrund eines Vertrags zwischen dem Landkreis, dem Landkreis X und einer Rechtsvorgängerin der Klägerin habe die Klägerin die Beseitigungspflicht von Tierkörpern von den beiden Landkreisen übernommen. Aufgrund dieses Vertrags habe durch Bescheid vom 1. September 1994 die zuständige Bezirksregierung einer Rechtsvorgängerin der Klägerin gemäß § 4 Abs. 2 des Tierkörperbeseitigungsgesetzes die Beseitigungspflicht in beiden Landkreisen übertragen. Diese Übertragung sei später nur für den Landkreis X widerrufen worden, nachdem dieser den Vertrag gekündigt hatte. Es liege daher eine Leistung gegen Entgelt an den Landkreis vor. Der Einspruch der Klägerin blieb insoweit erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2016).

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab und ließ die Revision nicht zu. Es entschied, die Klägerin sei bei der Tierkörperbeseitigung unternehmerisch tätig gewesen. Die Berufung der Klägerin auf Art. 13 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) führe zu keinem anderen Ergebnis. Zwischen der Klägerin und dem Landkreis habe in den Streitjahren ein Leistungsaustausch (Übernahme der Tierkörperbeseitigung gegen Entgelt) bestanden.
- 5 Mit ihrer Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts und wegen eines Verstoßes gegen § 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Verfahrensfehler zuzulassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet. Die von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfragen sind überwiegend nicht klärungsbedürftig und im Übrigen nicht klärbar. Der gerügte Verfahrensfehler liegt nicht vor.
- 7 1. Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. August 2017 XI B 57/17, BFH/NV 2018, 22, Rz 11; vom 2. Januar 2018 XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, Rz 15). Maßgeblich für die Klärungsbedürftigkeit einer Rechtsfrage ist der Zeitpunkt der Entscheidung über die Zulassung der Revision (BFH-Beschluss vom 17. März 2015 XI B 11/14, BFH/NV 2015, 851, Rz 9, m.w.N.).
- 8 2. Das Erfordernis einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) ist ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juli 2017 XI B 37/17, BFH/NV 2017, 1635, Rz 16). Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen (z.B. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2014 XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 35, m.w.N.). Auch dieser Zulassungsgrund setzt eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (BFH-Beschluss vom 24. Juli 2017 XI B 25/17, BFH/NV 2017, 1591, Rz 25).
- 9 3. Bei Anlegung dieser Maßstäbe hat die Rechtssache weder grundsätzliche Bedeutung noch ist die Revision zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.
- 10 a) Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob der Umstand, dass eine Leistung von einem privaten Unternehmer ausgeführt wird, dessen Qualifizierung als öffentliche Einrichtung (i.S. des Art. 13 MwStSystRL) ausschließt, ist durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) geklärt. Der EuGH hat entschieden, dass eine juristische Person des Privatrechts zwar unter weiteren Voraussetzungen eine Einrichtung des öffentlichen Rechts sein kann, aber eine Tätigkeit, die darin besteht, dass eine GmbH als juristische Person des Privatrechts aufgrund eines Vertrags zwischen ihr und einer Gemeinde bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt, nicht von der in dieser Bestimmung vorgesehenen Regel der Behandlung als nicht mehrwertsteuerpflichtig erfasst wird (vgl. EuGH-Urteile Saudacor vom 29. Oktober 2015 C-174/14, EU:C:2015:733, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2016, 24; Ntp. Nagyszénás vom 22. Februar 2018 C-182/17, EU:C:2018:91). Eine Person, die --wie möglicherweise die Klägerin-- der öffentlichen Gewalt vorbehaltene Handlungen vornimmt, dies aber in Unabhängigkeit tut, ohne in die Organisation der öffentlichen Verwaltung eingegliedert zu sein, ist nicht als Einrichtung des öffentlichen Rechts anzusehen, so dass ihr die Bestimmung des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG-- (jetzt: Art. 13 MwStSystRL) nicht zugutekommen kann (vgl. EuGH-Urteile Kommission/Niederlande vom 26. März 1987 C-235/85, EU:C:1987:161, Rz 21 und 22; Kommission/Vereinigtes Königreich vom 12. September 2000 C-359/97, EU:C:2000:426, BFH/NV 2001, Beilage 1, 25, Rz 55 bis 57; Ayuntamiento de Sevilla vom 25. Juli 1991 C-202/90, EU:C:1991:332, Umsatzsteuer-Rundschau 1993, 122, Rz 19 und 20; EuGH-Beschluss Mihal vom 21. Mai 2008 C-456/07, EU:C:2008:293).
- 11 b) Durch diese Entscheidungen ist auch geklärt, dass alleine die Übertragung einer Aufgabe (Beseitigungspflicht nach § 3 Abs. 3 des Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetzes) nicht eine Eingliederung in die öffentliche

Verwaltung bewirkt; denn die Eigenschaft als "Einrichtung des öffentlichen Rechts" kann nicht allein dadurch begründet werden, dass die in Rede stehende Tätigkeit in der Vornahme von der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen besteht (vgl. EuGH-Urteil Saudacor, EU:C:2015:733, MwStR 2016, 24, Rz 57). So liegt es im Streitfall; denn die Klägerin ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht in die Organisation der öffentlichen Verwaltung eingegliedert, sondern von ihr unabhängig. Dass die Klägerin gegenüber dem Landkreis nicht eigenständig ist, was nach der Rechtsprechung des EuGH ihre Unabhängigkeit als juristische Person des Privatrechts ausnahmsweise beseitigen könnte (vgl. dazu vgl. EuGH-Urteile Saudacor, EU:C:2015:733, MwStR 2016, 24, Rz 62 ff.; Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91, Rz 49 ff.), ist anhand der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ersichtlich.

- 12 c) Die dritte von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob der Beseitigungspflichtige "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig wird (vgl. dazu BFH-Urteile vom 2. September 2010 V R 23/09, BFH/NV 2011, 458, Rz 32 ff.; vom 21. September 2016 XI R 4/15, BFH/NV 2017, 397, Rz 22), ist deshalb im Streitfall nicht klärbar. Eine Berufung der Klägerin auf Art. 13 MwStSystRL, Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG scheidet schon deshalb aus, weil die Klägerin keine öffentliche Einrichtung ist.
- 13 d) Bezüglich der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfrage, ob der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer die Gleichbehandlung mit der Tätigkeit der originär beseitigungspflichtigen kommunalen Einrichtung gebietet, ist bereits nicht hinreichend dargelegt, ob auf dem relevanten Markt überhaupt Wettbewerb mit einer kommunalen Einrichtung besteht (vgl. dazu EuGH-Urteil National Roads Authority vom 19. Januar 2017 C-344/15, EU:C:2017:28, MwStR 2017, 158, Rz 43 ff.; BFH-Urteil vom 10. Februar 2016 XI R 26/13, BFHE 252, 538, BStBl II 2017, 857, Rz 55 f.). Dazu hätte im Streitfall schon deshalb Anlass bestanden, weil der Rechtsvorgängerin der Klägerin durch Bescheid vom 1. September 1994 die Beseitigungspflicht im Landkreis übertragen worden ist, so dass bereits die Existenz eines potentiellen Wettbewerbers im Landkreis nicht ersichtlich ist. Außerdem ist durch die Rechtsprechung des BFH geklärt, dass eine unzutreffende Nichtbesteuerung eines Konkurrenten mit der Konkurrentenklage geltend gemacht werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, MwStR 2017, 840, Rz 51, m.w.N.).
- 14 e) Soweit die Klägerin sich gegen die Annahme des FG wendet, es liege aufgrund des Vertrags ein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem Landkreis vor, und dazu auf Seite 15 ff. der Beschwerdebegründung mehrere Rechtsfragen formuliert, kann der Senat offen lassen, inwieweit sich diese Rechtsfragen auf nicht revisibles Landesrecht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 538, BStBl II 2017, 857, Rz 57) beziehen. Auch kann der Senat offen lassen, ob es sich dabei überhaupt um abstrakte, nicht lediglich auf den konkreten Streitfall bezogene Rechtsfragen handelt. Jedenfalls sind die maßgeblichen Grundsätze zur Abgrenzung von steuerbaren Leistungen gegen Entgelt und nicht steuerbaren Zuschüssen bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen (z.B. BFH-Urteile vom 22. April 2015 XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 18 ff.; vom 10. August 2016 XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 32 ff.) durch die Rechtsprechung bereits hinreichend geklärt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. Mai 2014 XI B 4/14, BFH/NV 2014, 1406; vom 12. April 2016 V B 3/15, BFH/NV 2016, 1184, Rz 8).
- 15 aa) Geklärt ist durch die Rechtsprechung des EuGH insbesondere, dass eine Tätigkeit wie die der Klägerin im Streitfall, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Entgelt bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt, eine Dienstleistung darstellt (vgl. zuletzt EuGH-Urteil Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91, Rz 35 ff., m.w.N.).
- 16 bb) Durch die Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass der Annahme eines Leistungsaustauschs nicht entgegen steht, dass die Übertragung der Tierkörperbeseitigung auf dem Bescheid eines Dritten beruht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 458, Rz 3, 21 ff.). Der Einwand, die Regelung im Vertrag habe letztlich nur deklaratorischen Charakter, rechtfertigt keine andere Beurteilung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 458, Rz 24).
- 17 cc) Außerdem ist der BFH an eine Vertragsauslegung gebunden, wenn sie --wie hier-- den Grundsätzen der Vertragsauslegung entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. Dezember 2009 V B 113/08, BFH/NV 2010, 939, Rz 23; in BFH/NV 2017, 1635, Rz 13). Einwendungen gegen die Auslegung eines Vertrags durch das FG im Einzelfall können die Revisionszulassung grundsätzlich nicht rechtfertigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. August 2001 XI B 87/00, BFH/NV 2002, 199, unter 2., Rz 4; vom 4. März 2016 IX B 146/15, BFH/NV 2016, 925, Rz 6).
- 18 dd) Die Revision ist auch nicht im Hinblick auf den Grundsatz der Effektivität des Rechtsschutzes (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 25. Juli 2005 1 BvR 2419/03, 1 BvR 2420/03, Wertpapier-

Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2005, 2014 zu § 543 Abs. 2 der Zivilprozessordnung) zuzulassen, obwohl das EuGH-Urteil Ntp. Nagyszénás (EU:C:2018:91, Rz 35 ff., m.w.N.) erst nach Ablauf der Begründungsfrist ergangen ist; denn der EuGH hat die Rechtsfrage genauso entschieden wie zuvor das FG und der BFH. Die Revision hätte insoweit keine Aussicht auf Erfolg.

19 4. Der gerügte Verfahrensfehler liegt nicht vor.

20 a) Bezüglich der Akten, deren Nichtberücksichtigung die Klägerin rügt, hat das FG auf Seite 7 des Urteils darauf hingewiesen, dass es die Akten zur Übertragung der Beseitigungspflicht auf die Klägerin beigezogen hat. Es ist diesbezüglich im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Januar 2007 X B 51/06, BFH/NV 2007, 718, unter 1.b, Rz 7). Hierfür spricht im vorliegenden Fall zusätzlich, dass das FG im Tatbestand ausgeführt hat, der Erlass des Bescheids sei "nach eingehender Prüfung" erfolgt. Auf den Antrag der Klägerin ist es auf Seite 9 des Urteils nochmals eingegangen und hat daraus den Schluss gezogen, mit dem Antrag habe die Rechtsvorgängerin der Klägerin die Beleihung freiwillig herbeigeführt und damit als Kehrseite Entbindung des Landkreises von der Beseitigungspflicht bewirkt.

21 b) Dem Vortrag der Klägerin ist deshalb auch nicht zu entnehmen, dass das FG eine nach den Akten klar feststehende Tatsache oder einen bestimmten Tatsachenvortrag erkennbar unberücksichtigt gelassen hat, obwohl dieser auf der Basis seiner materiell-rechtlichen Auffassung entscheidungserheblich sein kann (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Beschluss vom 9. April 2014 XI B 89/13, BFH/NV 2014, 1228, Rz 20; BFH-Urteil vom 25. April 2017 VIII R 52/13, BFHE 238, 53, BStBl II 2017, 949, Rz 47), sondern lediglich zu entnehmen, dass das FG den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht entsprechend den klägerischen Vorstellungen gewürdigt hat bzw. der Klägerin die Würdigung des FG fehlerhaft erscheint; insoweit könnte es sich um einen materiell-rechtlichen Fehler handeln, nicht indes um einen Verfahrensverstoß (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Februar 2016 XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 36, m.w.N.).

22 5. Der Beschluss ergeht nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne weitere Begründung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de