Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 23. Dezember 2015 [1]

Rechtssache C-520/14

Gemeente Borsele
gegen
Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG — Steuerpflichtiger — Wirtschaftliche Tätigkeit — Beförderung von Schülern im Auftrag einer Gemeinde — Finanzieller Beitrag der Eltern an die Gemeinde in Abhängigkeit von ihrem Einkommen“

I – **Einleitung**

1. Die niederländischen Gemeinden scheinen gut verwaltet zu werden. Jedenfalls machen sich zumindest einige ihrer Verwaltungen auffällig oft Gedanken, wie sie zum Wohle ihrer Bürger Steuern sparen können. Da dies nicht immer ohne Konflikte mit der niederländischen Steuerverwaltung abläuft, wurde der Gerichtshof schon einige Male mit Vorabentscheidungsersuchen befasst, welche die Auslegung des Mehrwertsteuerrechts der Union betrafen [2].

2. Im vorliegenden Fall geht es nun um die Frage, ob die Gemeinde Borsele aufgrund der Organisation des Transports von Schülern zu ihren Schulen eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit ausübt. Dies entspräche dem Wunsch der Gemeinde. Sie möchte nämlich durch das damit verbundene Recht auf Vorsteuerabzug große Teile der Mehrwertsteuer sparen, die sie für die Leistungen von Verkehrsunternehmen gezahlt hat, die mit der Durchführung des Schultransports betraut waren.

3. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist deshalb die Frage zu klären, ob die Gemeinde Borsele insoweit eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ ausgeübt hat. Mit der Definition dieses Begriffs hat sich der Gerichtshof zwar insbesondere im Hinblick auf staatliche oder staatsnahe Tätigkeiten bereits einige Male beschäftigt [3]. Die in der Rechtsprechung insoweit aufgestellten Beurteilungsmaßstäbe bedürfen jedoch weiterer Präzisierung.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Siehe im Hinblick auf den Vorsteuerabzug die Urteile Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, EU:C:2004:263) zur Vermietung von Sportplätzen, Gemeente ’s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) zur Errichtung eines Bürogebäudes und die noch anhängige Rechtssache Gemeente Woerden (C-267/15) ebenfalls zur Errichtung eines Gebäudes; siehe zudem die Urteile Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) zur Steuerbefreiung der Lieferung von Baugrundstücken und Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) zur Besteuerung der Zuordnung eines Sportplatzes.

3 — Siehe hierzu die Urteile Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Kommission/Niederlande (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria u.a. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G u.a. (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671) und Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Rechtlicher Rahmen**

4. Die Erhebung der Mehrwertsteuer in der Union wird durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [4] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) geregelt. Die bis zum 31. Dezember 2006 anzuwendende Sechste Richtlinie [5] ist für den Ausgangsrechtsstreit zwar nicht unmittelbar relevant. Aufgrund der weitgehend übereinstimmenden Vorschriften [6] ist aber im vorliegenden Fall auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Sechsten Richtlinie zu beachten.

5. Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt".

6. Die Person des „Steuerpflichtigen" definiert Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (zuvor Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie) wie folgt:„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeiten' gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

7. Für die staatliche Tätigkeit enthält Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (zuvor Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 bis 3 der Sechsten Richtlinie) eine Sonderregelung:„(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang der Tätigkeiten nicht unbedeutend ist."

8. Jener Anhang I der Mehrwertsteuerrichtlinie, auf den Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 verweist, enthält in Nr. 5 die Tätigkeit „Personenbeförderung".

III – **Ausgangsrechtsstreit**

9. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Umsatzsteuerschuld der niederländischen Gemeinde Borsele (im Folgenden: Gemeinde) für den Dezember 2008 sowie die Leistungen, die der Gemeinde aus dem niederländischen Mehrwertsteuer-Kompensationsfonds für das Jahr 2008 zustehen.

4 — ABl. L 347, S. 1.

5 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

6 — Vgl. den 3. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie.

10. Die Gemeinde organisierte im Schuljahr 2008/2009 den Transport von bestimmten Schülern, die im Gemeindegebiet wohnten, zu ihren Schulen. Hierfür beauftragte sie verschiedene Verkehrsunternehmen, die der Gemeinde die Durchführung der Transporte einschließlich Umsatzsteuer in Rechnung stellten. Der Gemeinde entstanden hierfür Kosten in Höhe von 458 231 Euro.

11. Von den Eltern der Schüler, die den Schultransport bei der Gemeinde beantragen mussten, erhob die Gemeinde Beiträge. Deren Höhe bestimmte sich bei Entfernungen zwischen 6 und 20 Kilometern nach den Kosten, die im öffentlichen Verkehr für eine Entfernung von 6 Kilometern entstanden wären; bei Entfernungen von mehr als 20 Kilometern wurde darüber hinaus das Einkommen der Eltern berücksichtigt. Im Ergebnis zahlte nur ein Drittel der Eltern Beiträge. Im Jahr 2008 betrug die Gesamtsumme dieser Beiträge 13 958 Euro.

12. Die Gemeinde ist der Auffassung, dass ihre Tätigkeit im Rahmen des Schultransports der Umsatzsteuer unterliegt. Deshalb habe sie einerseits auf die von den Eltern eingenommenen Beiträge von 13 958 Euro Umsatzsteuer zu zahlen, andererseits stehe ihr ein Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich des Umsatzsteueranteils der 458 231 Euro zu, die ihr von den Verkehrsunternehmen für die Durchführung des Transports in Rechnung gestellt wurden. Im Ergebnis erhielte die Gemeinde somit eine Steuererstattung. Die niederländische Steuerverwaltung ist jedoch der Ansicht, dass die Organisation des Schultransports durch die Gemeinde nicht der Umsatzsteuer unterliegt, weil sie keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle.

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

13. Der mittlerweile mit dem Rechtsstreit befasste Hoge Raad der Nederlanden hält das Mehrwertsteuerrecht der Union für streitentscheidend und hat dem Gerichtshof deshalb gemäß Art. 267 AEUV am 18. November 2014 die folgenden Fragen vorgelegt:

Sind die Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass eine Gemeinde im Zusammenhang mit dem Schülerverkehr nach einer Regelung wie der im vorliegenden Urteil umschriebenen insofern als Steuerpflichtige im Sinne dieser Richtlinie anzusehen ist? Ist bei der Beantwortung dieser Frage die Regelung insgesamt zu berücksichtigen, oder hat diese Prüfung für jede Beförderungsleistung gesondert zu erfolgen? Sofern Letzteres der Fall ist: Muss in diesem Fall danach unterschieden werden, ob es sich um eine Beförderung von Schülern über eine Entfernung zwischen 6 und 20 Kilometern bzw. über eine Entfernung von mehr als 20 Kilometern handelt?

14. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben das Königreich der Niederlande, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Europäische Kommission schriftliche Stellungnahmen eingereicht. An der mündlichen Verhandlung vom 26. November 2015 hat darüber hinaus auch die Gemeinde teilgenommen.

V – **Rechtliche Würdigung**

15. Mit seinen Fragen will das vorlegende Gericht wissen, in welchem Umfang die Gemeinde im vorliegenden Fall mit der beschriebenen Organisation des Schultransports als Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehandelt hat und damit der Mehrwertsteuer unterliegt.

16. Dies hängt gemäß Unterabs. 1 der Vorschrift von zweierlei ab. Erstens müsste die Gemeinde eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ ausgeübt und dies, zweitens, „selbstständig“ getan haben. Im vorliegenden Verfahren wird nur die erste dieser beiden Voraussetzungen in Frage gestellt, nämlich ob die Gemeinde mit der Organisation des Schultransports eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat.

17. Eine Legaldefinition der wirtschaftlichen Tätigkeit enthält der Unterabs. 2 des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach gelten als wirtschaftliche Tätigkeit – soweit im vorliegenden Fall relevant[7] – „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe“.

18. Diese Definition mutet für den vorliegenden Fall zunächst recht eng an. Allein nach dem Wortlaut erscheint es zweifelhaft, ob eine Gemeinde zu einer der aufgezählten Kategorien von Unternehmern und Berufen gezählt werden kann. Der Gerichtshof legt den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit aber in ständiger Rechtsprechung weit aus[8], und diese Auslegung findet gerade für den vorliegenden Fall eine zusätzliche Bestätigung durch die Sonderregelung für staatliche Tätigkeiten, die Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält.

19. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt nämlich, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts – zu denen explizit auch die Gemeinden zählen – nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig sind. Die Regelung setzt damit voraus, dass auch der Staat und seine verschiedenen Einrichtungen des öffentlichen Rechts wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausüben und damit der Mehrwertsteuer unterliegen können. Für den vorliegenden Fall einer staatlichen Personenbeförderung folgt dies sogar unmittelbar aus Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 in Verbindung mit Anhang I Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts – selbst wenn sie gemäß Unterabs. 1 der Vorschrift im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig sind – als Steuerpflichtige, soweit sie Personenbeförderungen durchführen, deren Umfang nicht unbedeutend ist.

20. Aus der zuletzt genannten Bestimmung kann allerdings nicht abgeleitet werden, dass die Tätigkeit der Personenbeförderung eine Einrichtung des öffentlichen Rechts immer zu einem Steuerpflichtigen macht. Denn der Gerichtshof hat wiederholt betont, dass die Anwendung der Sonderregelung für staatliche Tätigkeiten in Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie voraussetzt, dass der Staat im Einzelfall überhaupt eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt[9]. Nur dann also, wenn eine öffentliche Einrichtung Personenbeförderungen betreibt, die auch eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 darstellen, handelt die Einrichtung gemäß Anhang I Nr. 5 und Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst dann als Steuerpflichtiger, wenn die Personenbeförderung im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgt.

21. Da die letztgenannte Regelung andernfalls gegenstandslos wäre, ist aus ihr für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand jedenfalls zu schließen, dass die staatliche Personenbeförderung eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen *kann*. Wann dies aber im Einzelfall anzunehmen ist, muss im Folgenden geklärt werden.

A – *Vorbemerkungen zum Sinn der Besteuerung staatlicher Tätigkeit*

22. Die vorliegende Rechtssache gibt Anlass, sich grundsätzliche Gedanken darüber zu machen, unter welchen Umständen gerade staatliche Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen und damit der Mehrwertsteuer unterliegen kann.

7 — Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnt besonders die „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen“ als wirtschaftliche Tätigkeit, unter die sich die vorliegende Organisation des Schultransports aber keinesfalls subsumieren lässt.

8 — Vgl. u. a. Urteile Kommission/Niederlande (235/85, EU:C:1987:161, Rn. 8), Kommission/Griechenland (C-260/98, EU:C:2000:429, Rn. 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, Rn. 47), Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 34 und 37) und Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 31).

9 — Vgl. Urteile T-Mobile Austria u.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, Rn. 48), Hutchison 3G u.a. (C-369/04, EU:C:2007:382, Rn. 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 15), Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 53) und Kommission/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, Rn. 99).

23. Wie Generalanwalt Jacobs in anderem Zusammenhang schon einmal festgestellt hat, ist der Sinn der Mehrwertbesteuerung staatlicher Leistungen zunächst nicht einleuchtend. Sind verschiedene staatliche Stellen Begünstigter und Belasteter der Mehrwertsteuer, handelt es sich im Ergebnis nur um eine umständliche Art des innerstaatlichen Finanzausgleichs [10]. So ist es auch im vorliegenden Fall. Der Vorteil oder Nachteil, den die Gemeinde aus der Besteuerung ihrer Tätigkeit zieht, ist zugleich Nachteil bzw. Vorteil für das Steueraufkommen, das die niederländische Steuerverwaltung vereinnahmt. Für die Finanzen des niederländischen Staates insgesamt ist es folglich bedeutungslos, ob die Tätigkeit der Gemeinde im vorliegenden Fall der Mehrwertsteuer unterliegt oder nicht.

24. Wie sich aber im Umkehrschluss aus der Sonderregelung des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, hat sich der Unionsgesetzgeber entschieden, grundsätzlich auch die staatliche Tätigkeit der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, sofern sie gleichzeitig eine wirtschaftliche im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt. Hierfür bestehen zwei gute Gründe.

25. Erstens dient die Besteuerung der staatlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen durch die Mehrwertsteuer. Erbringen nämlich staatliche Stellen Leistungen, die in Konkurrenz zu Leistungen privater Wirtschaftsteilnehmer stehen, so verfügten die staatlichen Stellen über einen erheblichen Wettbewerbsvorteil, würde man ihre Tätigkeit nicht ebenfalls der Mehrwertsteuer unterwerfen. Dieser Grund für die Besteuerung staatlicher Tätigkeit findet darüber hinaus auch in der Sonderregelung des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie Berücksichtigung. Unterabs. 1 dieser Vorschrift nimmt zwar die wirtschaftliche Tätigkeit des Staates im Rahmen der öffentlichen Gewalt von der Mehrwertsteuer aus, beschneidet diese Ausnahme sogleich aber durch die Unterabs. 2 und 3 wieder, sofern Wettbewerbsverzerrungen auf dem jeweiligen Markt zu befürchten sind.

26. Zweitens ist die wirtschaftliche Tätigkeit des Staates auch deshalb zu besteuern, um das Steuerobjekt der Mehrwertsteuer möglichst lückenlos zu erfassen. Die geltende Mehrwertsteuer soll nach ihrem 5. Erwägungsgrund „so allgemein wie möglich“ erhoben werden. Besteuert wird aufgrund des Erhebungssystems im Ergebnis grundsätzlich nur der Endverbrauch [11], und nach der Rechtsprechung soll auch nur der Endverbraucher mit der Steuer belastet werden [12]. Erbringt der Staat nun Leistungen, die zu einem solchen Endverbrauch von Gütern führen, würde im Ergebnis derjenige Endverbrauch, der durch den Staat befriedigt wird, zumindest teilweise nicht besteuert, falls die staatliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht auch der Mehrwertsteuer unterliegen könnte. Dies ist auch im Hinblick auf die Eigenmittel der Union bedeutsam, die sich zu einem Teil aus der Mehrwertsteuer speisen [13].

27. Dass sich die Mehrwertbesteuerung staatlicher Tätigkeit nicht von selbst versteht, sondern besonderer Begründung bedarf, zeigt sich deutlich in der Rechtsprechung des Gerichtshofs. Dort unterliegt die Prüfung, ob im Einzelfall eine staatliche oder staatsnahe Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, im Vergleich zur Tätigkeit

10 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, Nr. 12).

11 — Vgl. Art. 1 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

12 — Urteile Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 25) sowie Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34); vgl. auch Urteil Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung) zur Rolle des Steuerpflichtigen als bloßer „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates“ sowie Urteil Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung) zu den wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer.

13 — Vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des Beschlusses 2007/436/EG, Euratom des Rates vom 7. Juni 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 163, S. 17).

eines Privaten offensichtlich strengeren Maßstäben [14]. Dies ist berechtigt. Denn im Rahmen der jeweiligen Prüfung sollten die beiden besonderen Gründe, die ich für die Besteuerungsbedürftigkeit staatlicher Tätigkeit soeben dargelegt habe, stets mit erwogen werden, um sicherzustellen, dass die „Selbstbesteuerung" des Staates im Einzelfall auch einen Sinn ergibt.

B – *Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit*

28. Vor diesem Hintergrund ist nun zu klären, ob im vorliegenden Fall die Organisation des Schultransports durch eine Gemeinde eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt.

29. Vorab ist noch auf den Einwand der Kommission einzugehen, dem zufolge die Gemeinde nur dann überhaupt im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit agiert haben könne, wenn sie den Eltern der Schüler für die Organisation des Schultransports Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hätte. Dies sei den Angaben des vorlegenden Gerichts nicht zu entnehmen.

30. Diese Beurteilung der Kommission beruht jedoch auf einem Missverständnis. Ob eine Person im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gehandelt hat, ist unabhängig von dem Umstand zu beurteilen, ob sie dabei Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat oder nicht. Vielmehr ist umgekehrt gegebenenfalls zu prüfen, ob sie dies zu Recht getan oder unterlassen hat. Dies hängt eben u. a. davon ab, ob ihre Tätigkeit als eine wirtschaftliche im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzuordnen ist. Andernfalls könnte sich jeder Steuerpflichtige allein dadurch seinen Steuerpflichten entziehen, dass er seinen Kunden keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellte.

1. Erbringung von Dienstleistungen

31. Das Königreich der Niederlande stellt das Vorhandensein einer wirtschaftlichen Tätigkeit im vorliegenden Fall zunächst dadurch in Frage, dass nach seiner Auffassung die Gemeinde schon gar keine Dienstleistungen im Sinne des Steuertatbestands des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht habe.

32. Zwar ist dem Königreich der Niederlande insoweit zuzustimmen, als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht festzustellen ist, wenn mit einer Tätigkeit keiner der verschiedenen Steuertatbestände des Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt wird. In dieser Weise sind auch die wiederholten Bezugnahmen des Gerichtshofs auf die Steuertatbestände des Art. 2 im Rahmen der Auslegung des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verstehen [15].

33. In der Tat kommt im vorliegenden Fall auch nur der Steuertatbestand des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Betracht, dem zufolge entgeltliche Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen. Aufgrund dessen ist es für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde unabdingbar, dass sie im Rahmen der Organisation des Schultransports Dienstleistungen im Sinne der hierfür geltenden Definitionen der Art. 24 und 25 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht hat.

14 — Vgl. Urteile T-Mobile Austria u.a. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G u.a. (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) und Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 53); vgl. auch Urteile Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) und Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) im Hinblick auf die Besteuerung staatlich geförderter Leistungen.

15 — Siehe z. B. Urteil Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34. Soweit das Königreich der Niederlande allerdings die Existenz solcher Dienstleistungen deswegen in Abrede stellt, weil die Gemeinde mit der Organisation des Schultransports lediglich eine gesetzliche Pflicht erfülle, reicht der Hinweis auf Art. 25 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, dem zufolge eine der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung auch „kraft Gesetzes“ erbracht werden kann. Der Gerichtshof hat deshalb bereits festgestellt, dass es für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit unerheblich ist, wenn eine Tätigkeit aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt ist [16].

35. Darüber hinaus hat das Königreich der Niederlande jedoch vorgetragen, dass die Leistungsbeziehungen im vorliegenden Fall anders beschaffen seien als vom vorlegenden Gericht beschrieben. Wie aus Art. 4 des niederländischen Gesetzes über den Unterricht in der Primarstufe und den entsprechenden Durchführungsbestimmungen der Gemeinde folge, erbringe diese keine Dienstleistungen an die Eltern der Schüler. Denn weder hätten die Eltern gegenüber der Gemeinde einen Anspruch auf den Transport ihrer Kinder, noch zahlten sie dafür etwas an die Gemeinde. Vielmehr könnten die Eltern von der Gemeinde nur eine Beteiligung an den Kosten verlangen, die den Eltern selbst für den Transport der Schüler entstehen.

36. Da der Gerichtshof jedoch im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens weder befugt ist, den in der Vorlageentscheidung mitgeteilten Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits [17] noch die Richtigkeit der Auslegung des nationalen Rechts durch das vorlegende Gericht zu überprüfen [18], muss für die Beantwortung der Vorlagefragen von den Leistungsbeziehungen ausgegangen werden, wie sie das vorlegende Gericht mitgeteilt hat. Danach hat die Gemeinde selbst bei verschiedenen Verkehrsunternehmen Beförderungsleistungen in Auftrag gegeben und bezahlt. Diese Beförderungsleistungen stellte die Gemeinde den Eltern der Schüler auf deren Antrag zur Verfügung. Dafür hatte die Gemeinde dann gegebenenfalls Anspruch auf einen Beitrag der Eltern.

37. Auf der Grundlage dieser Angaben des vorlegenden Gerichts hat die Gemeinde mit der Organisation des Schultransports folglich Dienstleistungen im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht. Insoweit steht der wirtschaftliche Charakter ihrer Tätigkeit also nicht in Frage.

2. Erzielung von Einnahmen

38. Nach der Rechtsprechung ist eine Tätigkeit aber nur dann als wirtschaftliche einzuordnen, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird [19].

39. Teilweise drückte der Gerichtshof diese Voraussetzung auch in der Weise aus, dass die Tätigkeit nachhaltig und „gegen ein Entgelt“ ausgeübt werden müsse [20]. Auch dann bezog sich der Gerichtshof allerdings ausdrücklich auf die Regelung des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der zufolge die Nutzung eines Gegenstands eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, wenn sie „zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ erfolgt. Diese Anforderung soll nämlich nicht nur für die Nutzung eines Gegenstands, sondern für sämtliche Tätigkeiten gelten [21].

16 — Urteile Kommission/Niederlande (235/85, EU:C:1987:161, Rn. 10) und Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 40).

17 — Vgl. nur Urteil Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 53).

18 — Siehe nur Urteil Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, Rn. 13 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 — Vgl. Urteil Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 18).

20 — Urteile Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 18) und Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 37); vgl. bereits Urteil Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) zu Art. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. L 71, S. 1303).

21 — Vgl. Urteil Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 18); vgl. auch Urteil Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 37), das in dieser Hinsicht auf das vorgenannte Urteil Bezug nimmt.

40. Im vorliegenden Fall steht die Nachhaltigkeit der Tätigkeit der Gemeinde nicht in Frage, wohl aber, ob sie den Schultransport im Sinne der Rechtsprechung zur Einnahmeerzielung bzw. gegen Entgelt organisiert hat.

41. Das Königreich der Niederlande und die Kommission sehen die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde jedenfalls daran scheitern, dass sie den Schultransport nicht gegen Entgelt organisiert habe. Denn die Beiträge, welche die Eltern der Schüler an die Gemeinde zahlten, hätten keinen Zusammenhang mit den Kosten der Erbringung der Dienstleistung. Hierfür berufen sie sich auf ein Urteil zu einem Rechtsstreit zwischen der Kommission und Finnland, in dem der Gerichtshof einer staatlichen Tätigkeit den wirtschaftlichen Charakter abgesprochen habe, weil für sie im Hinblick auf den tatsächlichen Wert der Dienstleistungen nur eine Teilvergütung verlangt wurde, deren Höhe von den Einkünften und dem Vermögen ihres Empfängers abhing [22].

42. Das Vereinigte Königreich will hingegen in jenem Urteil einen Widerspruch zum Urteil Hotel Scandic Gåsabäck erkennen, in dem der Gerichtshof explizit festgehalten hat, dass auch eine Vergütung unterhalb des Selbstkostenpreises zur Annahme eines Umsatzes gegen Entgelt führen kann [23].

a) Der Zusammenhang zwischen Entgelt und Einnahmeerzielung

43. Diese unterschiedlichen Auffassungen zeigen, dass die genannten Urteile des Gerichtshofs zunächst einer differenzierten Betrachtung bedürfen, damit sie nicht missverstanden werden.

44. Es ist nämlich zu unterscheiden zwischen der Einnahmeerzielung, die Art. 9 Abs. 1 erfordert, und der Entgeltlichkeit einer einzelnen Dienstleistung oder Lieferung eines Gegenstands, wie sie Voraussetzung für ihre Steuerbarkeit nach Art. 2 ist und aus der sich zugleich die Bemessungsgrundlage der Steuer nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt.

45. Was die Feststellung der Entgeltlichkeit einer Dienstleistung gemäß dem Steuertatbestand des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, so hat der Gerichtshof in der Tat im Urteil Hotel Scandic Gåsabäck unmissverständlich klargestellt, dass eine Dienstleistung oder die Lieferung eines Gegenstands auch dann im Sinne des Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie „gegen Entgelt“ erfolgt, wenn ein Preis unterhalb des Selbstkostenpreises verlangt wird [24]. Es gibt auch keinen Grund, Verkäufe unterhalb des Selbstkostenpreises, die unter bestimmten Umständen im Wirtschaftsleben notwendig und rational sind, nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Ebenso wenig kann eine Preisgestaltung zur Befreiung von der Mehrwertsteuer führen, die sich in irgendeiner Form am Einkommen oder Vermögen eines Kunden orientiert, wie dies z. B. bei Rabatten für Studenten oder Rentner im Wirtschaftsgeschehen vorkommt.

46. Gleiches gilt unzweifelhaft für die Bestimmung des Entgelts im Rahmen der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer. Nach ständiger Rechtsprechung stellt die nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie entscheidende „Gegenleistung“ einen „subjektiven Wert“, nämlich den tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar [25]. Der Gerichtshof bringt damit zum Ausdruck, dass sich die Steuer stets nach der Gegenleistung im Einzelfall bemisst, nicht aber nach dem „objektiven“ Wert der Dienstleistung oder des gelieferten

22 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 47 bis 51).

23 — Vgl. Urteil Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 22).

24 — Vgl. Urteil Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 22 bis 24).

25 — Siehe nur Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, Rn. 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 21) sowie Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 33).

Gegenstands. Dies ergibt sich *e contrario* auch deutlich aus der Regelung des Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die in bestimmten Fällen den Mitgliedstaaten erlaubt, statt der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung den objektiven Marktwert der Leistung [26] als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

47. Im Hinblick auf die Feststellung hingegen, ob eine Tätigkeit als wirtschaftlich im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzuordnen ist, gelten andere Maßstäbe.

48. Zwar schien der Gerichtshof im erwähnten Urteil Kommission/Finnland im Hinblick auf Art. 9 Abs. 1 die Voraussetzung, ob der Staat seine Tätigkeit gegen ein Entgelt und damit zur Einnahmeerzielung ausübte, in der Weise zu prüfen, dass er auf die Steuertatbestände des jetzigen Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie zurückgriff [27]. Wie sich aber im Wortlaut der französischen Sprachfassung zeigt, in der das Urteil beraten wurde, geht der Gerichtshof keineswegs von einer Identität des Entgeltbegriffs in den beiden Bestimmungen aus [28]. Der Gerichtshof spricht bei der Definition einer wirtschaftlichen Tätigkeit vielmehr nur deshalb zum Teil vom „Entgelt“ der Tätigkeit, weil Voraussetzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit wie gesehen die Einnahmeerzielung ist. Einnahmen können aber nicht erzielt werden, wenn eine Tätigkeit ausschließlich unentgeltlich erfolgt [29].

49. Es ist aber eben nicht das exakt Gleiche gemeint, wenn der Gerichtshof im Rahmen des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Urteil Kommission/Finnland von „Entgelt“ spricht, wie wenn er im Urteil Hotel Scandic Gåsabäck den Begriff „Entgelt“ im Sinne des Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auslegt. Auch wenn oft dieselben Ergebnisse zu erwarten sind, ist eine strikte Trennung zu beachten zwischen der Bestimmung des Entgelts für die Zwecke des Art. 2 auf der einen Seite und der im Rahmen des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu untersuchenden Einnahmeerzielung auf der anderen Seite. Auf diese Weise erledigen sich dann auch die vermeintlichen Widersprüche innerhalb der Rechtsprechung des Gerichtshofs [30].

50. Zusammengefasst lässt sich sagen, dass zwar einerseits immer dann, wenn für eine Tätigkeit *kein* Entgelt im Sinne der Steuertatbestände des Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt wird, auch keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, da mit der Tätigkeit keine Einnahmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erzielt werden. Andererseits ist aber nach der Rechtsprechung der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Tätigkeit ein Entgelt im Sinne der Steuertatbestände verlangt, nicht hinreichend für die im Rahmen des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erforderliche Feststellung, dass seine Tätigkeit auch zur Erzielung von Einnahmen erfolgt, und damit für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit [31].

b) Einnahmeerzielung im vorliegenden Fall

51. In dieser Weise ist im vorliegenden Fall nun zu prüfen, ob die Gemeinde die Organisation des Schultransports zur Erzielung von Einnahmen betrieb.

26 — Dies ist der sog. Normalwert, der in Art. 72 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert wird.

27 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland, (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 42 bis 51); vgl. ebenso bereits Urteil Kommission/Frankreich (C-276/97, EU:C:2000:424, Rn. 32 bis 36).

28 — Vgl. die französische Fassung des Urteils Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 37), die im Zusammenhang mit der Bestimmung einer wirtschaftlichen Tätigkeit von „effectuée contre une rémunération“ spricht, was nicht mit der Wendung „à titre onéreux“ übereinstimmt, die Art. 2 Abs. 1 Buchst. a bis c der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält; vgl. ebenso Urteil Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 18).

29 — Vgl. in diesem Sinne bereits Urteil Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, Rn. 12).

30 — Vgl. oben, Nrn. 41 und 42.

31 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 21) und Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 38).

– Entgelt im Sinne des Steuertatbestands

52. Dies kann zunächst nicht deshalb verneint werden, weil sie für ihre Tätigkeit gar kein Entgelt im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt hätte. Denn das Gegenteil ist der Fall.

53. Eine Leistung gegen Entgelt im Sinne der Steuertatbestände des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie setzt nach ständiger Rechtsprechung nämlich nur voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht [32]. Hierfür bedarf es lediglich eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, in dessen Rahmen die Leistungen ausgetauscht werden [33], sowie der gegenseitigen Bedingung von Leistung und Gegenleistung [34].

54. Soweit ein Drittel der Eltern Beiträge für den Schultransport zu entrichten hat, werden diese Anforderungen offensichtlich erfüllt. Wie sich zudem aus dem bereits genannten Urteil Hotel Scandic Gåsabäck ergibt, steht der Annahme eines Entgelts in diesen Fällen nicht entgegen, wenn die Gemeinde Gegenleistungen unterhalb ihres Selbstkostenpreises verlangt hat [35]. Damit betreibt die Gemeinde die Organisation des Schultransports nicht ausschließlich unentgeltlich.

– Einnahmeerzielung im engeren Sinne

55. Wie dargelegt reicht das Vorliegen eines Entgelts im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie aber nicht aus, um für eine Tätigkeit festzustellen, dass sie im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Erzielung von Einnahmen erfolgt.

56. Eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erscheint vorliegend insbesondere deshalb zweifelhaft, weil der Gerichtshof im Urteil Kommission/Finnland eine wirtschaftliche Tätigkeit staatlicher Stellen im Bereich der Rechtshilfeleistungen mit der Begründung verneint hat, dass für die Tätigkeit nur eine Teilvergütung verlangt wurde, die vom Einkommen und Vermögen der Empfänger der Dienstleistungen abhängig war. Denn ähnlich erscheint die Situation im vorliegenden Fall.

57. Allerdings stellte der Gerichtshof in jenem Urteil vorrangig darauf ab, dass die erlangte Vergütung stets nur einen Teil des gesetzlich allgemein festgelegten Honorars für Rechtshilfeleistungen ausmachte [36]. Im vorliegenden Fall scheint jedoch kein gesetzlich festgelegter allgemeiner Beförderungspreis zu existieren.

58. Mitentscheidend schien für den Gerichtshof jedoch darüber hinaus zu sein, dass die Höhe der Vergütung vom Einkommen und dem Vermögen des Empfängers der Rechtshilfeleistungen abhängig war [37]. Im vorliegenden Fall besteht eine solche Abhängigkeit zumindest teilweise im Hinblick auf das Einkommen der Eltern.

32 — Siehe nur Urteil Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 — Vgl. u.a. Urteile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, Rn. 47) und Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 29).

34 — Vgl. u.a. Urteile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 bis 20) und Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, Rn. 12 bis 17); siehe ebenso die Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl in der Rechtssache Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, Nr. 32).

35 — Vgl. Urteil Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 22 bis 24).

36 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 47).

37 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 48).

59. Außerdem sah der Gerichtshof in jenem Urteil den fehlenden wirtschaftlichen Charakter der Tätigkeit dadurch bestätigt, dass die Einnahmen nur einen Bruchteil der für die Rechtshilfeleistungen entstandenen Kosten abdeckten [38]. Genau so ist es im vorliegenden Fall. Die Gemeinde erhält von den Eltern insgesamt nur eine Teilvergütung in Höhe von rund 3 % der Kosten, die ihr für die Bereitstellung des Schultransports entstehen.

60. Obwohl damit einige Parallelen der beiden Fälle unverkennbar sind, lässt sich gleichwohl im vorliegenden Fall auf Anhieb nicht von der Hand weisen, dass die Tätigkeit der Gemeinde – zumindest auch – der Einnahmeerzielung dient. Denn insbesondere darf die Einnahmeerzielung nicht mit der Absicht verwechselt werden, Gewinn zu erzielen, die nach der Rechtsprechung gerade keine Voraussetzung für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt [39].

61. Was der Gerichtshof im Urteil Kommission/Finnland zwar nicht explizit aussprach, seiner Entscheidung aber letztlich zugrunde lag, ist jedoch das Fehlen einer besonderen impliziten Voraussetzung einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie: der Marktteilnahme.

– Marktteilnahme

62. Der Gerichtshof hat nämlich bereits im Urteil SPÖ Landesorganisation Kärnten eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie verneint, weil diese Gliederung einer politischen Partei mit ihrer Tätigkeit nicht an einem Markt teilnahm [40]. Ebenso hat er in weiteren Entscheidungen im Ergebnis das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit staatlicher Stellen verneint, weil eine solche Marktteilnahme nicht festzustellen war [41].

63. Dieses Erfordernis der Marktteilnahme wird dadurch bestätigt und ergänzt, dass der Gerichtshof zur Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mitunter prüft, ob eine Tätigkeit in gleicher Weise ausgeübt wird wie gewöhnlicherweise eine entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit. Insbesondere ein Vergleich mit der gewöhnlichen Tätigkeit der in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Berufsgruppen wird insoweit verlangt [42].

64. Eine derartige typische Marktteilnahme der Gemeinde ist im vorliegenden Fall jedoch nicht zu erkennen. Die Gemeinde bietet mit ihrer Tätigkeit keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt für Beförderungsleistungen an. Sie tritt vielmehr selbst als Endverbraucher der Leistungen von Verkehrsunternehmen in Erscheinung, deren Beförderungsleistungen sie den Eltern von Schülern nur im Rahmen der Daseinsvorsorge zur Verfügung stellt, auch wenn sie dabei teilweise einen Finanzierungsbeitrag erhebt.

65. Dies wird insbesondere durch den Umstand belegt, dass die Gemeinde nur einen kleinen Prozentsatz der Kosten ihrer Eingangsleistungen durch die Erhebung von Beiträgen auf ihre Ausgangsleistungen wieder hereinholt. Ein solches Verhalten ist untypisch für einen Marktteilnehmer.

38 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 50).

39 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 25); dies ergibt sich auch eindeutig aus den Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. l und m sowie Art. 133 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, die sich speziell an Einrichtungen ohne Gewinnstreben richten.

40 — Urteil SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, Rn. 21 und 24).

41 — Urteile T-Mobile Austria u.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, Rn. 42) und Hutchison 3G u.a. (C-369/04, EU:C:2007:382, Rn. 36); vgl. in diesem Sinne auch Urteil Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 19).

42 — Vgl. Urteile Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, Rn. 28), Słaby u.a. (C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, Rn. 39 bis 41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, Rn. 21) und Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, Rn. 24).

66. Insoweit hat auch der Gerichtshof bereits früh deutlich gemacht, dass ein gewisser Zusammenhang besteht zwischen der *Höhe* eines Entgelts und dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit [43]. Eben diesen Zusammenhang hat der Gerichtshof dann auch im Urteil Kommission/Finnland bestätigt [44]. Denn eine Tätigkeit, die innerhalb des normalen Mehrwertsteuersystems aufgrund der Struktur von Einzelkosten und Preisen nur zu Steuererstattungen führen kann, führt nicht zu einer Besteuerung des namensgebenden Mehrwerts, weil ein solcher strukturell gar nicht produziert werden kann.

67. Eine Besteuerung der gemeindlichen Organisation des Schultransports ist im vorliegenden Fall auch aus keinem der beiden Gründe erforderlich, die zuvor für die Erfassung staatlicher Tätigkeit durch die Mehrwertsteuer genannt wurden [45].

68. Erstens sind – obwohl dies letztlich als Tatsachenfrage allein vom vorlegenden Gericht festzustellen ist – Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der Nichterhebung von Mehrwertsteuer nicht zu erkennen. Soweit Eltern die Dienste von privaten Verkehrsunternehmen für den Schultransport aufgrund der gemeindlichen Beförderungsleistungen nicht in Anspruch nehmen, beruht dies nicht auf einer fehlenden Mehrwertbesteuerung, sondern darauf, dass die Gemeinde von den Eltern Beiträge erhebt, die von vornherein unter den Marktpreisen vergleichbarer Beförderungsleistungen zu liegen scheinen, sofern sie überhaupt Beiträge verlangt. Durch eine Besteuerung dieser Tätigkeit würde im Gegenteil die Wettbewerbssituation Privater weiter verschlechtert, weil die Gemeinde aufgrund eines strukturell dauerhaft entstehenden Vorsteuerüberschusses die Beiträge der Eltern noch weiter senken könnte.

69. Zweitens lässt sich das Steuerobjekt der Mehrwertsteuer in Form der Besteuerung des Endverbrauchs im vorliegenden Fall nur dann hinreichend erfassen, wenn die Tätigkeit der Gemeinde *nicht* besteuert wird. Würde man nämlich die Organisation des Schultransports durch die Gemeinde, für deren Durchführung sie sich externer Verkehrsunternehmen bedient, der Mehrwertsteuer unterwerfen, so würde aufgrund des Vorsteuerabzugs im Ergebnis nur Steuer auf der Bemessungsgrundlage der von den Eltern zu zahlenden Beiträge erhoben. Diese betragen aber nur einen kleinen Bruchteil des Marktpreises dieser Beförderungsleistungen, da die Beiträge insgesamt nur 3 % der Kosten ausmachen, die für die externe Durchführung der Beförderung entstehen. Im Ergebnis würde der Endverbrauch dieser Beförderungsleistungen im Wesentlichen von der Mehrwertsteuer befreit. Um dies zu verhindern und die Beförderungsleistungen zu ihrem Marktpreis der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, muss die endgültige Besteuerung bereits auf der Ebene der Eingangsleistungen der Gemeinde erfolgen. Dies setzt voraus, dass die Organisation des Schultransports durch die Gemeinde *keine* wirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

– Gesamt- oder Einzelfallbetrachtung

70. Das Vereinigte Königreich hat allerdings vorgeschlagen, dass im Wege einer Einzelfallbetrachtung jedenfalls diejenigen Beförderungen der Gemeinde als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen seien, bei denen sie zumindest annähernd einen Marktpreis von den Eltern erhält.

71. Zwar ist das Erfordernis der Marktteilnahme einer staatlichen Tätigkeit grundsätzlich für die Tätigkeit insgesamt festzustellen und bedarf keiner Betrachtung jedes einzelnen Umsatzes. Jedoch kann der für die Besteuerung staatlicher Tätigkeit bestehende Grund der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen im Einzelfall dazu zwingen, eine Tätigkeit in einen wirtschaftlichen und in einen nichtwirtschaftlichen Teil aufzuspalten.

43 — Vgl. Urteil Kommission/Frankreich (50/87, EU:C:1988:429, Rn. 21).

44 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 50).

45 — Siehe oben, Nrn. 25 und 26.

72. Deshalb wird das vorlegende Gericht noch zu prüfen haben, inwieweit gerade die Nichterhebung von Mehrwertsteuer im vorliegenden Fall bei einzelnen Beförderungsleistungen zu einer Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Anbietern von Beförderungsleistungen führen kann. Dabei sind stets auch die Auswirkungen des Vorsteuerabzugs mit zu berücksichtigen.

73. Einer Differenzierung zwischen einem wirtschaftlichen und einem nichtwirtschaftlichen Teil der Tätigkeit der Gemeinde bedarf es jedoch nicht, wenn im vorliegenden Fall eine nur unbedeutende Anzahl von Einzelfällen festzustellen sein sollte, in denen durch die Nichtbesteuerung des gemeindlichen Schultransports der Wettbewerb verzerrt würde. Dies entspricht nämlich den Wertungen, die sich aus der Sonderregelung für staatliche Tätigkeit in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben [46].

– Zwischenergebnis

74. Im Ergebnis ist jedoch zunächst – vorbehaltlich der Prüfung der Wettbewerbssituation durch das vorlegende Gericht – festzustellen, dass die Organisation des Schultransports durch die Gemeinde nicht zur Erzielung von Einnahmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dient.

C – *Ergebnis*

75. Die Gemeinde übt daher im vorliegenden Fall – wiederum vorbehaltlich der Prüfung der Wettbewerbssituation durch das vorlegende Gericht – durch die Organisation des Schultransports keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus. Sie ist im Rahmen dieser Tätigkeit folglich nicht als Steuerpflichtige im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen.

VI – **Entscheidungsvorschlag**

76. Deshalb schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Hoge Raad der Nederlanden wie folgt zu antworten:

Eine Gemeinde, die wie im Fall des Ausgangsrechtsstreits einen Schülertransport durch die Inanspruchnahme externer Verkehrsunternehmen organisiert und von den Eltern der Schüler Beiträge nur in Höhe von 3 % der Kosten der Durchführung der Beförderung erhält, handelt nicht als Steuerpflichtige im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG. Sofern das vorlegende Gericht jedoch bei einer nicht nur unbedeutenden Anzahl einzelner Beförderungsleistungen Wettbewerbsverzerrungen feststellen sollte, handelt die Gemeinde insoweit als Steuerpflichtige.

46 — Siehe zu diesen Wertungen insbesondere das Urteil Isle of Wight Council u.a. (C-288/07, EU:C:2008:505).