

# Urteil vom 16. December 2010, V R 16/10

## Leistungsaustausch bei Zuschuss zum Ausbau von Schienenkreuzungen

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 10, EBKrG § 1, EBKrG § 3, EBKrG § 13, EWGRL 388/77 Art 2, EWGRL 388/77 Art 11

vorgehend FG Köln, 22. February 2010, Az: 1 K 4190/08

## Leitsätze

1. NV: Das von einem Bundesland nach § 13 Abs. 1 EKrG zu zahlende "Staatsdrittel" ist kein Entgelt für eine an das Land erbrachte Leistung .
2. NV: Das Staatsdrittel ist auch kein Entgelt eines Dritten i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für eine an den Straßenbaulastträger erbrachte Leistung .

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Schienennetzwerk im Nahverkehr. Sie erneuerte in Zusammenarbeit mit verschiedenen Trägern der Straßenbaulast mehrere Bahnübergänge an Straßen, die Schienenwege kreuzen, um die Bahnübergänge an erhöhte Streckengeschwindigkeiten anzupassen. Für die Durchführung dieser Kreuzungsmaßnahmen schloss die Klägerin mit den jeweiligen Straßenbaulastträgern Vereinbarungen, denen eine "Mustervereinbarung über eine Maßnahme an einem Bahnübergang" zugrunde lag.
- 2 Entsprechend diesen Vereinbarungen führte die Klägerin die jeweiligen Maßnahmen durch. Die Klägerin war für die Ausschreibung, Vergabe und Vertragsabwicklung mit den die Baumaßnahmen ausführenden Unternehmen zuständig. Die kreuzungsbedingten Kosten wurden nach § 13 Abs. 1 des Gesetzes über Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen --Eisenbahnkreuzungsgesetz-- (EKrG) zu je einem Drittel von der Klägerin (erstes Kostendrittel), vom Straßenbaulastträger (zweites Kostendrittel) und vom Land (drittes Kostendrittel oder Staatsdrittel) getragen. Die Vereinbarungen wurden jeweils vom zuständigen Landesverkehrsministerium genehmigt.
- 3 Das Land zahlte an die Klägerin insgesamt 370.890 DM (Streitjahr 2001) und 289.200 € (Streitjahr 2002). Die Klägerin erfasste in ihren Umsatzsteuererklärungen für die beiden Streitjahre zunächst sowohl das von den Trägern der Straßenbaulast erstattete zweite Kostendrittel als auch das vom Land übernommene Staatsdrittel als Entgelt für umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen.
- 4 Am 29. Juli 2003 reichte die Klägerin eine geänderte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 sowie am 16. Oktober 2003 die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2002 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein. Sie machte geltend, dass es sich bei dem Staatsdrittel um einen nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss handele, so dass die Zahlungen des Landes kein Entgelt für eine steuerbare Leistung seien.
- 5 Das FA stimmte den Umsatzsteuerjahreserklärungen, in denen die Klägerin weiterhin den Vorsteuerabzug aus den Baumaßnahmen ungekürzt in Anspruch nahm, zunächst zu. Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA demgegenüber die Auffassung, dass die vom Land gewährte Kostenerstattung nicht als sog. echter Zuschuss, sondern als umsatzsteuerbares Entgelt für sonstige Leistungen anzusehen sei und erließ am 7. September 2007 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für beide Streitjahre.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage teilweise statt. Die Zahlung des Landes an die Klägerin im Zusammenhang mit den Kreuzungsmaßnahmen aufgrund der Kostenbeteiligung nach § 13 Abs. 1 Satz 2 EKrG unterliege als Entgelt für sonstige Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) zur Hälfte der Umsatzsteuer der Klägerin gegenüber den Trägern der Straßenbaulast.

- 7** Im Streitfall bestehe auf einer (ersten) Ebene für die "Beteiligten" eine Verpflichtung, eine Kreuzungsmaßnahme i.S. der §§ 2, 3 EKrG durchzuführen. Nach § 1 Abs. 6 EKrG seien Beteiligte an einer Kreuzung das Unternehmen, das die Baulast des Schienenwegs an kreuzenden Eisenbahnen trägt, und der Baulasträger der kreuzenden Straße. Unabhängig hiervon sei auf einer (zweiten) Ebene zu klären, wer die Kosten der Kreuzungsmaßnahme zu tragen habe. Grundsätzlich hätten die Beteiligten i.S. des § 1 Abs. 6 EKrG die Kosten der Kreuzungsmaßnahme zu übernehmen. Abweichend hiervon ergebe sich aus § 13 Abs. 1 Satz 1 EKrG, dass die Beteiligten nach § 1 Abs. 6 EKrG nur jeweils ein Drittel der Kosten zu tragen hätten. Das "letzte Drittel" habe entweder der Bund oder das Land zu übernehmen.
- 8** Die Kostentragungspflicht des Bundes oder des Landes nach § 13 Abs. 1 Satz 2 EKrG lasse die Stellung der Beteiligten (Schienennetzbetreiber und Straßenbaulasträger) als zur Baumaßnahme Verpflichtete unberührt. Allein durch eine Kostenbeteiligung würden Bund oder Land nicht zu Beteiligten i.S. des § 1 Abs. 6 EKrG und daher auch nicht zu Verpflichteten, die für Kreuzungsmaßnahmen nach §§ 2, 3 EKrG verantwortlich seien. Die Beteiligung von Bund oder Land beschränke sich auf die Übernahme eines Kostenanteils, der beiden Beteiligten im Sinne des EKrG wirtschaftlich jeweils zur Hälfte zugutkomme. Schienennetzbetreiber und Straßenbaulasträger seien auf der (ersten) Pflichtenebene in gleichem Umfang, d.h. jeweils zur Hälfte zur Durchführung der Baumaßnahme nach §§ 2, 3 EKrG verpflichtet. Hieraus ergebe sich die weitere Verpflichtung, die bei Erfüllung dieser Pflicht anfallenden Kosten zu tragen. Durch die Beteiligung des Bundes oder Landes auf der (zweiten) Kostenebene im Umfang des Staatsdrittels vermindere sich die wirtschaftliche Belastung um dieses Staatsdrittel. Wirtschaftlich würden den beiden Beteiligten --im Wege des verkürzten Zahlungsweges direkt vom Land an die Klägerin-- Kosten der Baumaßnahme erstattet, so dass sie nur jeweils ein Drittel der Gesamtkosten zu tragen hätten. Dies entspreche Sinn und Zweck der Regelung, die zur Durchführung der Baumaßnahme Verpflichteten und damit die Beteiligten gleichermaßen bei der Kostentragung zu unterstützen. Daher bestehe ein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und den jeweiligen Trägern der Straßenbaulast insoweit, als die Klägerin die Maßnahme durchführe und damit zur Hälfte die Pflicht des Straßenbaulasträgers als des anderen Beteiligten erfülle. Führe die Klägerin die Kreuzungsmaßnahme aufgrund vertraglicher Verpflichtung alleine durch, erfülle sie damit auch die zweite Hälfte der Verpflichtung nach dem EKrG. Die Klägerin erbringe insoweit sonstige Leistungen, da sie für die Straßenbaulasträger tätig werde und sie diese von deren Pflichten nach dem EKrG befreie. Das Entgelt hierfür entspreche der Hälfte der Gesamtbaukosten. Dieser Leistungsaustausch beziehe sich nicht nur auf ein Drittel der Gesamtkosten, sondern auf die Hälfte der Gesamtkosten. In Höhe eines Sechstels erfolge keine direkte Entgeltzahlung von den Straßenbaulasträgern an die Klägerin, sondern vom Land an die Klägerin. Dieser Zahlungsweg lasse den Leistungsaustausch, der nur zwischen der Klägerin und den Straßenbaulasträgern bestehe, und das Entgelt unberührt.
- 9** Eine vollständige Umsatzsteuerbarkeit des Kostenanteils des Landes ergebe sich nicht daraus, dass die Klägerin für das Land eine Leistung erbracht habe. Die Klägerin habe das Land --anders als die Straßenbaulasträger-- nicht von einer sich aus dem EKrG ergebenden Pflicht befreit. Auch wenn die Kreuzungsmaßnahme dazu diene, die Verkehrssicherheit der Schienen- bzw. Kreuzungsanlagen zu erhalten, und damit im öffentlichen Interesse durchgeführt werde, begründe dies keinen Leistungsaustausch mit der Gebietskörperschaft, die die Einhaltung der Verkehrssicherungspflichten zu gewährleisten habe. Im unmittelbaren Verhältnis der Klägerin zum Land habe die Kostenbeteiligung nur den Charakter eines Zuschusses, um ein im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten anzuregen, zu ermöglichen oder zu erleichtern.
- 10** Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, die es auf die Verletzung materiellen Rechts stützt. § 1 Abs. 6 EKrG besage nichts zur Kostentragung. Seien Bund oder Land selbst Straßenbauträger, hätten sie zwei Drittel der Kosten zu tragen. Das EKrG begründe eine eigene Leistungspflicht für Bund oder Land, die die Klägerin gegen Entgelt übernommen habe. Die Klägerin habe die Bauleistungen zu "einem ideellen Drittel für sich selbst und nur zu zwei Dritteln für fremde Leistungsempfänger erbracht". Zwischen der Klägerin und dem Land habe ein Rechtsverhältnis bestanden, das sich daraus ergebe, dass das zuständige Landesministerium die zwischen der Klägerin und den jeweiligen Trägern der Straßenbaulast abgeschlossenen Vereinbarungen genehmigt habe. Danach sei die Klägerin verpflichtet gewesen, Baumaßnahmen im eigenen Namen durchzuführen. Für diese Leistung habe sie auch das Staatsdrittel erhalten. Der dem Land als Verbraucher zugewendete Vorteil habe in der Entlastung des Landes von seiner durch § 13 Abs. 1 EKrG auferlegten Kostenpflicht für Verkehrssicherungsmaßnahmen im Kreuzungsbereich von Straße und Schiene bestanden. Eine Zweckbindung der Gelder ergebe sich aus §§ 5, 13 EKrG wie auch aus den Genehmigungsbescheiden.
- 11** Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

**12** Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

**13** Der für einen Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang liege nicht vor. Es bestehe keine Leistungspflicht des Landes, von der die Klägerin das Land befreit habe. Das Land sei auch nicht Partei eines Rechtsverhältnisses zur Klägerin. Die Klägerin habe das Land auch nicht von einer Kostenpflicht befreit.

## Entscheidungsgründe

**14** II. Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat, ist zumindest die Hälfte des Staatsdrittels nicht als Leistungsentgelt anzusehen.

**15** 1. Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 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 dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1., und vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des BFH).

**16** 2. Im Streitfall ist das Staatsdrittel kein Entgelt für eine steuerbare Leistung.

**17** a) Wie das FG zu Recht entschieden hat, kann ein aus § 1 Abs. 6 EKrG abgeleiteter Leistungsaustausch nur zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Träger der Straßenbaulast bestehen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) besteht ein Gemeinschaftsverhältnis zwischen den an Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen beteiligten Baulastträgern. Kreuzungsbeteiligte sind das Unternehmen, welches die Baulast des Schienenweges der kreuzenden Eisenbahn trägt, und der Träger der Baulast der kreuzenden Straße. Für diese Beteiligten besteht nach § 3 EKrG eine gemeinsame Kreuzungsbaulast, aus der sich eine gemeinschaftliche Pflicht zur Beseitigung von kreuzungsbedingten Gefährdungen ergibt (BVerwG-Urteil vom 12. Juni 2002 9 C 6/01, BVerwGE 116, 312, unter A.2.). Nicht beteiligt an diesem Gemeinschaftsverhältnis sind somit Bund und Land, die nur Kostenträger nach § 13 EKrG sind. Aus einer bloßen Kostentragungspflicht ergibt sich entgegen der Auffassung des FA nicht, dass an den Kostentragungsverpflichteten eine Leistung erbracht wird. Denn die Klägerin hat gegenüber dem Land keine dem Land obliegende Aufgabe übernommen oder durchgeführt.

**18** b) Das Staatsdrittel ist auch nicht Entgelt eines Dritten nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für eine durch die Klägerin gegenüber dem jeweiligen Straßenbaulastträger erbrachte Leistung.

**19** aa) § 13 Abs. 1 des Gesetzes über Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen (Eisenbahnkreuzungsgesetz) vom 14. August 1963 (BGBl I 1963, 681) --EkrG 1963-- hatte folgenden Wortlaut: "Wird an einem Bahnübergang eine Maßnahme nach § 3 durchgeführt, so tragen die Beteiligten die Kosten zu je einem Drittel. Das letzte Drittel der Kosten trägt bei Kreuzungen mit Bundesfernstraßen der Bund, bei Kreuzungen mit Landstraßen I. Ordnung das Land, bei Kreuzungen mit sonstigen Straßen Bund und Land je zur Hälfte."

**20** Nach dem mit Gesetzeskraft ergangenen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 15. Juli 1969 2 BvF 1/64 (BVerfGE 26, 338) war § 13 Abs. 1 Satz 2 EKrG 1963 insoweit nichtig, als diese Vorschrift dem Land Kosten hinsichtlich Kreuzungen auferlegte, an denen ein Schienenweg der Bundesbahn beteiligt war (BVerfG in BVerfGE 26, 338, unter II.).

**21** Aufgrund dieser Nichtigkeitserklärung wurde mit Wirkung ab 16. April 1971 die bisherige Regelung durch folgende Neuregelung des § 13 Abs. 1 EKrG (BGBl I 1971, 337) ersetzt: "Wird an einem Bahnübergang eine Maßnahme nach § 3 durchgeführt, so tragen die Beteiligten je ein Drittel der Kosten. Das letzte Drittel der Kosten trägt bei Kreuzungen mit einem Schienenweg der Deutschen Bundesbahn der Bund, in allen sonstigen Fällen das Land."

Nach der amtlichen Gesetzesbegründung knüpft die Neuregelung zur Herstellung einer verfassungsgemäßen Rechtslage hinsichtlich des dritten Kostendrittels an den Charakter der kreuzenden Eisenbahn an (vgl. BTDrucks VI/1140 S. 5).

- 22** bb) Unter Berücksichtigung des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 26, 338 kann das Staatsdrittel nicht als Entgelt eines Dritten beurteilt werden.
- 23** (1) Das BVerfG hat in seinem Beschluss ausgeführt, dass § 13 Abs. 1 Satz 2 EKrG 1963 im Gegensatz zu Satz 1 dieser Vorschrift nicht an die Baulastträgerschaft anknüpft, sondern vielmehr eine primäre Kostenlast des Bundes und des Landes begründet, die unabhängig davon besteht, ob sie Baulastträger eines der beteiligten Verkehrswege sind. Zweck des § 13 Abs. 1 Satz 2 EKrG 1963 sei es gewesen, die Durchführung von Kreuzungsmaßnahmen nicht an der Finanzschwäche einzelner Baulastträger scheitern zu lassen und diese daher von vornherein nur mit je einem Drittel der Kosten zu belasten. Diese Regelung führe nicht zu einer "Kostenentlastung", da davon nur dann die Rede sein könne, wenn zuvor feststünde, dass "eigentlich" die Baulastträger die gesamten Kosten aufzubringen hätten, was aber nicht der Fall sei, da sie nach § 13 Abs. 1 Satz 1 EKrG von vornherein nur mit je einem Drittel der Kosten belastet seien und für den Gesetzgeber keine Verpflichtung bestehe, die gesamten Kosten den Baulastträgern aufzuerlegen, sondern er auch den Staat mit einem Teil der Kosten belasten könne und daher kein "Zuschuss (an den Baulastträger der Eisenbahn oder den der Straße oder an beide)" vorliege.
- 24** (2) Entgegen der Auffassung des FA ist das Staatsdrittel unter Berücksichtigung des Beschlusses des BVerfG, der im Hinblick auf die mit § 13 EKrG verfolgten Regelungsziele auch für § 13 EKrG in seiner im Streitjahr geltenden Fassung zu beachten ist, kein Entgelt eines Dritten nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für eine durch die Klägerin gegenüber dem jeweiligen Straßenbaulastträger erbrachte Leistung. Denn die Zahlungen des Landes erfolgten nach der Rechtsprechung des BVerfG aufgrund einer bereits kraft Gesetzes bestehenden Kostentragungspflicht, die bereits eine Kostenentstehung bei den beiden Kreuzungsbeteiligten verhinderte.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)