

Urteil vom 29. August 2024, V R 41/21

Betriebsfortführung zugunsten eines Dritten kein Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung

ECLI:DE:BFH:2024:U.290824.VR41.21.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 19, EGRL 112/2006 Art 29, UStG § 3 Nr 9, UStG VZ 2014

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. März 2020, Az: 1 K 1575/18

Leitsätze

§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG beschränkt sich auf Leistungen, die zwischen dem Übertragenden und dem Übertragungsempfänger erbracht werden. Die Nichtsteuerbarkeit erfasst daher keine Umsätze, die an Dritte ausgeführt werden. Für solche kommt die Anwendung des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG lediglich dann in Betracht, wenn insoweit eine (weitere) Geschäftsveräußerung vorliegt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 09.03.2020 - 1 K 1575/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Gebietskörperschaft, war zunächst --zusammen mit einem Landkreis und einer Stadt-- Mitglied in einem Zweckverband, der den Bau und den Betrieb eines Schwimmbades zum Gegenstand hatte. Nachdem der Landkreis und die Stadt ihre Mitgliedschaft in dem Zweckverband gekündigt hatten, beschloss die Verbandsversammlung im Jahr 2013, den Zweckverband aufzulösen. Im Rahmen des zwischen der Klägerin, dem Landkreis und der Stadt am 26.02.2014 geschlossenen "öffentlichen-rechtlichen Vertrag[s] betreffend die Liquidation des Zweckverbands" sollte die bisher vom Zweckverband wahrgenommene Aufgabe, der Betrieb des Schwimmbades, auf die Klägerin übergehen. Hierfür übertrug der Zweckverband sämtliche zum Betrieb des Schwimmbades gehörenden Vermögensgegenstände an die Klägerin (§ 3 des Vertrags), die hierfür einen Preis von 1 € zahlen sollte (§ 8 des Vertrags). Die Klägerin übernahm sämtliche beim Betrieb des Schwimmbades entstandenen Verbindlichkeiten (§ 4 des Vertrags) und verpflichtete sich, den Betrieb des Schwimmbades wenigstens bis zum 30.06.2023 aufrechtzuerhalten (§ 10 des Vertrags). Der Landkreis und die Stadt verpflichteten sich, "für die Aufrechterhaltung des Betriebs" des Schwimmbades ... € (Landkreis) sowie ... € (Stadt) an die Klägerin zu zahlen. Dies entsprach "der bisherigen jährlichen Umlagezahlung für einen Zeitraum von zehn Jahren" (§ 11 des Vertrags). Sollte die Klägerin "den Betrieb des Bades vor Ablauf des 30.06.2023 (Bindungsfrist) gleich aus welchem Grund einstellen", war sie verpflichtet, "die gezahlte Abfindungssumme anteilig" zurückzuerstatten. Der "Rückforderungsanspruch" verminderte sich dabei "um jeweils 1/10 für jedes Jahr der Betriebsfortführung" (§ 12 des Vertrags).
- 2 In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr (2014) für ihr als "Betrieb gewerblicher Art" bezeichnetes Unternehmen errechnete die Klägerin einen Vorsteuerüberhang; Umsätze aus der Übernahme des Schwimmbades waren in der Erklärung nicht enthalten.

- 3 Demgegenüber vertrat der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die von dem Landkreis und der Stadt geleisteten Zahlungen einen der Umsatzsteuer zu unterwerfenden Leistungsaustausch darstellten, da die Klägerin das Entgelt nur aufgrund des Weiterbetriebs des Schwimmbades erhalten habe und der Vorteil für die Zahlenden darin bestehe, die Verpflichtung aus der Mitgliedschaft in dem Zweckverband abgegeben zu haben und die eigenen Interessen durch die Klägerin erfüllt zu sehen, und erließ einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid.
- 4 Während des hiergegen gerichteten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens ging das FA davon aus, dass die Zahlungen des Landkreises und der Stadt dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterlägen, da sie unmittelbar mit der Leistung in Form der Aufrechterhaltung des Betriebs des Schwimmbades einhergegangen seien, setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.
- 5 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1358 veröffentlichten Urteil statt. Zwar habe ein Leistungsaustausch vorgelegen, doch sei dieser Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht steuerbar. Die Zahlungen des Landkreises und der Stadt an die Klägerin stellten ein Entgelt für die Verpflichtung zum Weiterbetrieb des Schwimmbades dar. Der unmittelbare Zusammenhang ergebe sich daraus, dass die Zahlungen gerade dafür erfolgten, dass die Klägerin den anderen beiden Gebietskörperschaften den Weiterbetrieb des Schwimmbades abgenommen habe. Es habe sich weder um einen Zuschuss noch um ein Entgelt von dritter Seite gehandelt. Die Übernahme des Betriebs des Schwimmbades durch die Klägerin stelle unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG dar. Es sei der Betrieb des Schwimmbades mit allen Sachgesamtheiten übertragen worden. Dabei sei unschädlich, dass die Klägerin als Gegenleistung für die Übernahme des Schwimmbades lediglich einen symbolischen Betrag gezahlt habe und stattdessen Zahlungen durch den Landkreis und die Stadt erfolgt seien. Denn nur dadurch habe die beabsichtigte Entlastung der ausscheidenden Kommunen durch die Fortführung des Betriebs des Schwimmbades durch die Klägerin erreicht werden können. Insofern komme den Zahlungen durch den Landkreis und der Stadt gerade keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu.
- 6 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensrechts gestützten Revision. Mangels Vorliegens einer Personenidentität von Veräußerer und Zahlendem sei die Vorschrift des § 1 Abs. 1a UStG ihrem Wortlaut nach nicht einschlägig. Eine Anwendung über den Wortlaut hinaus sei vom Gesetzgeber nicht bezweckt worden und auch unionsrechtlich nicht geboten. Zudem gehe das FG ohne Begründung davon aus, dass es sich nicht um ein Entgelt Dritter handle. Es handle sich bei den Zahlungen im Streitfall auch nicht um "Umsätze im Rahmen der Geschäftsveräußerung". Die Unternehmensfortführung sei auch ohne die gezahlte Abfindungssumme möglich gewesen. In der Verpflichtung der Klägerin, den Betrieb fortzuführen, sei insbesondere wegen der Regelung zur Rückabwicklung für den Fall der Nichtfortführung eine eigenständige sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG zu sehen, die in keinem Zusammenhang mit der gerade nicht rückabzuwickelnden Veräußerung stehe. Es handle sich auch deshalb um eine eigenständige sonstige Leistung der Klägerin, da die Klägerin ansonsten nicht verpflichtet wäre, das dauerdefizitäre Schwimmbad weiterzubetreiben. Die Entlastung der ausscheidenden Mitglieder des Zweckverbands sei bereits durch deren Ausscheiden aus dem Zweckverband und dessen Auflösung eingetreten. Mit diesem Vorbringen, das bereits im Klageverfahren geltend gemacht worden sei, habe sich das FG nur ansatzweise auseinandergesetzt, worin ein Verfahrensverstoß zu sehen sei.
- 7 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Zahlungsverpflichtung beruhe als Teil der Umlage auf einer gesetzlichen Anordnung und habe ihre Grundlage in der Mitgliedschaft in dem Zweckverband, was es an einem Leistungsaustausch fehlen lasse. Vielmehr handle es sich um eine gesetzlich aus der Kündigung der Mitgliedschaft folgende Verbindlichkeit in Form eines Schadensersatzes, der inhaltlich dem prognostizierten anteiligen Verlustausgleich entspreche. Zudem habe sie, die Klägerin, den Badbetrieb übernommen, um hiermit eine ihr gesetzlich obliegende Selbstverwaltungsaufgabe wahrzunehmen. Eine Wettbewerbsverzerrung scheidet schon deshalb aus, da sie nur einen dauerhaft defizitären Betrieb fortführe. Die Regelung zur Rückzahlung solle lediglich die sachgerechte und bestimmungsgemäße

Verwendung der gewährten Mittel sicherstellen. Darüber hinaus erhielten die zahlenden Gebietskörperschaften keinen Vorteil, der sie als Leistungsempfänger erscheinen ließe, insbesondere würden sie nicht von einer Pflicht zum Weiterbetrieb des Schwimmbades befreit. Die ausscheidenden Gebietskörperschaften hätten die Zahlungen nach dem Vertrag "aus Gründen des öffentlichen Wohls" und damit zur Aufrechterhaltung des Badbetriebs im Interesse der Allgemeinheit geleistet.

- 10** In jedem Fall liege ein Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vor. Zahlungen Dritter seien insoweit erfasst, wenn sie Entgelt für eine Leistung des Zahlungsempfängers darstellten und es sich bei dieser Leistung um eine wesentliche Voraussetzung für das Zustandekommen einer Geschäftsveräußerung handele. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die Übertragung der für den Betrieb des Schwimmbades notwendigen Vermögensgegenstände nicht von der Betriebsfortführung getrennt werden könne. Das Schwimmbad wäre ohne die Zahlungen nicht weiterbetrieben worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG, das ohne Rechtsverstoß entschieden hat, dass die Klägerin entgeltliche Leistungen an den Landkreis und die Stadt erbracht hat, ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass es sich bei diesen Leistungen um Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG handelte. Die Sache ist spruchreif.
- 12** 1. Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. In diesem Fall tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). Voraussetzung für die Geschäftsveräußerung ist gemäß § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.
- 13** Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Diese Regelung gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen (Art. 29 MwStSystRL). Hat ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht, so wird die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandelt, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder keine Dienstleistung vorliegt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Faxworld vom 29.04.2004 - C-137/02, EU:C:2004:267, Rz 32, zu den diesen entsprechenden Regelungen in Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage --Richtlinie 77/388/EWG--).
- 14** 2. Ist das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung zu bejahen, beschränkt sich die sich hieraus ergebende Nichtsteuerbarkeit auf Leistungen, die zwischen dem Übertragenden und dem Übertragungsempfänger erbracht werden. Die Nichtsteuerbarkeit erfasst daher keine Umsätze, die an Dritte ausgeführt werden.
- 15** a) Bei mehreren Leistungsbeziehungen von mehreren Veräußerern und mehreren Erwerbern ist im Hinblick auf Art. 19 MwStSystRL, der die Begriffe "Begünstigter der Übertragung" und "Übertragender" jeweils nur in der Einzahl verwendet, jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 04.02.2015 - XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 25; vom 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 29; vom 29.08.2018 - XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 24; vgl. auch EuGH-Urteil X vom 30.05.2013 - C-651/11, EU:C:2013:346, Rz 46 und 47, zu Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG). In der Folge bleiben bei der Beurteilung, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, im Rahmen derer nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG --ebenfalls jeweils in der Einzahl-- "der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers" tritt, vorliegt, Leistungen außer Betracht, die Gegenstand von weiteren --davon zu unterscheidenden-- umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen anderen Unternehmern sind (BFH-Urteile vom 04.02.2015 - XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 26; vom 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 30).

- 16** b) Diese rechtsfolgenbezogene Beschränkung auf das Verhältnis zwischen erwerbendem Unternehmer und Veräußerer ist auch für die Frage zu beachten, welche Umsätze gemäß § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG tatbestandlich im Rahmen einer Geschäftsveräußerung ausgeführt werden und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dabei zählen zu den Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG alle in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang bewirkten Einzelleistungen (BFH-Urteil vom 29.08.2012 - XI R 1/11, BFHE 239, 175, BStBl II 2013, 301, Rz 25). Gleichwohl ist eine solche Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten ausschließlich für in dem Verhältnis zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber erbrachte Leistungen möglich. Insoweit enthält die Formulierung "an einen anderen Unternehmer" in § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG zwar keine unmittelbaren Vorgaben dafür, an wen die Umsätze erbracht werden müssen. Da jedoch in § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG ausschließlich der erwerbende Unternehmer und der Veräußerer in Bezug genommen werden, erstreckt sich die Rechtsfolge des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht auf Umsätze im Verhältnis zu Dritten. Für solche kommt die Anwendung des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG lediglich dann in Betracht, wenn insoweit eine (weitere) Geschäftsveräußerung vorliegt.
- 17** c) Darüber hinaus ermöglicht Art. 19 MwStSystRL den Mitgliedsstaaten lediglich, die "Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens" nicht als Lieferung anzusehen, was nach Art. 29 MwStSystRL "unter den gleichen Voraussetzungen" für Dienstleistungen gilt. Ungeachtet der Frage, ob vor diesem Hintergrund Zahlungen an den erwerbenden Unternehmer überhaupt als Entgelt für nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegende Umsätze angesehen werden können (bejahend z.B. Jansen in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 1 Abs. 1a Rz 139; Bunjes/Robisch, UStG, 22. Aufl., § 1 Rz 123; Rapp, Betriebs-Berater 2017, 2903, 2904), zählen --nach der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung-- zu den "Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung" lediglich im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Übertragungsvorgang stehende Leistungen, die lediglich die Fortführung des Betriebs ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 - XI R 1/11, BFHE 239, 175, BStBl II 2013, 301, Rz 27 ff., zu einem Wettbewerbsverbot), nicht aber Leistungen, denen --wie etwa der vereinbarten Fortführung des Betriebs durch den erwerbenden Unternehmer-- eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.
- 18** 3. Das FG hat den Sachverhalt des Streitfalls zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin an den Landkreis und die Stadt gesonderte Leistungen zu erbringen hat, die durch deren Zahlungen als Entgelt vergütet werden. Es ist aber rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass diese von der Klägerin gegenüber Dritten zu erbringende Leistung als Umsatz "im Rahmen einer Geschäftsveräußerung" im Sinne von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG anzusehen ist, da es die bei Auslegung dieser Vorschrift maßgeblichen Beschränkungen (s. oben II.2.) nicht beachtet hat.
- 19** a) Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL 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. BFH-Urteile vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 27.11.2008 - V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH und des BFH). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.04.2016 - V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 26; vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 43).
- 20** Für die Beantwortung der Frage, ob eine Leistung derart mit einer Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, kommt es auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden an (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 14). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.04.2015 - XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 20; vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 33). Dies gilt auch für eine Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Entgelt bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt (z.B. BFH-Urteil vom 19.11.2009 - V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, Rz 11 und 12; vgl. auch EuGH-Urteil Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft vom 22.02.2018 - C-182/17, EU:C:2018:91, Rz 35 ff.). Eine Leistung gegen Entgelt liegt dagegen nicht vor bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen, die lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein sollen (z.B. BFH-Urteile vom 19.11.2009 - V R 29/08, BFH/NV 2010, 701,

Rz 11; vom 05.08.2010 - V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 13; vom 29.04.2020 - XI R 3/18, BFHE 268, 462, Rz 21; vom 18.11.2021 - V R 17/20, BFHE 275, 276, BStBl II 2024, 492, Rz 20).

- 21** b) Das FG hat den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass nach dem Vertrag vom 26.02.2014 ein für die Annahme einer Leistung erforderlicher Zusammenhang zwischen der Verpflichtung der Klägerin, den Betrieb des Schwimmbades mindestens bis zum 30.06.2023 aufrechtzuerhalten (§ 10 des Vertrags vom 26.02.2014), auf der einen Seite sowie der Zahlung der Abgeltungssummen, zu der sich der Landkreis und die Stadt in § 11 des Vertrags vom 26.02.2014 verpflichtet haben, auf der anderen Seite bestehe. Hierbei hat es den vertraglich beschriebenen Leistungsinhalt als ausreichend konkret und aufgrund der getroffenen Vereinbarung, dass bei einem Verstoß gegen die Verpflichtung zum Weiterbetrieb die Zahlungen der Stadt und des Landkreises --gegebenenfalls anteilig-- zurückzahlen waren (§ 12 des Vertrags vom 26.02.2014), als verpflichtend angesehen.
- 22** c) Die Würdigung des FG, ob eine Leistung vorliegt und zudem der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt besteht, liegt auf tatsächlichem Gebiet (BFH-Urteil vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 28) und bindet --ebenso wie die Auslegung von Verträgen-- gemäß § 118 Abs. 2 FGO den BFH als Revisionsgericht. Der BFH ist damit auf die Prüfung beschränkt, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat, das heißt, die Auslegung jedenfalls möglich ist; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.11.2018 - XI R 16/17, BFHE 263, 71, BStBl II 2021, 461, Rz 25; vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27; vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 14).
- 23** d) Gemessen daran ist die Bejahung einer steuerbaren Leistung durch das FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 24** aa) Die Würdigung des FG, insbesondere wegen der Regelung zur Rückabwicklung für den Fall der Nichtfortführung des Schwimmbades stünden die Zahlungen in keinem Zusammenhang mit der --nicht rückabzuwickelnden-- Veräußerung im Zusammenhang mit der Auflösung des Zweckverbands, sondern mit der hiervon gesondert zu betrachtenden Verpflichtung der Klägerin, das Schwimmbad weiterzubetreiben, ist jedenfalls möglich. Auch geht eine solche Verpflichtung der Klägerin über ein schlichtes Instandhalten einer Sportanlage zur Eigennutzung hinaus (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18.11.2021 - V R 17/20, BFHE 275, 276, BStBl II 2024, 492, Rz 26).
- 25** bb) Da die Motive für die Begründung eines Leistungsaustauschs den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage stellen (BFH-Urteile vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 28.05.2013 - XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411; vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 35) und die Bezeichnung der Zuwendung für die Annahme eines Leistungsaustauschs ohne Bedeutung ist (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2003 - V R 36/01, BFH/NV 2003, 667; vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 35; vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 18), konnte das FG auch den Schluss ziehen, dass der Annahme eines Leistungsaustauschs der Umstand nicht entgegensteht, dass an der Aufrechterhaltung des Badebetriebs ein öffentliches Interesse bestand und der Landkreis und die Stadt die Leistungen im Gemeinwohlinteresse bezogen (vgl. zu Schwimmbadzuschüssen BFH-Beschluss vom 22.07.2008 - V B 34/07, BFH/NV 2008, 1895). Unerheblich ist zugleich, ob --wie es die Klägerin geltend macht-- der Landkreis und die Stadt durch ihre Zahlungen bewirkten, dass die Klägerin eine ihr kraft Gesetzes obliegende Selbstverwaltungsaufgabe wahrnehmen konnte oder die Klägerin als freiwillige Aufgabe den Weiterbetrieb des dauerdefizitären Schwimmbades übernahm (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.2009 - V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, unter II.c).
- 26** cc) Entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann (BFH-Urteile vom 18.12.2008 - V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749; vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397). Insoweit hat das FG nachvollziehbar darauf abgestellt, dass der Landkreis und die Stadt jeweils individuell Vorteile aus den Leistungen der Klägerin dadurch zogen, dass der Landkreis und die Stadt das Schwimmbad, in dessen Einzugsgebiet sie liegen, nicht mehr --wie bisher über ihre Mitgliedschaft im Zweckverband und damit mittelbar-- weiterbetreiben mussten, sondern dies nun ausschließlich die Klägerin übernahm.
- 27** dd) Das Vorliegen solcher Vorteile steht --anders als die Klägerin meint-- zugleich der Annahme entgegen, die Zahlungen des Landkreises und der Stadt könnten --was den Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und erhaltenem Gegenwert entfallen ließe (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2007 - V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, Rz 38)-- als anteilige Übernahme von (prognostizierten) Verlusten des Zweckverbands aus Gründen, die in deren Mitgliedschaft

in dem Zweckverband begründet sind, anzusehen sein. Vor diesem Hintergrund kann die Klägerin auch nicht mit Erfolg geltend machen, die --aufgrund des Ausscheidens von zwei der drei Mitglieder erforderliche-- Vereinbarung unterscheide sich nicht von einem Austritt eines Mitglieds aus einem weiterhin fortbestehenden Zweckverband. Dabei kann dahinstehen, ob in einem solchen Fall zu leistende Ausgleichszahlungen (ebenso wie die laufenden Umlagen) als Gegenleistung für eine individualisierte, an das (ausscheidende) Mitglied erbrachte Leistung --der (weitere) Betrieb des Schwimmbades durch den Zweckverband-- anzusehen wären. Jedenfalls schließt das im Streitfall bestehende konkrete Leistungsverhältnis zwischen der Klägerin auf der einen und dem Landkreis und der Stadt auf der anderen Seite, das --anders als die Klägerin meint-- neben die zunächst von dem Zweckverband und später in der Folge von der Klägerin an die Schwimmbadbesucher erbrachten Leistungen tritt, von vornherein aus, von einer Übernahme der Verluste des Zweckverbands aus Gründen, die allein in der mitgliedschaftlichen Stellung begründet sind, auszugehen (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2007 - V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b bb und II.2.; vom 11.04.2002 - V R 65/00, BFHE 198, 233, BStBl II 2002, 782, unter II.2.; s.a. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Verfügung vom 04.02.2022, Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 591, unter II.1.b, zur möglichen Betrachtung von Umlagezahlungen bei einem Zweckverband als Drittentgelt für die Leistungen, die der Zweckverband an die Nutzer der von ihm betriebenen Einrichtung erbringt).

- 28** ee) Soweit die Klägerin mit ihren Einwendungen im Übrigen im Kern lediglich die nach den Umständen des Streitfalls rechtlich nicht zu beanstandende Würdigung der Sachumstände durch das FG angreift, lässt dies deren Bindungswirkung nicht entfallen (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 42 ff.; vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 42; vom 14.03.2018 - V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz 35).
- 29** e) Die vom FG angenommene Nichtsteuerbarkeit erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend.
- 30** aa) So steht es der Steuerbarkeit der vom FG angenommenen Leistung der Klägerin nicht entgegen, dass die Klägerin als juristische Person des öffentlichen Rechts ihre Leistung auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrags erbrachte. Denn eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die --wie möglicherweise im Streitfall-- auf hoheitlicher Grundlage Leistungen gegen Entgelt erbringt, handelt als Unternehmer und führt steuerpflichtige Leistungen aus, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (BFH-Urteil vom 01.12.2011 - V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Leitsatz 1 zu § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in der im dortigen Streitjahr geltenden Fassung). Dabei genügt es für die Gefahr größerer Wettbewerbsverzerrungen, dass auch private Anbieter den Betrieb defizitärer Schwimmbäder gegen Entgelt übernehmen (BFH-Urteile vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 19.11.2009 - V R 29/08, BFH/NV 2010, 701 und vom 11.02.2010 - V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125). Für die Frage einer Wettbewerbsverzerrung kommt es im Übrigen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger Einfluss auf die Nutzungsbedingungen für das Schwimmbad nimmt.
- 31** bb) Im Übrigen ist die sonstige Leistung der Klägerin nicht Teil einer weiteren Geschäftsveräußerung. Weder der Landkreis noch die Stadt sind als Veräußerer im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG anzusehen. So ist nichts dafür dargetan oder sonst ersichtlich, dass der Landkreis und die Stadt --wie für die Anwendung von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG erforderlich (BFH-Urteil vom 08.03.2001 - V R 24/98, BFHE 194, 522, BStBl II 2003, 430, unter II.1.b bb)-- eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt oder angestrebt haben, deren Fortführung von der Klägerin beabsichtigt wurde. Vielmehr haben nicht sie sämtliche zum Betrieb des Schwimmbades gehörenden Vermögensgegenstände an die Klägerin übertragen, sondern der Zweckverband, der bisher das dauerdefizitäre Schwimmbad betrieben hatte und damit bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen insoweit als Unternehmer anzusehen war (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 40 und vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 23).
- 32** 4. Über die Verfahrensrüge des FA braucht der Senat nicht zu entscheiden, nachdem die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat.
- 33** 5. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat der Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr zu Recht die von dem Landkreis und der Stadt erbrachten Zahlungen in voller Höhe als Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG für die von der Klägerin an den Landkreis und die Stadt zu erbringende und --da nicht von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG erfasste-- steuerbare sonstige Leistung zu Grunde gelegt.
- 34** a) Die Klägerin erbrachte ihre Leistung zwar erst mit der tatsächlichen Ausführung der Leistung --der Fortführung des Betriebs des Schwimmbades bis zum 30.06.2023--, so dass die Steuer hierfür nach Maßgabe des § 13 Abs. 1

Nr. 1 Buchst. a UStG grundsätzlich mit Ablauf des den 30.06.2023 umfassenden Voranmeldungszeitraums entstanden ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2010 - V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125, Rz 29).

- 35** Auch sind Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin sowie der Landkreis und die Stadt für bestimmte Teile das Entgelt im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG gesondert vereinbart haben, weder dargetan noch sonst ersichtlich. Dabei genügt der in dem Vertrag vereinbarte Rückforderungsanspruch für den Fall der Betriebseinstellung, der sich "um jeweils 1/10 für jedes Jahr der Betriebsfortführung" vermindern sollte (§ 12 des Vertrags) nicht dem Erfordernis der gesonderten Entgeltvereinbarung (zu den Anforderungen hierzu BFH-Urteil vom 30.04.2009 - V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, unter II.3.b).
- 36** b) Wird jedoch das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Da die vereinbarten Beträge nach der Regelung des § 11 des vom FG in Bezug genommenen Vertrags vom 26.02.2014 innerhalb von 14 Tagen nach dessen Wirksamwerden fällig und nach den Feststellungen des FG auch tatsächlich durch den Landkreis und die Stadt beglichen wurden, ist --wie auch von den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung bestätigt-- davon auszugehen, dass die Zahlungen --mit der Folge der Entstehung der hierauf entfallenden Steuer-- im Streitjahr erfolgten. Vor diesem Hintergrund ist es unerheblich, dass die Parteien des Vertrags vom 26.02.2014 vereinbarten, sich so zu stellen, als ob der Betrieb des Schwimmbades bereits zum 01.07.2013 auf die Klägerin übergegangen wäre.
- 37** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de