

Beschluss vom 12. April 2016, V B 3/15

Zum Leistungsaustausch bei Verträgen mit Körperschaften des öffentlichen Rechts

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, FGO § 68, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 127, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. November 2014, Az: 5 K 359/13

Leitsätze

1. NV: Die maßgeblichen Grundsätze zur Abgrenzung von steuerbaren Leistungen gegen Entgelt und nicht steuerbaren Zuschüssen bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen sind durch die Rechtsprechung bereits geklärt .
2. NV: Erbringt ein Unternehmer in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrages mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen .
3. NV: Dabei ist es ohne Bedeutung, ob es sich bei der übernommenen Tätigkeit um eine der Körperschaft des öffentlichen Rechts obliegende Pflichtaufgabe handelt .

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20. November 2014 5 K 359/13 wird das Urteil hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 bis 2013 aufgehoben und der Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 bis 2010 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kostenentscheidung wird dem Finanzgericht übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Das Finanzgericht (FG) hat am 20. November 2014 die Klage der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 vom 19. November 2011, den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 3. Juli 2014 sowie den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für das erste Kalendervierteljahr 2013 (I/2013) abgewiesen. Nach Erhebung der Nichtzulassungsbeschwerde hat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) mit Bescheiden vom 13. April 2015 die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zu Lasten der Klägerin geändert und gemäß § 164 Abs. 1 AO den Jahressteuerbescheid 2013 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen. Nach dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Klägerin umfasst auch der Umsatzsteuerbescheid 2013 Entgelte, die bisher nicht Gegenstand des ursprünglich streitgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheides I/2013 waren.
- 2 Die Klägerin wendet sich mit der auf alle Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestützten Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision.

Entscheidungsgründe

- 3 II. Die Beschwerde ist hinsichtlich der Streitjahre 2008 bis 2010 unbegründet. Hinsichtlich der Streitjahre 2011 bis 2013 ist sie mit der Maßgabe begründet, dass die Vorentscheidung in entsprechender Anwendung des § 127 FGO aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist.

- 4 1. Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2012 sowie der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid I/2013. Für die Jahre 2011 bis 2013 sind an deren Stelle während des Beschwerdeverfahrens die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 vom 13. April 2015 getreten. Diese Bescheide sind gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Beschwerdeverfahrens geworden. Denn § 68 FGO ist auch im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde anwendbar (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. April 2010 V B 115/09, BFH/NV 2010, 1829, Rz 6; vom 15. Oktober 2008 X B 60/07, BFH/NV 2009, 205, Rz 16).
- 5 Das angefochtene Urteil hat hinsichtlich der Streitjahre 2011 bis 2013 keinen Bestand, weil ihm die nicht mehr existierenden Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 19. November 2013 sowie der Vorauszahlungsbescheid I/2013 zugrunde liegen. Gemäß § 127 FGO kann der BFH das angefochtene Urteil aufheben und die Sache zur erneuten Verhandlung an das FG zurückverweisen. Dies ist grundsätzlich geboten, es sei denn, der Änderungsbescheid enthält keine gegenüber den bisherigen Belastungen verbösernde Entscheidung oder die Änderung ist unstreitig, weshalb die Entscheidung nicht von weiteren, bisher nicht getroffenen Tatsachenfeststellungen abhängig sein kann (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 1829, Rz 7; in BFH/NV 2009, 205, Rz 17).
- 6 Eine Aufhebung ist danach im Streitfall geboten, weil die Steuerbescheide 2011 und 2012 zu einer Erhöhung der Umsatzsteuerzahllast um jeweils 16.485,16 € geführt haben und das FG zu dem Sachverhalt, der diesen Änderungen zugrunde liegt, noch keine Feststellungen treffen konnte. Dasselbe gilt nach dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Klägerin für den Umsatzsteuerbescheid 2013. Die Vorentscheidung ist daher für die Streitjahre 2011 bis 2013 entsprechend § 127 FGO aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 1829, Rz 8; vom 29. Oktober 2004 XI B 213/02, BFH/NV 2005, 566, Rz 24).
- 7 2. Die von der Klägerin geltend gemachten Zulassungsgründe liegen --soweit sie in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form dargelegt sind-- nicht vor.
- 8 a) Die Frage, ob ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch immer dann anzunehmen ist, wenn eine öffentliche Einrichtung eine Finanzierungsleistung zur Durchführung einer im allgemeinen Interesse liegenden Maßnahme, die nicht in ihren Aufgabenbereich fällt, von der Verpflichtung des die Maßnahme ausführenden Unternehmers abhängig macht, hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), weil die maßgeblichen Grundsätze zur Abgrenzung von steuerbaren Leistungen gegen Entgelt und nicht steuerbaren Zuschüssen bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen durch die Rechtsprechung bereits geklärt sind (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 6. Mai 2014 XI B 4/14, BFH/NV 2014, 1406, Rz 17; BFH-Urteile vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 41 ff.; vom 26. September 2012 V R 22/11, BFHE 239, 369, BFH/NV 2013, 486, Rz 14 f.; vom 2. September 2010 V R 23/09, BFH/NV 2011, 458, Rz 19).
- 9 Ob die Voraussetzungen einer entgeltlichen Leistung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorliegen, ist unabhängig von der Bezeichnung durch die Parteien allein nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 458, Rz 20; vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, Rz 17). Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 41).
- 10 Für Leistungen an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gelten keine Besonderheiten. Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es zwar an dem für die Steuerbarkeit einer Leistung erforderlichen Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein --aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung an den Zahlenden steht (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 458, Rz 18 f.; vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, Rz 11, und vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, Rz 21). Erbringt jedoch ein Unternehmer --wie im vorliegenden Fall-- in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrages mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 21; vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, 2. Leitsatz sowie Rz 31; vom 5. Dezember 2007 V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, Rz 37; vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, 2. Leitsatz sowie Rz 34).
- 11 Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es ohne Bedeutung, ob es sich bei der übernommenen Tätigkeit um eine grundsätzlich der betreffenden Körperschaften des öffentlichen Rechts obliegende Pflichtaufgabe handelt (z.B.

BFH-Urteile in BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 43; in BFH/NV 2010, 701, Rz 12; in BFH/NV 2011, 458, Rz 33).

- 12** b) Auch die Voraussetzungen einer Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO liegen nicht vor.
- 13** aa) Die Klägerin hat nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt, weshalb die Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) wegen einer Abweichung des Urteils des FG von anderen Entscheidungen zuzulassen sein soll.
- 14** (1) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 30. September 2013 III B 20/12, BFH/NV 2014, 58, Rz 3). Ferner muss das Urteil des FG im Grundsätzlichen von der Divergenzentscheidung abweichen (BFH-Beschluss vom 22. April 2013 IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267, Rz 2). Es genügt nicht, wenn das FG Rechtsprechungsgrundsätze auf die Besonderheiten des Einzelfalls fehlerhaft angewendet hat (BFH-Beschlüsse vom 6. Februar 2014 II B 129/13, BFH/NV 2014, 708, Rz 14; vom 19. August 2013 IX B 67/13, BFH/NV 2013, 1797, Rz 2).
- 15** (2) Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, genau bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 708, Rz 15; vom 18. Oktober 2013 X B 135/12, BFH/NV 2014, 156, Rz 9). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung und es sich um eine identische Rechtsfrage handelt (BFH-Beschlüsse vom 30. September 2013 III B 20/12, BFH/NV 2014, 58, Rz 3; vom 24. September 2013 XI B 75/12, BFH/NV 2014, 164, Rz 31). Dabei muss der Beschwerdeführer von den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen ausgehen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision grundsätzlich binden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 708, Rz 15).
- 16** (3) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Es fehlt an der erforderlichen Gegenüberstellung tragender und abstrakter Rechtssätze aus der Vorentscheidung einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits. Dabei werden außer einem nicht näher bezeichneten Beschluss vom 10. März 2014 (gemeint ist vermutlich der BFH-Beschluss vom 10. März 2014 XI B 126/13) nicht einmal Divergenzentscheidungen konkret bezeichnet.
- 17** bb) Das FG-Urteil leidet --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch nicht an einem qualifizierten Rechtsanwendungsfehler. Voraussetzung dafür ist eine greifbar gesetzwidrige Entscheidung, d.h. die Entscheidung des FG muss in einem solchen Maß fehlerhaft sein, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wieder hergestellt werden könnte. Dies kann der Fall sein, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 708, Rz 21; vom 22. April 2013 III B 115/12, BFH/NV 2013, 1114, Rz 3 ff.; vom 14. Mai 2013 X B 184/12, BFH/NV 2013, 1257, Rz 27). Auch bei einer vermeintlich fehlerhaften Vertragsauslegung kann nicht von einem qualifizierten Rechtsanwendungsfehler ausgegangen werden, solange die Ausführungen des FG keinen Fehler von so erheblichem Gewicht aufweisen, der geeignet wäre, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, Rz 5; vom 17. März 2010 X B 118/09, BFH/NV 2010, 1277, Rz 5).
- 18** Ein derartiger Fehler liegt nicht vor. Vielmehr hat das FG seine Auffassung, dass im Vertrag zwischen der Klägerin und der X ein Leistungsaustausch vereinbart worden sei, in nachvollziehbarer und rechtlich zumindest vertretbarer Weise darauf gestützt, dass aus Abs. 3 der Präambel des Vertrages folgt, dass die Klägerin die konkreten Voraussetzungen zur Vorbereitung und Durchführung der im Einzelnen beschriebenen Vorsorgemaßnahmen schaffen sollte. Bereits diese Regelung kann zwanglos als Verpflichtung zur Schaffung eben jener Vorsorgemaßnahmen ausgelegt werden. Ausdrücklich bestätigt wird die Auslegung des FG durch § 1 des Vertrages,

wonach Gegenstand des Vertrages "die Festlegung der Leistungen der Y in der Aufbau- und Stand-By-Phase und deren Finanzierung durch die X" ist. Auch das kann ohne Verstoß gegen Auslegungsgrundsätze dahingehend gewürdigt werden, dass der Vertrag Leistungsverpflichtungen der Klägerin vorsieht, die mit einem von der X zu entrichtenden Entgelt verknüpft sind.

- 19** 3. Die Klägerin rügt zu Unrecht einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 20** Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten setzt eine Verletzung des § 96 Abs. 1 FGO dadurch voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der schriftlich festgehaltenem Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder eine nach den Akten eindeutig festgestellte Tatsache unberücksichtigt lässt (BFH-Beschlüsse vom 15. Dezember 2008 IX B 39/08, 1. Leitsatz sowie Rz 3; vom 27. August 2008 IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022, Rz 13; vom 11. Februar 1999 III B 51/98, BFH/NV 1999, 970, 2. Leitsatz sowie Rz 6).
- 21** Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, denn das FG hat lediglich den zwischen der Klägerin und der X geschlossenen Vertrag ausgelegt. Dieser bestimmt in § 1: "Gegenstand des Vertrages ist die Festlegung der Leistungen der Y in der Aufbau- und Stand-By-Phase und deren Finanzierung durch die X". In § 2 des Vertrages sind die Leistungen der Klägerin im Einzelnen aufgelistet und in § 3 ist die Durchführung der Leistungen geregelt. In § 4 sind die als "Zuschüsse" bezeichneten Zahlungen, die die Klägerin erhalten sollte, geregelt.
- 22** Soweit das FG --wie die Klägerin rügt-- davon ausgegangen ist, dass sich die Klägerin gegenüber der X zum Aufbau und zur Bereitstellung eines betriebsübergreifenden Systems zur Koordinierung und Durchführung von Vorsorgemaßnahmen nach konkret definierten Vorgaben verpflichtet hat, handelt es sich um die Auslegung des o.g. Vertrages zwischen der Klägerin und der X. Die Klägerin wendet sich folglich mit ihrem Vorbringen gegen die Vertragsauslegung durch das FG im Einzelfall und stellt die Behauptung einer fehlerhaften Vertragsauslegung und unzutreffenden Würdigung des Vorbringens der Beteiligten auf. Damit aber rügt sie keinen Verfahrensfehler, sondern eine nicht zur Zulassung der Revision führende Verletzung materiellen Rechts (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12. August 2008 X B 56/08, Rz 4; vom 15. Dezember 2008 IX B 39/08, Rz 3; in BFH/NV 2012, 774, Rz 5; vom 13. Dezember 2012 X B 209/11, BFH/NV 2013, 722, juris, Rz 5).
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO und § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de