

Urteil vom 22. February 2017, XI R 17/15

Erschließung eines Baugebiets; Zahlungen der Grundstückserwerber an Vorhabenträger als Entgelt von dritter Seite für an Gemeinde erbrachte Erschließungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.220217.XIR17.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 10 Abs 1 S 2, UStG § 10 Abs 1 S 3, EGRL 112/2006 Art 73, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 4, UStG § 3 Abs 9 S 1, UStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 24. June 2015, Az: 5 K 2660/12 U

Leitsätze

Verpflichtet sich ein Vorhabenträger in einem Vertrag mit Grundstückserwerbern gegen Zahlung von Erschließungskosten dazu, Erschließungsleistungen an eine Gemeinde zu erbringen, wird die Erschließung gegen Entgelt erbracht .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. Juni 2015 5 K 2660/12 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob Zahlungen, die Dritte an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für Erschließungsmaßnahmen geleistet haben, als Entgelt (von dritter Seite) für steuerpflichtige Leistungen an die Stadt X anzusehen sind.
- 2** Gegenstand der im Jahr 2004 gegründeten Klägerin ist die Projektentwicklung und Durchführung der Erschließung des Baugebiets "... " (Baugebiet) in X. Eigentümer der Flächen des Baugebiets, auf dem neben der notwendigen Infrastruktur 62 Baugrundstücke geplant waren, war A. Gesellschafter der Klägerin (zu je einem Drittel) waren A, B, von Beruf Architekt, und C, Geschäftsführer der Prozessbevollmächtigten der Klägerin. A und B waren zu Geschäftsführern der Klägerin bestellt.
- 3** Ausweislich einer "Klarstellungsvereinbarung" vom 26. März 2009 zwischen A und der Klägerin hatten die Beteiligten vor Beginn der Erschließungsmaßnahme folgende Vereinbarung (nachfolgend: Kopplungsvereinbarung) getroffen:
 1. A verpflichtete sich gegenüber der Klägerin im Hinblick auf die von der Klägerin auf eigene Rechnung durchgeführte Erschließungsmaßnahme, sämtliche im Baugebiet in X liegenden Grundstücke ohne Berechnung von Erschließungskosten an die Grundstückserwerber zu veräußern.

2. Es bestand im Hinblick auf die von der Klägerin getragenen Erschließungskosten Einigkeit, dass die Berechnung der Erschließungskosten an den Grundstückserwerber für sämtliche veräußerten Grundstücke ausschließlich durch die Klägerin vorgenommen wird, und zwar in der Form, dass die Veräußerung des Grundstücks an die Erwerber und die Verpflichtung der Grundstückserwerber zur Zahlung der Erschließungskosten an die Klägerin in einer notariellen Urkunde erfolgen.

- 4 Diese Vereinbarung war nach dem weiteren Inhalt der Klarstellungsvereinbarung wesentliche Geschäftsgrundlage für die Übernahme der Erschließungskosten durch die Klägerin: Am 1. April 2004 schlossen die Stadt X und die Klägerin als Vorhabenträger einen Durchführungsvertrag zum Bebauungsplan (nachfolgend: Durchführungsvertrag) in X, in dem u.a. Folgendes geregelt ist:

"Teil III Erschließung

§ E 1 Herstellung der Erschließungsanlagen

- (1) Der Vorhabenträger übernimmt gemäß § 12 Abs. 1 BauGB die Herstellung der in § E 3 genannten Erschließungsanlagen im Vertragsgebiet gemäß den sich aus § E 2 ergebenden Vorgaben.
(2) Die Stadt verpflichtet sich, die Erschließungsanlagen bei Vorliegen der in § E 8 genannten Voraussetzungen in ihre Unterhaltung und Verkehrssicherungspflicht zu übernehmen. ...

§ E 8 Übernahme der Erschließungsanlagen

- (1) Im Anschluss an die Abnahme der mangelfreien Erschließungsanlagen übernimmt die Stadt diese in ihre Baulast, wenn sie Eigentümerin der öffentlichen Erschließungsfläche geworden ist, oder bei öffentlichen Abwasser- und Trinkwasseranlagen, die nicht innerhalb der öffentlichen Erschließungsflächen verlegt worden sind, ...

Teil IV Schlussbestimmungen

§ S 1 Kostentragung

- (1) Der Vorhabenträger trägt die Kosten dieses Vertrages und die Kosten seiner Durchführung ...

§ S 2 Veräußerung der Grundstücke, Rechtsnachfolge

- (1) Der Vorhabenträger verpflichtet sich, die in diesem Vertrag vereinbarten Pflichten und Bindungen seinem Rechtsnachfolger mit Weitergabeverpflichtung weiterzugeben. Der heutige Vorhabenträger haftet der Stadt für die Erfüllung des Vertrages neben einem etwaigen Rechtsnachfolger, soweit die Stadt ihn nicht ausdrücklich aus der Haftung entlässt. ..."

- 5 In den notariellen Kaufverträgen mit den Grundstückserwerbern ist jeweils neben A als Verkäufer und den Grundstückserwerbern als Käufer die Klägerin, vertreten durch A, als weitere Vertragspartei (Vorhabenträger) genannt. In der Vorbemerkung zu den Verträgen ist jeweils ausgeführt, dass der Vorhabenträger sich gegenüber der Stadt X zur Herstellung und Übertragung der vollständigen Erschließungsanlagen verpflichtet hat, wobei der Vorhabenträger die Erschließungsmaßnahmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchführt. Die öffentlichen Grundstücksflächen der Erschließungsanlagen werden von dem Vorhabenträger nach Erschließung auf die Stadt X übertragen.

- 6 Die Grundstückskaufverträge enthielten außerdem folgende Regelungen:

"II.
Regelungen zur Erschließung

...

1. Der Vorhabenträger hat sich gegenüber der Stadt X verpflichtet, gemäß dem Durchführungsvertrag zum ... Bebauungsplan ..., der zwischen ihm und der Stadt X am 01.04.2004 abgeschlossen wurde, den Grundbesitz vollständig zu erschließen. ...

Der Vorhabenträger ist der rechtliche Ansprechpartner für die Stadt X im Rahmen der Erschließung. Der Vorhabenträger verpflichtet sich, alle Informationen, die er in seiner Eigenschaft als Vorhabenträger von der Stadt X erhält und die den erworbenen Grundbesitz betreffen, unmittelbar an die Käufer weiterzugeben. Die Käufer verpflichten sich ihrerseits, die aus dem mit der Stadt X abgeschlossenen Durchführungsvertrag entstehenden Verpflichtungen, bezogen auf den erworbenen Grundbesitz, zu übernehmen. Dieser Durchführungsvertrag ... wird als Anlage 2 diesem Vertrag beigelegt. ... Die Parteien verzichten auf die Beifügung der Unterlagen zur Ausbauplanung für die Erschließungsanlagen sowie der Auflistung der Anschlussbeiträge.

Die Käufer haben an den Vorhabenträger Erschließungskosten in Höhe eines einmaligen Betrages von [74,10 €/qm bis 84,10 €/qm, je nach Grundstückszuschnitt] zu zahlen. ...

Die Vertragsparteien stellen klar, dass dieser neben dem Kaufpreis zu zahlende Gesamtbetrag an den Vorhabenträger für die Erschließung keine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks darstellt. ...

2. Der Vorhabenträger hat folgende Leistungen zu erbringen:
...

Die vorgenannten Kosten belaufen sich insgesamt auf ... €/qm Baugrundstück.

3. Die Vertragsparteien stellen klar, dass die nachfolgenden Kosten, Gebühren und Beiträge nicht in dem Gesamtbetrag, der an den Vorhabenträger zu zahlen ist, enthalten sind und somit gesondert von den Käufern zu tragen sind:
..."

- 7** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2007 (Streitjahr) vom 20. März 2009 zunächst zu.
- 8** Im Rahmen der Durchführung zweier Außenprüfungen erhielt das FA u.a. Kenntnis davon, dass im Prüfungszeitraum 43 Baugrundstücke veräußert worden sind. Sukzessive wurden neben den Ver- und Entsorgungsanschlüssen zu den Baugrundstücken auch die Straßen und die übrige Infrastruktur fertiggestellt. Der Gesellschafter A hatte außerdem im Streitjahr auf zwei Parzellen ein Zweifamilienhaus erstellt, ohne dass die Klägerin die entstandenen anteiligen Aufwendungen für die Erschließung A in Rechnung gestellt hätte.
- 9** Das FA vertrat im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 19. Juli 2012 nunmehr die Auffassung, dass die Klägerin umsatzsteuerpflichtige Erschließungsleistungen an die Stadt X erbracht habe und der von den Grundstückserwerbern hierfür gezahlte Betrag Entgelt von dritter Seite sei. Außerdem sei die Erschließung des Grundstücks des A mit den Selbstkosten (685 qm x 42 €/qm = 28.770 €) der Umsatzsteuer zu unterwerfen.
- 10** Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Sprungklage ab. Es führte aus, die Klägerin habe an die Stadt X gegen Entgelt eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) erbracht. Sie habe sich im Durchführungsvertrag gegenüber der Stadt X zur Erschließung des Baugebiets verpflichtet. Leistungsempfänger sei die Stadt X gewesen, weil sie den Betrieb und den Unterhalt der Erschließungsanlagen auf den in ihrem Eigentum stehenden und gegebenenfalls öffentlich-rechtlich gewidmeten Erschließungsflächen übernommen habe.
- 11** Diese Werklieferung an die Stadt X sei auch gegen Entgelt erfolgt. Aufgrund der Kostentragungsverpflichtung in den Grundstückskaufverträgen hätten sich die Grundstückserwerber gegenüber der Klägerin zur anteiligen Zahlung der Erschließungskosten verpflichtet. Diese Zahlungen der Grundstückserwerber (bzw. des A als Eigentümer des von ihm selbst errichteten Zweifamilienhauses) stellten Entgelte von dritter Seite gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Werklieferung der Klägerin an die Stadt dar.

- 12 Ferner sei ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung der Klägerin an die Stadt und der Drittzahlung durch die Grundstückserwerber bzw. des A (bezüglich des von ihm selbst erstellten Zweifamilienhauses) gegeben.
- 13 Selbst wenn man kein Entgelt von dritter Seite annähme, wäre die Klage unbegründet. Es lägen dann eigenständige sonstige Leistungen der Klägerin an die Grundstückserwerber (Mitwirkung am Zustandekommen des Grundstückskaufvertrages) vor.
- 14 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1861 veröffentlicht.
- 15 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG).
- 16 Sie bringt vor, es handele sich bei den Zahlungen der Grundstückserwerber um einen nicht steuerbaren Kostenersatz. Die Kostentragungspflicht der Grundstückserwerber sei vom Durchführungsvertrag rechtlich unabhängig und zeitlich nachgelagert. Sie sei Jahre später vereinbart worden. Es sei auch keine subsidiäre Verpflichtung der Stadt X zur Zahlung eines Entgelts entfallen. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistung an die Stadt X habe weder tatsächlich noch rechtlich bestanden, so dass kein Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG vorliege. Die Leistungsverpflichtung gegenüber der Stadt bleibe von der Kostentragungsverpflichtung unberührt. Diese erfolge außerhalb des Leistungsverhältnisses mit der Stadt und hänge nur mittelbar mit der Leistung an die Stadt zusammen. Die Zahlung sei auch nicht im Interesse oder zugunsten eines Dritten erfolgt. Auch seien die Erschließungsanlagen nicht den Grundstückserwerbern zugewendet worden. Die Kostentragung beruhe auf einer einseitigen Verpflichtung der Grundstückserwerber gegenüber der Klägerin. Der Streitfall unterscheide sich entscheidungserheblich vom Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. Juli 2010 V R 14/09 (BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428).
- 17 Zur alternativen Begründung des FG-Urteils bringt die Klägerin vor, sie stünde im Widerspruch zur Hauptbegründung. Sie sei ferner angesichts der klaren zivilrechtlichen Vereinbarungen nicht haltbar und in gewisser Weise spekulativ. A habe unter Verstoß gegen die Kopplungsvereinbarung Veräußerungen auch ohne Regelung zur Erschließung vornehmen können, was lediglich Schadensersatzansprüche ausgelöst hätte. Außerdem habe sich die Klägerin nicht am Kaufvertrag beteiligt, sondern einen formal eigenständigen Kostenerstattungsvertrag mit den Erwerbern abgeschlossen. Anknüpfungspunkt für die Höhe der Kostenerstattung seien die tatsächlich angefallenen Kosten für die gegenüber der Stadt X erbrachte Erschließungsleistung gewesen. Individuelle Hausanschlüsse habe die Klägerin nicht hergestellt.
- 18 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben sowie unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids vom 19. Juli 2012 die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 auf 0 € festzusetzen.
- 19 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 20 Es hält das FG-Urteil für zutreffend und tritt dem Revisionsvorbringen entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin ihre Erschließungsleistungen gegen Entgelt erbracht hat.
- 22 1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 12; vom 22. April 2015 XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 18; s. auch Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Apple and Pear Development Council vom 8. März 1988 C-102/86, EU:C:1988:120, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1989, 452, Rz 11; Mohr vom 29. Februar 1996 C-215/94, EU:C:1996:72, HFR 1996, 294; Landboden-Agrardienste vom 18. Dezember 1997 C-384/95, EU:C:1997:627, HFR 1998, 315). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i.S. des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, unter II.1., Rz 14; vom 29. Oktober 2008 XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795, unter II.2.a, Rz 16; vom 15. April

2015 V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 39; vom 14. Januar 2016 V R 63/14, BFHE 253, 279, BStBl II 2016, 360, Rz 14; auch BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 26).

- 23** 2. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört "zum Entgelt [auch], was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt" (zur Abgrenzung s. BFH-Urteil vom 20. Februar 1992 V R 107/87, BFHE 167, 567, BStBl II 1992, 705, unter II.3., Rz 23).
- 24** a) Dies setzt Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) --nunmehr Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)-- um, wonach zur Besteuerungsgrundlage alles zählt, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen (vgl. dazu auch EuGH-Urteile Office des produits wallons vom 22. November 2001 C-184/00, EU:C:2001:629, Umsatzsteuer-Rundschau 2002, 177; Kommission/Schweden vom 15. Juli 2004 C-463/02, EU:C:2004:455, Rz 34).
- 25** b) Für die Annahme einer Leistung "gegen Entgelt" ist danach nicht erforderlich, dass die Gegenleistung vom Leistungsempfänger erbracht wird. Sie kann auch von einem Dritten erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile Loyalty Management UK und Baxi Group vom 7. Oktober 2010 C-53/09 und C-55/09, EU:C:2010:590, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 1392, Rz 56; Dixons Retail vom 21. November 2013 C-494/12, EU:C:2013:758, Mehrwertsteuerrecht 2013, 774, Rz 35; BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 42, Deutsches Steuerrecht 2016, 1103, Rz 20 f.). Die unmittelbar mit dem Preis eines der Steuer unterliegenden Umsätze zusammenhängenden Subventionen sind nur eine von mehreren Fallgestaltungen, auf die Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, Art. 73 MwStSystRL abzielt; unabhängig von der in Rede stehenden besonderen Situation ist Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird (vgl. EuGH-Urteil Le Rayon d'Or vom 27. März 2014 C-151/13, EU:C:2014:185, HFR 2014, 458, Rz 30 und 31).
- 26** c) Entscheidend dafür, ob eine Zahlung "für die Leistung" bzw. "für die Umsätze" gewährt wird bzw. der Leistende sie hierfür erhält, ist nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH, dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. EuGH-Urteil Tolsma vom 3. März 1994 C-16/93, EU:C:1994:80, Neue Juristische Wochenschrift 1994, 1941, Rz 13 f.; BFH-Urteile vom 16. Oktober 2013 XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, Rz 32; in BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 39). Diese Grundsätze gelten sinngemäß auch für die Beurteilung der Frage, ob die Zahlung eines Dritten für eine bestimmte Leistung des Leistenden gewährt wird bzw. ob der Leistende die Zahlung für diese Leistung erhält (vgl. EuGH-Urteil Le Rayon d'Or, EU:C:2014:185, HFR 2014, 458, Rz 29, 35; BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 V R 75/98, BFH/NV 2002, 547, unter II.3.c, Rz 23; in BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Rz 26; in BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, Rz 33 und 34; BFH-Beschluss vom 29. März 2007 V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542, unter II.1., Rz 10).
- 27** d) Verpflichtet sich ein Unternehmer gegenüber einer Gemeinde und zusätzlich in privatrechtlichen Verträgen auch gegenüber den Grundstückseigentümern gegen Entgelt zur Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen einer Gemeinde, erbringt der Unternehmer gegenüber der Gemeinde eine entgeltliche Werklieferung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Leitsatz 1; gleicher Ansicht Nieskens in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 906 "Erschließungsmaßnahmen"; Schuhmann in Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 10 Rz 241; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 1 Rz 220; Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 10 Rz 210 "Erschließungsmaßnahmen").
- 28** 3. Die auf tatsächlichem Gebiet liegende (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2006 V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II.1.b bb, Rz 46) Würdigung des FG, dass zwischen der Leistung der Klägerin an die Stadt X und der Verpflichtung der Grundstückserwerber und des A, Erschließungskosten zu zahlen, ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 29** a) Beide Beteiligte und das FG gehen zu Recht davon aus, dass die Klägerin mit der Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen eine Werklieferung ausgeführt hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Leitsatz 1; vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 37; vom 22. August 2013 V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, Rz 37).

- 30** b) Diese ist, wovon das FG zu Recht ausgegangen ist, gegen Entgelt erfolgt.
- 31** aa) Dass die Klägerin sich im Durchführungsvertrag vom 1. April 2004 mit der Stadt X zunächst dazu verpflichtet hatte, die Erschließung unentgeltlich vorzunehmen, schließt es nicht aus, dass zu späterer Zeit noch vor Ausführung der Leistung ein Entgelt vereinbart wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II.1.b bb, Rz 44 f., 47).
- 32** Unabhängig davon ergibt sich auch aus der --vor Beginn der Erschließungsmaßnahme getroffenen-- "Kopplungsvereinbarung" der Klägerin mit A, dass die Klägerin von Anfang an beabsichtigte, mit Dritten ein Entgelt für die Erschließung zu vereinbaren und damit entgeltliche Umsätze auszuführen.
- 33** bb) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass durch die Verträge der Klägerin mit den Grundstückserwerbern ein unmittelbarer Zusammenhang begründet worden ist. Die Klägerin hat sich jeweils unter II.2. der Verträge als Vorhabenträgerin (auch) gegenüber den Erwerbern verpflichtet, die dort genannten Leistungen (an die Stadt X) zu erbringen. Dafür erhielt sie nach II.1. des Vertrages von den Grundstückserwerbern eine Gegenleistung in Höhe von bis zu 84,10 €/qm (brutto). Die unter II.3. genannten Leistungen waren von diesem Betrag nicht umfasst und gesondert zu tragen. Die Grundstückserwerber hatten danach einen Anspruch darauf, dass die Klägerin die unter II.2. genannten Leistungen gegenüber der Stadt erbringt; hätte die Klägerin diese Leistungen nicht an die Stadt erbracht, wären die Erwerber nicht zur Zahlung des unter II.1. genannten Betrages verpflichtet gewesen. Der erforderliche Zusammenhang zwischen der Leistung und der Zahlung liegt danach vor.
- 34** cc) Insoweit unterscheidet sich der Streitfall entscheidungserheblich vom BFH-Urteil vom 14. Mai 2008 XI R 60/07 (BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter I., II.2.c, Rz 3, 21); denn dort gingen die Erschließungskosten nur in die Berechnung des Mietzinses ein, woraus die dortige Vorinstanz in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf einen fehlenden unmittelbaren Zusammenhang geschlossen hatte. Vorliegend hat sich die Klägerin auch gegenüber den Erwerbern zur Erschließung zugunsten der Stadt verpflichtet und das FG deshalb einen unmittelbaren Zusammenhang bejaht.
- 35** dd) Auch zum BFH-Urteil in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61 bestehen entscheidungserhebliche Unterschiede: Im dortigen Fall waren die Zahlungen der Erwerber Entgelt für die Übertragung des Grundstücks (BFH-Urteil in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 62). Dies scheidet vorliegend aus, weil die Erwerber, A und die Klägerin als Vertragsparteien ausdrücklich klargestellt haben, dass der von den Erwerbern neben dem Kaufpreis an die Klägerin zu zahlende Betrag für die Erschließung keine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks darstellt.
- 36** c) Die Einwendungen der Klägerin, die sich darauf richten, dass in mehrfacher Hinsicht Sachverhaltsunterschiede zum Verfahren V R 14/09 (BFH-Urteil in BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428) bestünden, führen zu keiner anderen Beurteilung. Es reicht für eine entgeltliche Werklieferung --wie unter II.2.d bereits ausgeführt-- aus, dass sich ein Unternehmer, der nicht Veräußerer der Grundstücke ist, zusätzlich in privatrechtlichen Verträgen auch gegenüber den (hier: zukünftigen) Grundstückseigentümern gegen Entgelt zur Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen einer Gemeinde verpflichtet. Dies ist vorliegend geschehen.
- 37** d) § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG setzt auch nicht, wie die Klägerin möglicherweise meint, die Übernahme einer Schuld des Leistungsempfängers durch denjenigen voraus, der dem Unternehmer ein Entgelt für die Leistungen an den Leistungsempfänger gewährt; maßgebend ist vielmehr allein, dass die Zahlung des Dritten für die fragliche Leistung des Unternehmers an den Leistungsempfänger gewährt wird, bzw. dass er, der Unternehmer, die Zahlung hierfür erhält (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 V R 48/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c, Rz 27; in BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Rz 26; vom 28. August 2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 52, m.w.N.). Es ist insoweit unerheblich, ob die Zahlung des Dritten zugleich Teil eines anderen Geschäftsvorganges ist. Deshalb kommt es nicht darauf an, dass keine Zahlungspflicht der Stadt X bestand.
- 38** 4. Einwendungen gegen die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer sind von keinem Beteiligten erhoben worden.
- 39** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.