

# Urteil vom 07. Mai 2020, V R 22/18

## Zum Vorsteueranspruch aus dem Erwerb der Berechtigung, Verkaufsflächen des Leistenden zur Vermarktung eigener Produkte zu nutzen

ECLI:DE:BFH:2020:U.070520.VR22.18.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1, UStG § 15 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, BGB § 133, BGB § 157, FGO § 118 Abs 2, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Juni 2018, Az: 9 K 3596/16

## Leitsätze

Verpflichtet sich ein Einzelhändler gegenüber einem anderen Unternehmer gegen eine Zahlung, auf neu geschaffenen Verkaufsflächen von diesem Unternehmer bezogene Produkte zum Verkauf anzubieten, liegt sowohl der für die Annahme eines Entgelts als auch der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung (Bereitstellung der Verkaufsflächen) und der hierfür von dem anderen Unternehmer geleisteten Zahlung vor .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20.06.2018 - 9 K 3596/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft (e.G.) auf dem Gebiet der Unterhaltungs-, Kommunikations- und Haustechnik tätig. Die Klägerin hat bundesweit ... Mitglieder. Zweck ihres Unternehmens ist die Förderung mittelständischer Einzelhandelsunternehmen der Unterhaltungs-, Kommunikations- und Haustechnik sowie verwandter Geschäftsbereiche im Sinne des genossenschaftlichen Förderauftrags. Gegenstand des Unternehmens sind alle Maßnahmen, die geeignet sind, dem Förderauftrag zu dienen, insbesondere im Bereich der Dienstleistungen die Marktbeobachtung und Sortimentsgestaltung und die Beratung in wirtschaftlichen und werblichen Fragen; im Bereich der Warengeschäfte die Vertretung der Mitglieder gegenüber Lieferfirmen, die Vermittlung des Wareneinkaufs, der Großhandel, die Durchführung der Zentralregulierung und die Übernahme des Delkredere.
- 2** Die Klägerin und ihre Mitglieder schließen eine "Vereinbarung über die Zusammenarbeit", die Regelungen sowohl für den Einkauf im Großhandelsgeschäft als auch im Zentralregulierungsgeschäft enthält. Daneben kann es eine Vielzahl einzelner und rechtlich in sich abgeschlossener Vertragsbeziehungen zwischen dem jeweiligen Mitglied und der Klägerin geben.
- 3** Die Klägerin tritt gegenüber dem Mitglied sowohl als Großhändlerin als auch als Zentralreguliererin bei Warengeschäften zwischen dem Hersteller und dem Mitglied auf. Eine Verpflichtung des Mitglieds, nur Ware über die Klägerin (sei es im Großhandel oder Zentralregulierungsgeschäft) zu beziehen, besteht nicht. Im Durchschnitt beziehen die Mitglieder ca. 84 % ihrer Waren über die Klägerin (im Großhandels- oder Zentralregulierungsgeschäft).
- 4** Für den Geschäftsbereich der Einkaufs- und Zentralregulierung hat die Klägerin mit ... Warenherstellern Verträge über Verkaufsförderung, Vermittlung und Zentralregulierung abgeschlossen. Darin ist geregelt, dass die Klägerin im

Auftrag des jeweiligen Herstellers bei ihren Mitgliedern verkaufsfördernde Maßnahmen für das jeweilige Programm des Herstellers durchführt. Dies erfolgt auf Grundlage von gesonderten Vereinbarungen. Des Weiteren übernimmt die Klägerin die Zentralregulierung, d.h. sie zieht die Forderungen des Herstellers gegenüber den Mitgliedern ein und begleicht die Forderungen gegenüber dem Hersteller.

- 5 Neben der Verkaufsförderung, der Vermittlung sowie der Zentralregulierung, für die die Klägerin Provisionen in Höhe von ... % bzw. ... % zzgl. Umsatzsteuer von den Herstellern erhält, gibt es das Konzept Y.
- 6 Im Rahmen des Konzept Y fördert die Klägerin im Wege eines Zuschusses die Schaffung neuer Verkaufsflächen bei ihren Mitgliedern. Eine Förderung können nur Mitglieder für zusätzlich geschaffene Verkaufsflächen, die der Steigerung des Umsatzes mit von der Klägerin bezogenen Waren oder mit über die Zentralregulierung regulierten Einkäufen dienen, auf Antrag erhalten. Bezugsgröße ist die branchenbezogene Verkaufsfläche inklusive der erforderlichen Verkehrswege. Es erfolgt eine einheitliche Förderung je qm von max. ... € pro qm bis zu einer Fläche von 2 000 qm, was einen maximalen Zuschuss von ... € ermöglicht. Ausgenommen sind alle Waren, die nicht von der Klägerin bezogen wurden oder über die Klägerin zentralreguliert wurden; Gleiches gilt für Lieferanten, welche das Konzept Y nicht unterstützen. Dem Antrag muss eine Bereichsplanung/Ladenbauumsetzung zugrunde liegen. Ferner muss das antragstellende Mitglied eine Investitionsplanung, eine Umsatzprognose sowie einen aktuellen Jahresabschluss einreichen. Die Förderung erfolgt vorbehaltlich einer Prüfung des Antrags und einer positiven Bewertung des Standorts durch die Klägerin und der Genehmigung durch den Vorstand. Ein Rechtsanspruch des Mitglieds auf die Förderung besteht nicht. Die Förderung ist nicht vom Umfang der Lieferungen zwischen den Herstellern und dem Mitglied abhängig. Ferner erfolgt eine Prüfung bzw. Überwachung der Umsetzung der beantragten Maßnahme. Diese Umsetzung ist vom Mitglied zu dokumentieren. Im Antrag verpflichtet sich der Antragsteller u.a. für den Fall, dass er innerhalb von fünf Jahren ab Auszahlung des Förderungsbetrages aus der Zentralregulierung ausgeschlossen wird, aus der Klägerin austritt, oder auf der geförderten Verkaufsfläche Waren ausstellt, die nicht über die Klägerin als Großhändlerin oder im Zentralregulierungsgeschäft bezogen wurden, zur Rückzahlung des Zuschusses gestaffelt von 100 % bis 20 %.
- 7 Finanziert wird das Konzept Y ausschließlich dadurch, dass mehrere Hersteller (im Ergebnis alle namhaften Hersteller), wie in den jeweiligen Zentralregulierungs(ZR)-Verträgen vereinbart, ... % vom zentralregulierten Warenumsatz an die Klägerin bezahlen. Außer dieser Vergütungsregelung in den jeweiligen ZR-Verträgen gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und den Herstellern zum Konzept Y. Den Herstellern wurden bei Abschluss des ZR-Vertrages der Inhalt und die Voraussetzungen des Konzept Y zur Kenntnis gebracht. Die Hersteller haben weder ein Mitspracherecht bei der Entscheidung über die Gewährung des Zuschusses noch ein Recht auf Nachweis der Geldverwendung oder ein Rückforderungsrecht hinsichtlich bereits gezahlter Gelder, wenn der ZR-Vertrag zwischen dem Hersteller und der Klägerin endet, der Hersteller oder die Klägerin insolvent werden sollten, oder das Konzept Y eingestellt werden sollte. Die Zahlungen der Hersteller an die Klägerin werden von der Finanzverwaltung ... als Entgelt für einen steuerbaren Leistungsaustausch angesehen und steuerlich sowohl von den Herstellern als auch von der Klägerin so behandelt.
- 8 Im November 2015 beantragte das Mitglied X GmbH & Co. KG (X) für die Eröffnung einer zusätzlichen Filiale mit ... qm Verkaufsfläche einen Zuschuss nach dem Konzept Y. Dieser Antrag wurde nach Prüfung durch den Vorstand der Klägerin genehmigt und im April 2016 an X ein Betrag von ... € gezahlt. X stellte hierüber am 01.04.2016 eine Rechnung an die Klägerin in Höhe von ... € netto und wies Umsatzsteuer in Höhe von ... € gesondert aus. Diese machte die Klägerin als Vorsteuer geltend.
- 9 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte die Zahlung der Klägerin nicht als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung, sondern als nicht steuerbaren Zuschuss und ließ die Vorsteuern nicht zum Abzug zu.
- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1913 veröffentlichten Gerichtsbescheid statt.
- 11 Die Zahlung der Klägerin sei im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgt, weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Zahlungen und der Nutzung der Verkaufsfläche durch X bestanden und die Klägerin als identifizierbare Leistungsempfängerin einen konkreten Vorteil erhalten habe. Es sei auch nicht ersichtlich, dass es der Klägerin auf eine allgemeine Förderung von X aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen angekommen sei.

# Entscheidungsgründe

## II.

- 12** Die Revision des FA ist zulässig. Revisionskläger ist nicht das in der Revisionsschrift als Revisionskläger bezeichnete Land ..., sondern das FA selbst. Gemäß § 122 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist Beteiligter am Revisionsverfahren, wer am Verfahren über die Klage beteiligt war (§ 57 FGO). Zur Einlegung einer Revision sind folglich nur die in der Vorinstanz Beteiligten berechtigt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, m.w.N.). Wer Beteiligter am Verfahren ist, ergibt sich grundsätzlich aus dem Rubrum des angefochtenen Urteils (BFH-Urteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496). Hiernach war das FA an dem erstinstanzlichen Klageverfahren als beklagte Behörde (§ 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO) beteiligt. Nur das FA, nicht aber das Land ..., war daher zur Einlegung der Revision befugt.
- 13** Die Revisionsschrift kann indessen dahin ausgelegt werden, dass Revisionskläger nicht das Land ..., sondern das FA ist. Die Bezeichnung des Beteiligten in der Revisionsschrift muss für die Beteiligtenstellung nicht in jedem Fall ausschlaggebend sein. Maßgeblich ist, welcher Sinn der in der Revisionsschrift gewählten Beteiligtenbezeichnung bei objektiver Würdigung des Erklärungsinhalts beizulegen ist. Auch bei scheinbar eindeutiger Bezeichnung hängt die Auslegung der Beteiligtenbestimmung von allen den Empfängern der Revisionsschrift bekannten oder vernünftigerweise erkennbaren Umständen tatsächlicher und rechtlicher Art ab (BFH-Urteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496).
- 14** Diese Umstände lassen im vorliegenden Fall nur den Schluss zu, dass sich das FA als beklagte Behörde des finanzgerichtlichen Verfahrens auch an dem Revisionsverfahren als Revisionskläger beteiligen wollte. Es ist im Sinne einer rechtsschutzgewährenden Auslegung der Revisionsschrift nicht anzunehmen, dass das FA für das Land ... eine unzulässige Revision einlegen wollte. Bei unrichtiger äußerer Bezeichnung ist grundsätzlich derjenige als Beteiligter anzusprechen, der erkennbar durch die Beteiligtenbezeichnung betroffen werden soll. Dies ist im Streitfall das FA.

## III.

- 15** Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO).
- 16** 1. An die Stelle des Umsatzsteuerbescheids 2016 vom 08.11.2017, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 14.01.2019 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (z.B. BFH-Urteile vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526; vom 15.03.2017 - II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153).
- 17** 2. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es dennoch nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Urteile in BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, und in BFH/NV 2017, 1153) nichts geändert hat, wie sich aus den Erklärungen des FA vom 21.01.2019 und der Klägerin im Schriftsatz vom 13.01.2020 ergibt.

## IV.

- 18** Die Revision des FA ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin einen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus der Rechnung der X hat. Verpflichtet sich X als Einzelhändler gegenüber der Klägerin gegen eine Zahlung, auf neu geschaffenen Verkaufsflächen von der Klägerin bezogene Produkte zum Verkauf anzubieten, liegt sowohl der für die Annahme eines Entgelts als auch der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung (Bereitstellung der Verkaufsflächen) und der hierfür von der Klägerin geleisteten Zahlung vor.
- 19** 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

- 20** a) Die Auslegung der in den Vereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Mitgliedern (hier X) im Rahmen des Konzept Y abgegebenen Willenserklärungen (zur Maßgeblichkeit der schuldrechtlichen Vertragsbeziehung und deren Auslegung unter Berücksichtigung des Empfängerhorizonts vgl. Senatsurteile vom 22.08.2019 - V R 47/17, BFHE 266, 407, BFH/NV 2020, 73, Rz 22, und vom 24.08.2006 - V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340; BFH-Urteil vom 12.01.2011 - II R 30/09, BFH/NV 2011, 755) durch das FG hat ergeben, dass zwischen der Bereitstellung von Verkaufsflächen durch X und der Zahlung von ... € zzgl. Umsatzsteuer durch die Klägerin der erforderliche unmittelbare Zusammenhang (vgl. hierzu Senatsurteile vom 06.06.2019 - V R 18/18, BFHE 265, 538, Rz 26; vom 13.11.2019 - V R 5/18, BFHE 267, 158, BStBl II 2020, 136, und vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 22) bestanden hat.
- 21** b) An diese Vertragsauslegung ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile in BFH/NV 2020, 73; vom 27.01.2011 - V R 6/09, BFH/NV 2011, 1733; vom 03.11.2011 - V R 16/09, BFHE 235, 547, BStBl II 2012, 378; BFH-Urteile vom 03.05.2017 - X R 9/14, BFH/NV 2017, 1164, und vom 28.10.2009 - IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539). Denn die Auslegung von Willenserklärungen gehört grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen. Der BFH kann als Revisionsinstanz die Auslegung des FG nur daraufhin überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB), die Denkgesetze und die Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.08.2009 - X R 22/07, BFH/NV 2010, 208).
- 22** Das FG hat den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Flächenbereitstellung durch X und der Zahlung durch die Klägerin darauf gestützt, dass beides auf zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen, nämlich der Mitgliedschaft der X bei der Klägerin, der "Vereinbarung über die Zusammenarbeit" und aufgrund des weiteren Rechtsverhältnisses "Zuschussgewährung und Rückzahlungsvereinbarung" beruht. Die Klägerin verfolge mit der Vergabe der Fördergelder ein eigenes wirtschaftliches Interesse, weil X auf der neu errichteten Verkaufsfläche Waren verkaufen müsse, an deren Einkauf die Klägerin entweder als Großhändlerin oder als Zentralreguliererin wirtschaftlich beteiligt sei. Dieses wirtschaftliche Eigeninteresse zeige sich auch darin, dass die Zuschüsse erst vergeben würden, wenn eine Standortanalyse, die Erstellung einer Umsatzprognose und die Prüfung eines aktuellen Jahresabschlusses die betriebswirtschaftlich begründete Erwartung einer Umsatzsteigerung bei X ergeben hätten. Für einen Leistungsaustausch spreche auch, dass sich die Höhe des Zuschusses nach der Größe der zusätzlich geschaffenen Fläche richte, aufgrund derer die Klägerin Rückschlüsse auf eine zu erwartende Umsatzsteigerung ziehen könne. Dass die Klägerin nicht unmittelbar beim Verkauf von einer Umsatzsteigerung profitiere, sondern mittelbar über eine Umsatzsteigerung bei den Einkäufen und bei den Provisionen, stehe der Annahme eines Leistungsaustauschs nicht entgegen.
- 23** Diese Würdigung durch das FG umfasst alle maßgeblichen Gesichtspunkte, lässt keine wesentlichen Kriterien außer Acht und ist im Ergebnis zumindest möglich.
- 24** c) Die materiell-rechtlichen Einwendungen des FA stehen dem nicht entgegen. Insbesondere spricht nichts für die Annahme eines nicht steuerbaren Zuschusses, der bei einer allgemeinen Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen durch Zahlungen aus öffentlichen Kassen vorliegen kann (z.B. Senatsurteil vom 23.07.2009 - V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, unter II.1.a). Im Wirtschaftsleben ist im Allgemeinen niemand bereit, eine Leistung ohne Gegenleistung zu erbringen (Senatsurteil vom 04.02.1971 - V R 41/69, BFHE 102, 136, BStBl II 1971, 467, unter II.1.). So ist es auch vorliegend, denn das FG hat in seiner Würdigung nachvollziehbar ausgeführt, dass die Klägerin jedenfalls auch im eigenen wirtschaftlichen Interesse gehandelt hat.
- 25** 2. Das FG-Urteil leidet nicht an den vom FA geltend gemachten Verfahrensfehlern. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden deshalb nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg (BFH-Urteile in BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526; vom 03.06.2016 - II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806; vom 22.07.2015 - II R 15/14, BFH/NV 2015, 1584).
- 26** Insbesondere liegt der vom FA gerügte Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten nicht vor. Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens

gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt u.a. dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (z.B. BFH-Beschluss vom 17.07.2019 - II B 30, 32-34, 38/18, BFHE 265, 5, BStBl II 2019, 620; Senatsbeschluss vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409).

- 27** Entgegen der Auffassung des FA ist es weder eine nach Aktenlage feststehende noch eine sich aus dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten ergebende Tatsache, dass es X frei gestanden habe, auch Waren von Dritten auf den "bezuschussten" Flächen anzubieten. Im Gegenteil: In der Klageschrift vom 05.12.2016 trägt die Klägerin unter 1.4.7 (Bl. 4 FG-Akte) vor, dass nach den Regeln des Konzept Y nur Flächenerweiterungen gefördert werden, die der Umsatzsteigerung der über die Klägerin (sei es im Wege der Zentralregulierung oder im Großhandelsgeschäft) bezogenen Waren dienen. Das entspricht dem Musterantrag des Konzept Y (Bl. 19 FG-Akte), in dem sich der Antragsteller zur Rückzahlung des Förderbetrages u.a. für den Fall verpflichtet, dass der Förderbetrag ganz oder teilweise zu branchenfremden Zwecken genutzt oder Waren über nicht zentralregulierte Lieferanten bezogen werden. Allein nach der Informationsbroschüre (Bl. 14 FG-Akte) tritt die Rückzahlungspflicht bei einer überwiegenden Nutzung der geförderten Verkaufsfläche für Zwecke, die nicht im Zusammenhang mit dem Warenbezug von der Klägerin oder über die Zentralregulierung stehen, ein.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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