

Urteil vom 17. April 2024, XI R 13/21

Landeszuweisung aus strukturpolitischen Gründen kein Entgelt von dritter Seite; keine Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht; Vorsteuerabzug auch bei Finanzierung der Eingangsleistungen durch Zuschüsse; keine Adressierung von Umsatzsteuerbescheiden an den bgA

ECLI:DE:BFH:2024:U.170424.XIR13.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2b, UStG § 10 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1 UAbs 1, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1 UAbs 2, EGRL 112/2006 Art 13, EGRL 112/2006 Art 73, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2013

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 24. November 2020, Az: 4 K 32/18

Leitsätze

1. Landeszuweisungen an eine Gemeinde zur Errichtung einer Anlegebrücke für den öffentlichen Fährverkehr sind kein Entgelt, wenn sie nicht für eine Leistung der Gemeinde, sondern aus strukturpolitischen Gründen zur Förderung der Verkehrsinfrastruktur gezahlt werden.
2. Für die Unternehmereigenschaft ist nicht erforderlich, dass eine Tätigkeit auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist; ein typisch unternehmerisches, marktübliches Verhalten ist auch im Verlustfall unternehmerisch.
3. Bei Eingangsleistungen, die ausschließlich in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen stehen, ist die Art der Finanzierung (durch Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit oder durch Zuschüsse) für die Feststellung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne Belang.
4. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterhält umsatzsteuerrechtlich nur ein einziges Unternehmen, so dass in dem ihr gegenüber zu erlassenden Umsatzsteuerbescheid all ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten zu erfassen sind.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 24.11.2020 - 4 K 32/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Jahr 2013 (Streitjahr) zugeflossene Beträge als Entgelt von dritter Seite für einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz zu qualifizieren sind oder ob sie sogenannte echte Zuschüsse darstellen. Dabei handelt es sich konkret (nur noch) um eine Landeszuweisung in Höhe von XXX.000 €, welche die Klägerin im Jahr 2013 von der landeseigenen Z-GmbH erhalten hat.
- 2 Die Klägerin ist eine kreisangehörige Gemeinde. Vom Gebiet der Klägerin aus kann man über eine Anlegebrücke eine Anlegestelle für Fährschiffe (Fähranleger) einer von der X-GmbH betriebenen Fährlinie erreichen. Die Fährlinie

der X-GmbH ist Teil des Öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) und verfügt über weitere Anlegestellen in einer kreisfreien Stadt (A) sowie in mehreren anderen kreisangehörigen Gemeinden der Region.

- 3 In den Jahren 2012 und 2013 ließ die Klägerin eine neue Anlegebrücke für 1.XXX.XXX € errichten, da sich die alte Anlegebrücke in einem schlechten baulichen Zustand befand und eine Sanierung weder technisch noch wirtschaftlich sinnvoll war. Die neu errichtete Anlegebrücke ist über eine Stahlbetonbrücke zu erreichen. Etwa in der Mitte der Brücke befindet sich eine Plattform mit zwei Bänken.
- 4 Die Klägerin überließ die neue Anlegebrücke der X-GmbH ab dem 25.03.2013 auf unbestimmte Zeit gegen Entgelt im Rahmen eines privatrechtlichen Infrastruktur-Nutzungsvertrags. Die X-GmbH durfte die Verkehrsinfrastruktur für die Erbringung ihrer ÖPNV-Fährverkehre sowie ihr touristisches Angebot nutzen. Das Nutzungsentgelt betrug X.XXX € pro Jahr zuzüglich Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe. Zum 01.01.2016 erhöhte sich das Entgelt auf X.XXX € netto pro Jahr. Dieses Entgelt entsprach dem Preis, der für vergleichbare Leistungen in der Region entrichtet wurde. § 4 des Vertrags sah weiter vor, dass die Klägerin die Verkehrsinfrastruktur auch Dritten zur Verfügung stellen durfte, wobei jedoch die Belange der X-GmbH Vorrang hatten und die Klägerin sicherstellen musste, dass Dritte für die Nutzung ein Entgelt zu zahlen hatten.
- 5 Um die für die Errichtung der Anlegebrücke mit Fähranleger notwendigen Land- und Wasserflächen nutzen zu können, schloss die Klägerin mit D im Jahr 2012 einen Nutzungsvertrag. D überließ der Klägerin ab 01.09.2012 die erforderlichen Flächen zur Nutzung als Anlegebrücke mit Anlegestelle für den ÖPNV und die Zuwegung. Die Überlassung erfolgte kostenlos; die Entgeltfreiheit setzte nach § 19 des Vertrags voraus, dass die Anlagen kostenlos von der Öffentlichkeit genutzt werden dürfen.
- 6 Die Kosten für die neue Anlegebrücke sollten unter anderem durch Zahlungen der Z-GmbH (nachfolgend: Landeszuweisung), des Landkreises K (nachfolgend: Kreiszuweisung), der Stadt A (nachfolgend: städtische Zuweisung) sowie durch Eigenmittel der Klägerin finanziert werden.
- 7 Die Z-GmbH vertrat das Bundesland bei der Finanzierung und nahm die Erneuerung der Anlegebrücke mit Schreiben vom 06.08.2012 in ihr Förderprogramm auf. Auf Antrag der Klägerin bewilligte die Z-GmbH mit Bescheid vom 23.10.2012 zunächst eine Landeszuweisung in Höhe von XXX.XXX €. Ausweislich des Bescheids hielt die Z-GmbH die Maßnahme nach Art und Umfang zur Steigerung der Attraktivität und zur Verbesserung der Verkehrsverhältnisse des ÖPNV für erforderlich. Die Landeszuweisung wurde zweckgebunden zur Projektförderung vergeben und diente zur anteiligen Deckung der notwendigen Ausgaben für die Erneuerung der Anlegebrücke. Der diskriminierungsfreie Zugang aller Verkehrsunternehmen war zu gewährleisten. Eine Veräußerung, Verpachtung, Vermietung oder Zweckentfremdung innerhalb von 20 Jahren für verbundene Bestandteile und sechs Jahren für nicht mit dem Grundstück verbundene Bestandteile war von der Zustimmung der Z-GmbH abhängig. Im Falle einer zweckentfremdeten Nutzung war ein Wertausgleich zu zahlen.
- 8 Weitere Mittel wurden mit Bescheiden vom 06.05.2013 sowie vom 18.07.2013 bewilligt, nachdem der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) der Klägerin den Vorsteuerabzug verwehrt und die Klägerin einen ergänzenden Antrag gestellt hatte.
- 9 K bewilligte durch Bescheide vom 12.07.2012 und vom 30.07.2012 eine Kreiszuweisung in Höhe von insgesamt XXX.XXX € für den Abbruch und die Erneuerung der Anlegebrücke. Der Bescheid nahm auf den Antrag der Klägerin sowie die Mitfinanzierung durch die Z-GmbH und die Stadt A Bezug. Er sah ferner vor, dass der noch zu schließende Vertrag zwischen der Klägerin und der X-GmbH dem K als Zuwendungsgeber zur Prüfung vorzulegen sei. Diese Pflicht diene dem Nachweis, dass die Anlegestelle tatsächlich im Rahmen des ÖPNV von der X-GmbH angelaufen und genutzt wird. Die Zuschussbewilligung sollte unwirksam werden, wenn mit der Maßnahme nicht innerhalb eines halben Jahres nach der Ausstellung des Bescheids begonnen worden ist. Sollte die Finanzierung des Projekts nicht zustande kommen oder die Stadt A oder die Klägerin von dem zwischen ihnen geschlossenen öffentlich-rechtlichen Vertrag vom 15.09.2011 zurücktreten, waren von K bereits gezahlte Mittel unverzüglich zurückzuerstatten.
- 10 Die städtische Zuweisung der Stadt A fußte auf dem im Bescheid des K in Bezug genommenen öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen der Stadt A und der Klägerin vom 15.09.2011. Dieser Vertrag sah in seiner Präambel vor, dass die Anlegebrücke im Gebiet der Klägerin aufgrund ihres Alters und des baulichen Zustandes im notwendigen Maße abzubauen und zu erneuern sei und dass die Finanzierung des Vorhabens nach Förderung durch das Land, vertreten durch die Z-GmbH, durch Mittel der Stadt A und des Kreises K sowie der Klägerin dem Grunde nach gesichert sei. § 1 des Vertrags (Regelungen für die Klägerin) sah unter anderem vor, dass die Klägerin

die Bauherrenschaft des neu zu errichtenden Anlegers übernahm. In § 2 (Regelungen für die Stadt A) war unter anderem vorgesehen, dass die Stadt A für den im notwendigen Maße erforderlichen Abbruch des abgängigen Anlegers einschließlich dessen Finanzierung verantwortlich war und für die Klägerin die Aufsicht über alle Grund- und nötigen besonderen Leistungen in Annäherung an die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure übernahm. Die Bauleitungs- und Baubetreuungskosten sollten von der Stadt A intern getragen werden. Auf Grundlage dieses Vertrags erging eine Zahlungsanforderung, ausweislich derer A zunächst XXX.XXX € zu leisten hatte.

- 11** Im Streitjahr erhielt die Klägerin eine Kreiszuweisung in Höhe von XXX.XXX € sowie eine Landeszuweisung in Höhe von XXX.XXX €.
- 12** Die Klägerin ging davon aus, dass sie die Vorsteuern für die zur Errichtung der Anlegebrücke bezogenen Leistungen voll geltend machen könne. Die mit den Eingangsleistungen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehende Ausgangsleistung sei die steuerpflichtige Vermietung der Anlegebrücke an die X-GmbH. Die Landeszuweisung und die Kreiszuweisung seien keine Entgelte von dritter Seite, sondern nicht steuerbare ("echte") Zuschüsse. Auf Basis dieser Rechtsauffassung erklärte die Klägerin unter anderem in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar bis April 2013 Vorsteuerüberhänge.
- 13** Nach einer Außenprüfung bei der Klägerin vertrat der Prüfer die Auffassung, die Anlegebrücke sei ein dem Gemeingebrauch gewidmetes Bauwerk. Ihre Errichtung sei im Rahmen der Neuordnung und Umgestaltung der (den Bürgern und Touristen dienenden) Flächen und Wege im Strandbereich erfolgt. Wegen des niedrigen Kostendeckungsgrads von unter X % komme der wirtschaftlichen Nutzung (Vermietung gegen Entgelt an die X-GmbH) nur eine geringe Bedeutung zu. Ein Vorsteuerabzug für die zu über XX % nichtwirtschaftlichen Zwecken dienende Brücke komme nicht in Betracht.
- 14** Das FA folgte der Auffassung des Prüfers in den Änderungsbescheiden über die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Januar, Februar, März und April 2013 vom 29.05.2013.
- 15** Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, die Anlegebrücke werde zu 100 % für die steuerpflichtige Vermietung an die X-GmbH und damit vollständig unternehmerisch genutzt. Folglich stehe ihr der volle Vorsteuerabzug für die streitigen Eingangsleistungen zu.
- 16** Mit Einspruchsentscheidung vom 19.03.2014 (nur) wegen Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat April 2013 ließ das FA den Vorsteuerabzug in Höhe von X,XX % zu und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Es nahm an, es handle sich bei der Anlegebrücke um ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut. Die Vorsteuer sei folglich aufzuteilen, wobei der Anteil der nicht abzugsfähigen Vorsteuer zu schätzen sei. Im Streitfall sei eine Schätzung des Anteils der unternehmerischen Nutzung der Anlegebrücke an der Gesamtnutzung mit X,XX % sachgerecht.
- 17** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem (ersten) Urteil vom 16.02.2017 - 4 K 35/14 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 776, mit Anmerkung Hütte) ab. Es nahm an, dass die Tätigkeit der Klägerin zwar in vollem Umfang unternehmerisch sei, so dass der Klägerin der Vorsteuerabzug in vollem Umfang zustehe. Jedoch sei im April 2013 aufgrund der Kreiszuweisung die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin zu erhöhen und mit dem zusätzlich zu gewährenden Vorsteuerabzug zu saldieren, so dass im Ergebnis die Umsatzsteuer-Festsetzung im streitigen Voranmeldungszeitraum nicht zu verringern sei. Zwischen der Erneuerung der Anlegebrücke und der Kreiszuweisung bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, so dass der Zuschuss des K als Entgelt für eine Leistung der Klägerin (Errichtung der Anlegebrücke) anzusehen sei.
- 18** In ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2013, die vor Ergehen des Urteils im Verfahren vom 16.02.2017 - 4 K 35/14 (EFG 2017, 776, mit Anmerkung Hütte) eingereicht wurde, erklärte die Klägerin Lieferungen und sonstige Leistungen an die X-GmbH und Vorsteuern aus Rechnungen von anderen Unternehmern. Die Steueranmeldung führte zu einer Steuervergütung.
- 19** Das FA bearbeitete die Umsatzsteuer-Jahreserklärung erst nach Ergehen des Urteils im Verfahren vom 16.02.2017 - 4 K 35/14 (EFG 2017, 776, mit Anmerkung Hütte). Es stimmte der Steueranmeldung nicht zu, sondern erhöhte im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 12.10.2017, der gemäß § 365 Abs. 1 der Abgabenordnung unter anderem die angefochtenen Vorauszahlungsbescheide für Januar bis März 2013 ersetzte, die Umsätze zu 19 % auf ... €; die Umsatzsteuer wurde dabei aus den vereinnahmten Zuschüssen herausgerechnet. Diese Summe setzte sich zusammen aus den von der Klägerin selbst erklärten Umsätzen, der Kreiszuweisung und der Landeszuweisung. Das

FA nahm an, auch die Landeszuweisung sei auf den Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und K bezogen und damit ein Entgelt von dritter Seite. Aus den Zuwendungsbescheiden der Z-GmbH gehe hervor, dass die Mittel gerade wegen einer bestimmten Handlung gezahlt worden seien. Der Bescheid ist für die "Gemeinde ... [Name der Klägerin] - Anlegebrücke" erteilt.

- 20** Das FA wies anschließend mit Einspruchsentscheidung vom 31.01.2018 den Einspruch der "Gemeinde ... [Name der Klägerin] - Anlegebrücke" als unbegründet zurück. Es stellte klar, dass die angefochtenen Vorauszahlungsbescheide für Januar, Februar und März 2013 durch den Jahresbescheid ersetzt worden seien. In der Sache hielt das FA daran fest, dass die Landeszuweisung ein Entgelt von dritter Seite gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes a.F. (UStG a.F.) sei. Nach dem Bewilligungsbescheid würden die Mittel zweckgebunden gewährt und dienen zur anteiligen Deckung der notwendigen Ausgaben für die Erneuerung der Anlegebrücke. Aus der Berechnung der zuwendungsfähigen Kosten ergebe sich direkt, dass eine Preisauffüllung vorliege. Die Klägerin sei ohne die Landeszuweisung nicht in der Lage gewesen, die Brücke zu erneuern. Die Klägerin müsse einen Verwendungsnachweis erbringen. Die Veräußerung, Verpachtung, Vermietung oder Zweckentfremdung innerhalb von 20 Jahren nach Inbetriebnahme sei von der Zustimmung der Z-GmbH abhängig. Es sei mittlerweile unstreitig, dass zwischen der Klägerin und K ein Leistungsaustausch vorliege (Errichtung der Brücke zwecks Überlassung für den ÖPNV). Die Landeszuweisung beziehe sich auf eben diesen Leistungsaustausch; sie diene nicht der Förderung der Klägerin, sondern erfolge im Interesse des K zur Stärkung des ÖPNV, für den K zuständig sei. Mit der Verpflichtung der zuschussgewährenden Z-GmbH gehe das Recht der Klägerin auf Auszahlung des Zuschusses einher. Schließlich sei Folgendes zu bedenken: Hätte K seinerseits den Antrag bei der Z-GmbH gestellt, den Zuschuss erhalten und an die Klägerin weitergeleitet, wäre der weitergeleitete Betrag als (weiteres) Entgelt des K zu werten. Es könne keinen Unterschied machen, dass statt K die Klägerin den Zuschuss beantragt habe.
- 21** Dagegen richtete sich die zweite Klage, mit der die Klägerin vortrug, es sei nunmehr unstreitig, dass die erklärten Vorsteuern in vollem Umfang abziehbar und die Kreiszuweisung sowie die städtische Zuweisung Entgelte seien. Jedoch gehe das FA zu Unrecht davon aus, dass die Landeszuweisung ein Entgelt für eine oder mehrere steuerpflichtige Leistung(en) sei.
- 22** Das FG gab der Klage mit Urteil vom 24.11.2020 - 4 K 32/18 (EFG 2021, 1240, mit Anmerkung Hütte) statt. Es hielt --wie im Verfahren vom 16.02.2017 - 4 K 35/14 (EFG 2017, 776, mit Anmerkung Hütte)-- daran fest, dass die Tätigkeit der Klägerin in vollem Umfang als unternehmerisch einzuordnen sei und ihr somit der geltend gemachte Vorsteuerabzug zustehe. Die Klägerin sei im Streitjahr als Unternehmerin im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) tätig gewesen. Mit der Errichtung der Anlegebrücke sowie ihrer steuerpflichtigen Vermietung an die X-GmbH für die Zwecke des ÖPNV habe die Klägerin eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt. Dem stehe weder § 19 des Überlassungsvertrags mit D noch die geringe Höhe des mit der X-GmbH vereinbarten Entgelts entgegen.
- 23** Die Landeszuweisung sei, anders als die Kreiszuweisung, kein Entgelt von dritter Seite für eine Leistung der Klägerin an den K. Im Falle einer bloß technischen Anknüpfung einer Zuwendung an eine bestimmte Handlung liege --obgleich auch hier die Handlung der Auslöser des Geldflusses ist-- kein Entgelt (von dritter Seite) vor. Dem FA sei zwar zuzugestehen, dass aus dem der Förderung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis erkennbar sei, welche konkrete Handlung den Auslöser für die festgesetzte Zahlung darstelle. Gleichwohl liege ein echter Zuschuss vor, weil die Zahlung der Z-GmbH vorrangig zur allgemeinen Förderung aus strukturpolitischen Gründen erfolgt sei und die aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis resultierende Verbindung zwischen der Errichtung der Anlegebrücke und der Zahlung eine bloß technische Anknüpfung darstelle. Die Z-GmbH sei (anders als der Kreis oder die Stadt) kein originärer Aufgabenträger des ÖPNV. Dieser Umstand spreche gegen ein individualisiertes Interesse der Z-GmbH an der konkreten streitgegenständlichen Maßnahme und damit gegen die Annahme, dass die Z-GmbH Leistungsempfängerin sei.
- 24** Weiter sei zu beachten, dass die Z-GmbH ihre Zahlungen auf Grundlage des Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetzes i.d.F. vom 15.12.2006 --GVFG SH-- (Gesetz- und Verordnungsblatt für Schleswig-Holstein 2006, 358) erbracht habe. Dieses Gesetz regle die Verteilung von Mitteln, welche den Ländern seit dem Jahr 2007 aus dem Bundeshaushalt zustehen. Die Gelder unterlägen einer Zweckbindung. Die zweckgerechte Mittelverwendung werde durch eine für die Auszahlung erforderliche Aufnahme in ein Förderprogramm nach § 5 GVFG SH sichergestellt. Als mit der Verteilung der Gelder beauftragte Gesellschaft fungiere die Z-GmbH damit letztlich als Institution, welche zweckgebundene Haushaltsmittel lediglich durchleite. Der Zweck liege im Wesentlichen in der finanziellen Ertüchtigung der Klägerin zur Durchführung einer strukturellen Verbesserung der Verkehrsversorgung in ihrem Bereich. Somit sei zwar ein klar definiertes Vorhaben als Auslöser

der Zahlung erkennbar. Zugleich aber liege ein Fördervorgang vor, bei dem die Konkretisierung eines Vorhabens vom Gesetz zwingend verlangt werde (und damit nicht der Disposition des Zuwendenden unterliege). Zum anderen lasse der rechtliche Rahmen, in dem die Zahlung erfolgte, erkennen, dass die Z-GmbH als durchleitende Stelle weder ein wesentliches eigenes Interesse (mit-)verfolge noch vorrangig die Förderung des K bezwecke. Letztlich diene der Zahlungsvorgang einer gesetzeskonformen, vorhabenbezogenen Zuweisung, ohne dass die Z-GmbH dabei eine Aufgabe aus ihrem Kompetenzbereich auf die Klägerin übertragen oder die Subvention des K bezweckt habe.

- 25** Anders als bei K oder der Stadt A als Träger des ÖPNV werde der nur mittelbare Vorteil, den die Z-GmbH in ihrer Funktion als Vertreterin des Landes aus der Maßnahme ziehen könnte, durch das unmittelbare Ziel der Förderung der Klägerin überlagert.
- 26** Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. rügt.
- 27** Das FA teilt mit, dass es zwar mit dem FG der Auffassung ist, dass die Klägerin keine steuerbare Leistung an die Z-GmbH erbracht habe. Darüber bestehe Einigkeit. Allerdings sei die Landeszuweisung Entgelt von dritter Seite. Für die Frage eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Subvention und Leistung sei zu prüfen, ob die Subvention unmittelbar mit dem Preis des Umsatzes zusammenhänge. Dies sei der Fall, wenn die Subvention für eine bestimmte Leistung gezahlt werde, der Preis sich um die Subvention ermäßige, die Subvention daher dem Leistungsempfänger zugutekomme und der Begünstigte einen Anspruch auf die Subvention habe. Die Subvention müsse sich auf den Preis der Leistung auswirken und nicht nur allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten dienen. Dies sei nach Auffassung des FA der Fall, da der Zuschuss der Z-GmbH die Höhe der von K zu finanzierenden Baukosten beeinflusst habe. Ob die Förderung des K von der Z-GmbH beabsichtigt gewesen sei, sei nicht erheblich; entscheidend sei, dass der Zuschuss der Z-GmbH es der Klägerin objektiv gesehen ermöglicht habe, die Leistung zu einem niedrigeren Preis zu erbringen. Hätte die Klägerin die Zahlung der Z-GmbH nicht erhalten, hätten K und die Stadt A sowie die Klägerin selbst wesentlich mehr für die Errichtung der Brücke zahlen müssen. All dies ergebe sich aus dem Zuwendungsbescheid.
- 28** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 29** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 30** Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Im Übrigen weist sie darauf hin, dass sie, die Klägerin, keinen Preis für eine Leistung an K kalkuliert, sondern Finanzierungsquellen neben dem Eigenanteil gesucht habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 31** Die Revision ist aus anderen Gründen als vom FA geltend gemacht begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zu Recht angenommen, dass die Klägerin eine zum vollen Vorsteuerabzug berechnete Unternehmerin ist und die Landeszuweisung kein Entgelt von dritter Seite für eine Leistung an den Kreis ist. Allerdings bestehen aufgrund der Adressierung des angefochtenen Bescheids Zweifel, ob das FA im angefochtenen Bescheid sämtliche Umsätze der Klägerin erfasst hat (s. dazu unter 5.).
- 32** 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin im Streitjahr steuerbare Umsätze ausgeführt hat.
- 33** a) Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der Leistungsempfänger identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten muss, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 32; vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 43; vom 12.10.2023 - V R 11/21, BFHE 282, 151, BStBl II 2024, 276, Rz 15; BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 13, m.w.N.).
- 34** b) Diese Voraussetzungen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise für zwei Umsätze bejaht.
- 35** aa) Beide Beteiligte und das FG (Rz 20 der Vorentscheidung sowie Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom

16.02.2017 - 4 K 35/14, EFG 2017, 776, mit Anmerkung Hütte, Rz 31) gehen zu Recht davon aus, dass die Verpachtung der Anlegebrücke (Grundstück mit Betriebsvorrichtungen) an die X-GmbH gegen Entgelt eine einheitliche, jedenfalls aufgrund der Option der Klägerin insgesamt umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.08.2023 - V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52). Das Entgelt für diese Leistung besteht nach dem Urteil vom 16.02.2017 - 4 K 35/14 (EFG 2017, 776, mit Anmerkung Hütte) aus den Zahlungen der X-GmbH.

- 36** bb) Daneben hat die Klägerin nach Auffassung des FG (Rz 27 der Vorentscheidung sowie Urteil vom 16.02.2017 - 4 K 35/14, EFG 2017, 776, mit Anmerkung Hütte, Rz 40 ff.) mit der Errichtung der Anlegebrücke zum Zwecke der Vermietung an die X-GmbH eine weitere steuerbare Leistung als Unternehmerin an K ausgeführt und dafür die Kreiszuweisung als Gegenleistung erhalten. Außerdem hat das FG angedeutet, dass es diese Beurteilung auf den städtischen Zuschuss der Stadt A für übertragbar hält (Rz 69 der Vorentscheidung). Beide Beteiligte greifen dies mit der Revision nicht an.
- 37** cc) Da diese Auslegung durch das FG möglich ist (vgl. zur Errichtung eines Gebäudes als Leistung z.B. BFH-Urteil vom 12.10.2023 - V R 11/21, BFHE 282, 151, BStBl II 2024, 276; vgl. zur Übernahme der Betriebsführung einer defizitären Tätigkeit BFH-Urteile vom 19.07.2007 - V R 11/05, BFHE 219, 220, BStBl II 2007, 966; vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590) und nicht gegen die Grundsätze der Vertragsauslegung, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt, bindet sie den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.2008 - XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795; vom 11.12.2020 - IX R 33/18, BFHE 271, 63, BStBl II 2021, 488). Einer Äußerung des Senats zu der Frage, ob es nähergelegen hätte, die Kreiszuweisung als Entgelt von dritter Seite für eine Leistung der Klägerin an die (zum Vorsteuerabzug berechnete) X-GmbH anzusehen, bedarf es daher nicht. Ob die tatsächliche Würdigung des FG zwingend oder naheliegend ist, hat der Senat nicht zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 02.07.2021 - XI R 29/18, BFHE 274, 8, BStBl II 2022, 205, Rz 28; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 43). Außerdem würde es zu keiner anderen Besteuerung der Klägerin führen, wenn die Kreiszuweisung preisauflüllenden Charakter in Bezug auf die Leistung der Klägerin an die X-GmbH hätte.
- 38** 2. Auch die Auffassung des FG, dass die Landeszuweisung kein Entgelt (von dritter Seite) für eine Leistung der Klägerin an die Z-GmbH (dazu a), K (dazu b) oder die X-GmbH (dazu c) sei, hält revisionsrechtlicher Überprüfung stand.
- 39** a) Beide Beteiligte und das FG haben zu Recht angenommen, dass die Landeszuweisung kein Entgelt für eine Leistung an die Z-GmbH (oder das von ihr vertretene Land) ist.
- 40** aa) Für die Beantwortung der Frage, ob eine Leistung derart mit einer Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung der Gegenleistung (Zahlung) richtet, kommt es auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden an (vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1997 - V R 11/97, BFHE 184, 137, BStBl II 1998, 169, unter II.1.; vom 22.07.1999 - V R 74/98, BFH/NV 2000, 240, unter II.; vom 26.10.2000 - V R 12/00, BFH/NV 2001, 494, unter II.1.a; vom 22.04.2015 - XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 19; 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. BFH-Urteile vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 33; vom 18.11.2021 - V R 17/20, BFHE 275, 276, Rz 20). Eine Leistung gegen Entgelt liegt dagegen nicht vor, wenn ein "Zuschuss" lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dient und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll (z.B. BFH-Urteile vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 34; vom 18.11.2021 - V R 17/20, BFHE 275, 276, Rz 20).
- 41** bb) Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Z-GmbH die Landeszuweisung nicht für eine Leistung der Klägerin, die sie selbst bezogen hat, gezahlt hat. Die Z-GmbH hat bereits keine Leistung von der Klägerin bezogen, für die die Landeszuweisung das Entgelt sein könnte. Sie war insbesondere nicht Aufgabenträgerin des ÖPNV und hat der Klägerin keine Aufgabe übertragen. Dies stellt die Revision nicht in Frage.
- 42** b) Entgegen der Auffassung der Revision ist die Landeszuweisung auch kein Entgelt von dritter Seite für eine Leistung der Klägerin an K.
- 43** aa) Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. gehörte "zum Entgelt [auch], was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt".
- 44** (1) Dies setzte Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 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 Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Office des produits wallons vom 22.11.2001 - C-184/00, EU:C:2001:629; Kommission/Deutschland vom 15.07.2004 - C-144/02, EU:C:2004:444). Die Bestimmung betrifft Fallkonstellationen mit drei Beteiligten: die Person (öffentliche Einrichtung), die die Subvention gewährt, den Wirtschaftsteilnehmer, der die Subvention erhält, und den Empfänger der vom subventionierten Wirtschaftsbeteiligten erbrachten Leistung (vgl. EuGH-Urteil Keeping Newcastle Warm vom 13.06.2002 - C-353/00, EU:C:2002:369, Rz 23). Es werden Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für den Umsatz sind und dem Leistenden von einem Dritten gezahlt werden (EuGH-Urteil Office des produits wallons vom 22.11.2001 - C-184/00, EU:C:2001:629). Alle anderen Subventionen werden nicht davon erfasst (vgl. BFH-Beschluss vom 13.06.2018 - XI R 5/17, BFHE 262, 233, Rz 48).

- 45** Unabhängig von dieser besonderen Situation ist Besteuerungsgrundlage einer Leistung alles, was als Gegenleistung für die Leistung empfangen wird (vgl. EuGH-Urteil Le Rayon d'Or vom 27.03.2014 - C-151/13, EU:C:2014:185, Rz 30 und 31; BFH-Urteile vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 25; vom 24.02.2021 - XI R 15/19, BFHE 272, 252, BStBl II 2021, 729, Rz 17).
- 46** (2) Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 09.10.2003 - V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322; vom 26.09.2012 - V R 22/11, BFHE 239, 369, BStBl II 2012, 126; vom 22.04.2015 - XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862; Beschluss vom 13.06.2018 - XI R 5/17, BFHE 262, 233, Rz 53) gehören Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Unternehmer, der Leistungen an Dritte erbringt --unabhängig von der Bezeichnung als "Zuschuss"--, gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. zum Entgelt für diese Umsätze, wenn
- der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekommt,
 - der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt wird und
 - mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.
- 47** bb) Die auf tatsächlichem Gebiet liegende (vgl. BFH-Urteile vom 09.11.2006 - V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II.1.b bb; vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 28) Würdigung des FG, dass zwischen der Leistung der Klägerin an K und den Zahlungen der Z-GmbH kein unmittelbarer Zusammenhang besteht, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 48** (1) Das FG hat angenommen, dass aus dem der Förderung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis zwar erkennbar sei, welche konkrete Handlung den Auslöser für die festgesetzte Zahlung darstellt. Trotzdem liege ein echter Zuschuss vor, weil die Zahlung der Z-GmbH vorrangig zur allgemeinen Förderung aus strukturpolitischen Gründen (Förderung der Verkehrsinfrastruktur) erfolgt sei und die Verbindung zwischen der Errichtung der Anlegebrücke und der Zahlung eine bloß technische Anknüpfung darstelle. Die Zahlungen seien auf der Grundlage des Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetzes i.d.F. vom 15.12.2006 erfolgt. Als mit der Verteilung der Gelder beauftragte Gesellschaft leite die Z-GmbH zweckgebundene Haushaltsmittel lediglich durch. Der Zweck liege im Wesentlichen in der finanziellen Ertüchtigung der Gemeinde zur Durchführung einer strukturellen Verbesserung der Verkehrsversorgung in ihrem Bereich. Die Maßnahme zur Förderung des ÖPNV im Bereich der Klägerin habe zugleich nicht nur die Verkehrsinfrastruktur im Kreisgebiet, sondern auch im Gebiet des Bundeslandes verbessert. Der nur mittelbare Vorteil des Landes und des Kreises aus der Maßnahme werde durch das unmittelbare Ziel der Förderung der Klägerin überlagert.
- 49** (2) Diese Würdigung ist gleichfalls möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Soweit das FG das unter II.2.b aa (2) genannte Prüfprogramm nicht im Einzelnen angewandt hat, ist dies unschädlich, da sich aus den tatsächlichen Feststellungen des FG klar ergibt, dass das FG angenommen hat, dass der Zuschuss nicht für die Erbringung einer bestimmten Leistung an K gezahlt wurde.
- 50** (3) Der Einwand des FA, der Zuschuss der Z-GmbH habe preisauffüllenden Charakter, da er die Höhe des von K zu finanzierenden Anteils an den Baukosten beeinflusse, greift schon deshalb nicht, weil er von einem Sachverhalt ausgeht, der den Vereinbarungen nicht entspricht und den das FG so nicht festgestellt hat. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG haben der Kreis und die Stadt A die Höhe ihrer Zuweisungen vorab betragsmäßig festgelegt. Eine Erhöhung der Kreiszuweisung für den Fall, dass die Landeszuweisung nicht gezahlt wird, war in der Vereinbarung mit K gerade nicht vorgesehen. Dies wird durch den Umstand bestätigt, dass aufgrund der Versagung

des Vorsteuerabzugs der Kreis --anders als die Z-GmbH-- seinen Zuschuss nicht erhöht hat. Auch die städtische Zuweisung beruht nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht auf einer Vereinbarung, die eine Erhöhung im Falle der Versagung der Landeszuweisung vorgesehen hätte. Hätte die Z-GmbH keinen Zuschuss gezahlt, wäre die Finanzierung gescheitert und die Klägerin hätte die von K bereits gezahlten Mittel unverzüglich zurückerstatten müssen.

- 51** (4) Als nicht durchgreifend erweist sich außerdem der Einwand des FA, es sei nicht darauf abzustellen, ob die Förderung beabsichtigt war; vielmehr komme es allein darauf an, ob der Leistungsempfänger einen um die Subvention geminderten Preis zu zahlen habe. Denn nach der Rechtsprechung des BFH wird auch beim Entgelt von dritter Seite die Abgrenzung von Entgelt und "echtem Zuschuss" nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen; bloß technische Anknüpfungen von Förderungsmaßnahmen an Leistungen eines Unternehmers führen nicht dazu, die Förderung zum (zusätzlichen) Entgelt "für die Leistungen" zu machen, wenn das Förderungsziel nicht die Subvention der Preise zugunsten der Abnehmer, sondern die Subvention des leistenden Unternehmers ist (vgl. BFH-Urteile vom 09.10.2003 - V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, unter II.2.c; vom 26.09.2012 - V R 22/11, BFHE 239, 369, BStBl II 2012, 126, Rz 15, 22 ff.; s.a. BFH-Beschluss vom 13.06.2018 - XI R 5/17, BFHE 262, 233, Rz 57).
- 52** Ziel der Förderung durch die Z-GmbH war nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht, dass K (oder X) für die Errichtung beziehungsweise Überlassung der Anlegebrücke einen niedrigeren Preis zahlen müssen, sondern dass die bisherige Anlegestelle erhalten und damit die Klägerin (als leistende Unternehmerin) an den ÖPNV (Fährverkehr) angeschlossen bleibt. Dies war ohne den Zuschuss der Z-GmbH nicht gewährleistet; denn wenn die Gesamtfinanzierung gescheitert wäre, hätten nicht K (oder A) eine höhere Zuweisung gezahlt, sondern die Finanzierung wäre gescheitert (und die Anlegestelle im Gebiet der Klägerin wäre nicht neu errichtet worden).
- 53** (5) Soweit das FA in der Einspruchsentscheidung die Alternativüberlegung angestellt hat, dass ein Entgelt von dritter Seite vorläge, wenn K den Antrag bei der Z-GmbH gestellt hätte, und es keinen Unterschied machen könne, dass statt K die Klägerin den Zuschuss beantragt hat, greift diese Erwägung schon deshalb nicht durch, weil der Steuerpflichtige bei einer Wahlmöglichkeit zwischen zwei Umsätzen nicht verpflichtet ist, den Umsatz zu wählen, der die höhere Umsatzsteuer nach sich zieht, sondern das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Insbesondere können die Steuerpflichtigen die Organisationsstrukturen und die Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, im Allgemeinen frei wählen (vgl. EuGH-Beschluss A.T.S. 2003 vom 09.01.2003 - C-289/22, EU:C:2003:26, Rz 40; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mehrwertsteuer - fiktiver Erwerb) vom 25.05.2023 - C-114/22, EU:C:2023:430, Rz 45). Überdies würde wohl auch aus Sicht des FA wirtschaftlich gesehen ein anderes Ergebnis eintreten, wenn die vorsteuerabzugsberechtigte X-GmbH den Zuschuss beantragt und an die Klägerin weitergeleitet hätte.
- 54** c) Nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat sich das FG bei seiner Beurteilung zwar damit, dass die Klägerin auch eine steuerpflichtige Leistung an die X-GmbH erbringt, so dass in Betracht kommt, dass die Zahlung der Z-GmbH preisauflösenden Charakter im Hinblick auf die entgeltliche Nutzungsüberlassung an die X-GmbH haben könnte (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 29.03.2007 - V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542). Allerdings hat das FG angenommen, dass die Zahlung vorrangig zur allgemeinen Förderung der Klägerin aus strukturpolitischen Gründen (Förderung der Verkehrsinfrastruktur) erfolgt sei. Wenn dies aus Sicht des FG das entscheidende Ziel war und die Zahlung aus Sicht des FG nur technisch an die Errichtung der Anlegebrücke anknüpft, gilt für die sich an die Errichtung anschließende steuerpflichtige Verpachtung der Anlegebrücke an die X-GmbH nichts anderes.
- 55** 3. Ebenfalls zu Recht hat das FG angenommen, dass die Klägerin mit der Verpachtung der Anlegebrücke wirtschaftlich tätig und daher eine zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmerin ist.
- 56** a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann "der Unternehmer" die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG).
- 57** aa) Unternehmer war im Streitjahr nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F., wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.2021 - XI R 19/18, BFHE 275, 401, Rz 31).

- 58** bb) Eine juristische Person des öffentlichen Rechts wie die Klägerin war nach dem im Streitjahr maßgebenden --unionsrechtskonform auszulegenden (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 40, m.w.N.)-- § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. unter anderem Unternehmerin, wenn sie --wie hier-- auf privatrechtlicher Grundlage eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.07.2017 - XI B 24/17, BFH/NV 2018, 60, Rz 19, m.w.N.; vom 15.12.2021 - XI R 30/19, BFHE 275, 414, BStBl II 2022, 577, Rz 37 sowie zukünftig § 2b Abs. 1 UStG). Dies beruhte auch schon im Streitjahr auf Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL.
- 59** cc) Der für die Unternehmereigenschaft zentrale Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" umfasst nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.
- 60** (1) Der Begriff erfasst die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL). Es spielt keine Rolle, ob die Tätigkeit auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist (vgl. EuGH-Urteile Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 25; Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, Rz 35).
- 61** (2) Für die Feststellung, ob eine Tätigkeit gegen Entgelt erbracht wurde und zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit führt, sind alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erfolgt ist. Dabei sind die Umstände, unter denen der Betreffende die Leistung erbringt, und die Umstände, unter denen eine derartige Leistung gewöhnlich erbracht wird, zu vergleichen (vgl. BFH-Urteile vom 22.06.2022 - XI R 35/19, BFH/NV 2023, 39, Rz 17; vom 29.09.2022 - V R 29/20, BFHE 278, 363, BStBl II 2023, 986, Rz 25; EuGH-Urteile Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, EU:C:1996:352, Rz 28 und Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 21). Der Vergleich erfolgt, indem darauf abgestellt wird, worin die typische Tätigkeit eines in dem betreffenden Bereich tätigen Unternehmers bestehen würde (EuGH-Urteile Gmina L. vom 30.03.2023 - C-616/21, EU:C:2023:280, Rz 43 und 47; Gmina O. vom 30.03.2023 - C-612/21, EU:C:2023:279, Rz 35 und 38). Aus einer Asymmetrie zwischen den dem Leistenden entstehenden Kosten und den für die Dienstleistungen erhaltenen Beträgen kann im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung folgen, dass es an dem erforderlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Leistung fehlt (vgl. EuGH-Urteil Gemeinde Borsele vom 12.05.2016 - C-520/14, EU:C:2016:334, Rz 29 ff.; vgl. auch BFH-Urteile vom 15.12.2016 - V R 44/15, BFHE 256, 557 und vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532). Das nationale Gericht hat festzustellen, ob die Vermietung eines körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird (EuGH-Urteil Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, EU:C:1996:352, Rz 30).
- 62** (3) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Bewirtschaftung von Bauten durch eine nicht gewinnorientierte Person, die eine gewerbliche wirtschaftliche Tätigkeit nur ergänzend ausübt, eine wirtschaftliche Tätigkeit, unbeschadet dessen, dass diese Bauten in erheblichem Maße mit staatlichen Beihilfen finanziert wurden und ihre Bewirtschaftung lediglich Einnahmen aus der Erhebung einer geringfügigen Gebühr erbringt, soweit diese Einnahmen aufgrund der vorgesehenen Dauer der Gebührenerhebung nachhaltig sind (vgl. EuGH-Urteil Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, Leitsatz 1).
- 63** b) Ausgehend davon ist das FG mit den Beteiligten und entgegen den zwischenzeitlich geäußerten Bedenken des FA in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Verpachtung der Anlegebrücke an X eine wirtschaftliche Tätigkeit ist.
- 64** aa) Das FG ist von den unter II.3.a genannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat angenommen, dass die Überlassung der hier streitigen Anlegebrücke ausschließlich entgeltlich erfolgt sei, da eine planmäßige unentgeltliche Nutzung des Anlegers für Zwecke des Personennahverkehrs durch eine andere Person (Fährgesellschaft) weder zulässig war noch tatsächlich erfolgt sei. Das Entgelt habe demjenigen entsprochen, welches für vergleichbare Leistungen erhoben wurde, und sei unter den örtlichen Gegebenheiten als marktüblich anzusehen. Außerdem habe die Klägerin mit der Errichtung der Anlegebrücke auch weitere --über die Mieterträge hinausgehende-- Entgelte (zumindest die Kreiszuweisung) vereinnahmt.
- 65** bb) Diese tatsächliche Würdigung, die im Revisionsverfahren von keinem Beteiligten angegriffen wird, ist auf Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 66** (1) Es trifft zwar zu, dass sich ein Unternehmer typischerweise bemüht, durch die Festsetzung seiner Preise seine

Kosten zu decken und eine Gewinnspanne zu erzielen (vgl. EuGH-Urteile Gmina L. vom 30.03.2023 - C-616/21, EU:C:2023:280, Rz 43 und 47; Gmina O. vom 30.03.2023 - C-612/21, EU:C:2023:279, Rz 35 und 38). Aber die Ergebnisse der betreffenden Tätigkeit können für sich genommen für die Prüfung des wirtschaftlichen Charakters der in Betracht genommenen Tätigkeit nicht ausschlaggebend sein, da diese Prüfung unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände vorzunehmen ist, unter denen diese Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. EuGH-Urteil EQ vom 15.04.2021 - C-846/19, EU:C:2021:277, Rz 53, m.w.N.).

- 67** (2) Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände teilt der erkennende Senat die Einschätzung des FG und der Beteiligten, dass die Tätigkeit der Klägerin insoweit eine wirtschaftliche ist. Im Streitfall waren die von der Klägerin verlangten Preise nach den tatsächlichen Feststellungen des FG marktüblich. Die Klägerin hat sich wie eine typische Unternehmerin verhalten, die in ihrer Region Anlegebrücken für den ÖPNV gegen Entgelt zur Verfügung stellt. Ein typisches, marktübliches Verhalten ist auch im Verlustfall unternehmerisch (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18.10.2023 - XI B 41/23 (AdV), BFH/NV 2024, 179; BFH-Urteile vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 47 und 55; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342; vom 06.12.2023 - XI R 33/21, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2024, 753, Rz 54); denn es spielt nach der Rechtsprechung des EuGH keine Rolle, dass eine bestimmte Nutzung nicht auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist (vgl. Urteile Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413, Rz 25; Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, Rz 35). Dies entspricht im Übrigen auch der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteile vom 12.02.2009 - V R 61/06, BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828, unter II.3.a; vom 02.12.2015 - V R 67/14, BFHE 251, 547, BStBl II 2017, 560, Rz 12; vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532; Beschlüsse vom 18.07.2017 - XI B 24/17, BFH/NV 2018, 60; vom 31.08.2021 - XI B 33/21, BFH/NV 2022, 247, Rz 13).
- 68** (3) Unschädlich ist, dass die Tätigkeit teilweise durch Beihilfen finanziert wurde (vgl. EuGH-Urteil Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392). Der Umstand, dass die Klägerin die Finanzierung der Anlegebrücke auf mehrere Beine gestellt hat, führt dazu, dass sich ihr Eigenanteil an den Gesamtkosten auf einen Betrag reduziert hat, den sie unter Berücksichtigung des Entgelts für die Nutzungsüberlassung an die X-GmbH tragen konnte.
- 69** 4. Die Auffassung des FG, dass die Klägerin die Eingangsleistungen vollständig für ihr Unternehmen und nicht auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten bezogen hat, ist ebenfalls frei von Rechtsfehlern.
- 70** a) Ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht unter anderem, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen; das Abzugsrecht ist gegeben, wenn die Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 25; BFH-Urteile vom 07.05.2020 - V R 1/18, BFHE 270, 146, Rz 23; vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 59).
- 71** aa) Maßgebend für den Vorsteuerabzug ist dabei nicht nur die Verwendung der vom Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen (vgl. EuGH-Urteil Sonaecom vom 12.11.2020 - C-42/19, EU:C:2020:913, Rz 66), sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes, da dieser ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts ist (vgl. EuGH-Urteile Becker vom 21.02.2013 - C-104/12, EU:C:2013:99, Rz 29; Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Rz 45; C&D Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, Rz 37; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 49; BFH-Urteil vom 07.12.2022 - XI R 16/21, BFHE 279, 314, Rz 16).
- 72** bb) Hängen die Eingangsleistungen mit steuerfreien Umsätzen oder mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, kommt es nicht zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 48; ebenso bereits zuvor EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 59; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 29; BFH-Urteil vom 07.12.2023 - V R 15/21, BFH/NV 2024, 621, Rz 14).
- 73** cc) Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, die auch Dritten zugutekommt, um eine eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich/unerlässlich war, um diesen Zweck zu erfüllen, die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten (hier: der Allgemeinheit) allenfalls nebensächlich ist (vgl. EuGH-Urteile Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19,

EU:C:2020:785; BFH-Urteile vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342).

- 74** b) Nach diesen Grundsätzen steht, wie das FG angenommen hat, der Klägerin im Streitfall der volle Vorsteuerabzug aus den hier streitigen Eingangsleistungen zur Errichtung der Anlegebrücke zu.
- 75** aa) Das FG ist von den unter II.3.a genannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat angenommen, dass die Tatsache, dass die Anlegebrücke kostenlos von der Öffentlichkeit betreten werden könne, nicht zu einer (teilweisen) hoheitlichen Nutzung führe, weil das Recht, die Anlegebrücke zu betreten, nicht auf einer Widmung beruhe, sondern darauf, dass die X-GmbH die von ihr gemietete Anlegebrücke ihren Kunden zum Erreichen des Anlegers frei zugänglich mache und dabei rein faktisch auch das kostenlose Betreten von Spaziergängern (Nichtkunden) dulde. Eine hoheitliche Nutzung durch die Gemeinde werde durch diese Form der Verwendung der Anlegebrücke durch die X-GmbH nicht begründet.
- 76** bb) Der erkennende Senat teilt diese Einschätzung. Die X-GmbH durfte die Verkehrsinfrastruktur für die Erbringung ihrer ÖPNV-Fährverkehre sowie ihr touristisches Angebot nutzen. Die Klägerin hingegen durfte die Verkehrsinfrastruktur Dritten zwar ebenfalls zur Verfügung stellen, aber die Belange der X-GmbH hatten Vorrang und die Klägerin musste sicherstellen, dass Dritte für die Nutzung des Anlegers ein Entgelt pro Fahrgast zu zahlen hatten. Ein Recht zur Nutzung durch die Klägerin oder die Allgemeinheit ergab sich daraus nicht.
- 77** cc) Aber selbst wenn das kostenlose Betreten der Anlegebrücke und des Fähranlegers durch die Allgemeinheit der Klägerin zuzurechnen wäre, weil die Klägerin dies nach § 19 des Vertrags mit D sicherzustellen hat, ist der Vorteil der Allgemeinheit im Sinne der unter II.3.a genannten Rechtsprechung nebensächlich. Der ausschließliche Entstehungsgrund der Eingangsleistungen liegt nach den tatsächlichen Feststellungen des FG in der Notwendigkeit zur Neuerrichtung der Anlegebrücke nebst Fähranleger zur Vermietung an die X-GmbH zwecks Nutzung im Rahmen des ÖPNV. Die kostenfreie Nutzung durch Nicht-Fahrgäste stellt im Streitfall nicht den direkten und unmittelbaren Zusammenhang in Frage, der zwischen den Eingangsumsätzen und den das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnenden Ausgangsumsätzen der Klägerin besteht. Sie hat daher keine Auswirkungen auf das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug (vgl. EuGH-Urteil Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 34).
- 78** dd) Soweit das FA im ersten Urteil ausdrücklich die Auffassung vertreten hat, die Ausgaben gehörten zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze, trifft auch dies zu. Das Entgelt für die Leistung der Klägerin an K hängt direkt und unmittelbar von den Kosten der Eingangsleistungen ab. Aber auch die Kalkulation des Preises der Leistung an die X-GmbH ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG erfolgt, indem für das verpachtete Objekt ein Kosten- und Finanzierungsplan erstellt wurde, in dem die streitigen Eingangsleistungen vollständig enthalten waren. Die Gesamtfinanzierung war nicht von Anfang an sichergestellt, wie sich aus den Regelungen mit K für den Fall, dass die Finanzierung nicht zustande kommt, ergibt. Der Eigenanteil wurde durch Zuweisungen (Entgelte Dritter und Zuschüsse) auf einen Betrag reduziert, den die Klägerin unter Berücksichtigung der Zahlungen der X-GmbH tragen konnte.
- 79** ee) Der Umstand, dass die Klägerin ihre Eingangsleistungen teilweise durch Zuschüsse finanziert hat, ist für den Vorsteuerabzug im Streitfall ausnahmsweise ebenfalls ohne Bedeutung.
- 80** (1) Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH können zwar bei der Anwendung eines Umsatzschlüssels zu dem im Rahmen der Schätzung maßgeblichen "Gesamtumsatz" auch Zuschüsse oder Ähnliches gehören, soweit sie den Umfang der nicht steuerbaren (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeit eines Unternehmers widerspiegeln (vgl. BFH-Urteile vom 24.09.2014 - V R 54/13, BFH/NV 2015, 364, Rz 30, 38; vom 22.04.2015 - XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 35; vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 38; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 52, m.w.N.). Dies soll gewährleisten, dass der Abzug der Vorsteuer nur für den Teil erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt (vgl. EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizija vom 16.09.2021 - C-21/20, EU:C:2021:743, Rz 55, m.w.N.).
- 81** (2) Um diese Fallgruppe geht es indes vorliegend nicht. Bei den streitigen Eingangsleistungen handelt es sich vielmehr, wie das FG für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt hat, um solche, die in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den nach den Ausführungen unter II.1. steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen der Klägerin stehen. Die Art der Finanzierung solcher Eingangsleistungen, sei es durch Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit oder durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt, ist für die Feststellung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne Belang (vgl. EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizija vom 16.09.2021 - C-21/20, EU:C:2021:743, Rz 52; BFH-Urteil vom 06.12.2023 - XI R 33/21, DStR 2024, 753, Rz 67). Vorteile Dritter, die

nebensächlich sind, bleiben außer Betracht, wenn die bezogenen Eingangsleistungen nicht über das hinausgehen, was erforderlich/unerlässlich war, um den eigenen unternehmerischen Zweck zu erfüllen (vgl. dazu und zur Abgrenzung BFH-Urteile vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146; vom 15.02.2023 - XI R 24/22 (XI R 22/18), BFHE 280, 336, BStBl II 2023, 940).

- 82** 5. Allerdings kann der Senat nicht abschließend entscheiden, da die Adressierung des angefochtenen Bescheids Zweifel daran weckt, ob das FA mit ihm das gesamte Unternehmen der Klägerin besteuert hat. Wären noch weitere steuerpflichtige Umsätze zu erfassen, könnte die Klage aus anderen als vom FA geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise abzuweisen sein.
- 83** a) Nach dem BFH-Urteil vom 06.12.2023 - XI R 33/21 (DStR 2024, 753, m.w.N.), auf das der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen verweist, unterhält eine juristische Person des öffentlichen Rechts wie die Klägerin umsatzsteuerrechtlich nur ein einziges Unternehmen, so dass in dem ihr gegenüber zu erlassenden Umsatzsteuerbescheid all ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten zu erfassen sind.
- 84** b) Der Senat hat Zweifel, ob dies vorliegend geschehen ist; denn das FA hat sowohl den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid als auch die Einspruchsentscheidung auf die "Gemeinde ... [Name der Klägerin] - Anlegebrücke" beschränkt. Erfasst sind ausweislich der Anfrage des FA vom 09.03.2015 und der Antwort der Klägerin vom 11.03.2015 nur die (Eingangs- und Ausgangs-)Umsätze aus dieser Tätigkeit.
- 85** c) Das FG hat bisher noch nicht geprüft, ob die Klägerin im Streitjahr daneben weitere wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt hat, für die Ausgangsumsätze und Eingangsumsätze im Bescheid nachzuerfassen sind. Dies hat es nachzuholen. An den Nichtanwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) in Bezug auf § 2 Abs. 3 UStG a.F. (vgl. BMF-Schreiben vom 27.07.2017, BStBl I 2017, 1239) ist es dabei nicht gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 06.12.2023 - XI R 33/21, DStR 2024, 753, Rz 63).
- 86** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de