

Urteil vom 11. Februar 2010, V R 30/08

Übernahme kommunaler Aufgabe durch Unternehmer - Leistungserbringung bei Verpflichtung eines Unternehmers gegen Entgelt zur Errichtung und Betrieb eines Schwimmbads für 10 Jahre - kein ermäßigter Steuersatz für Entgelt für Errichtung und Betrieb eines Schwimmbads - Voraussetzung für Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 12, UStG § 4 Nr 12 Buchst c, UStG § 12 Abs 2 Nr 9, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a, EWGR 388/77 Art 2 Nr 1

vorgehend FG Münster, 27. August 2007, Az: 15 K 3621/01 U

Leitsätze

1. NV: Die Übernahme und Durchführung einer kommunalen Pflichtaufgabe durch einen Unternehmer gegen Entgelt für eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist steuerbar.
2. NV: Verpflichtet sich der Unternehmer gegen Entgelt zur Errichtung und Betrieb eines Schwimmbads für 10 Jahre, erbringt er beim Fehlen von Teilleistungen seine Leistung erst mit Ablauf des Betriebszeitraums.

Tatbestand

1. I. Die Stadt X (Stadt) veräußerte mit notariellem Vertrag vom 3. April 1998 mehrere zusammenhängende Grundstücke an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin). Der Kaufpreis betrug unter Berücksichtigung pauschalierter Minderwerte für Abbruch- und Mehrgründungskosten 3,5 Mio. DM. Die Klägerin verpflichtete sich zum Abbruch der aufstehenden Gebäude und zur Bebauung des Grundstücks mit einer Kombination aus einem öffentlichen Schwimmbad und einem mehrgeschossigen Büro-, Geschäfts- und Wohnhaus gemäß der zwischen den Vertragsparteien abgestimmten Planung und Bauausführung. Darüber hinaus verpflichtete sich die Klägerin in dem Vertrag, das Schwimmbad für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren zu betreiben und die Nutzung für die Öffentlichkeit einschließlich der Schulen und Vereine zu gewährleisten. Die Klägerin konnte über die von der Allgemeinheit zu erhebenden Eintrittspreise frei entscheiden. Da die Vertragsparteien den Bau und den Betrieb des Schwimmbades für nachhaltig unrentabel hielten, vereinbarten sie, dass die Klägerin Bau und Betrieb des Schwimmbades im öffentlichen Interesse übernehme. Zur teilweisen Abgeltung der hieraus entstehenden Verluste verpflichtete sich die Stadt zur Zahlung eines Betrages von 9,6 Mio. DM an die Klägerin. Aufgrund eines gesonderten Vertrages vereinbarten die Stadt und die Klägerin, einen Teilbetrag von 6,1 Mio. DM mit einer Forderung der Stadt gegen die Klägerin aus der Ablösung von Stellplatzerrichtungsverpflichtungen und den Restbetrag von 3,5 Mio. DM mit dem Anspruch der Stadt auf Kaufpreiszahlung aus dem Grundstückskaufvertrag zu verrechnen. Da sich der Betrag zur Ablösung von Stellplatzerrichtungsverpflichtungen später auf 5,1 Mio. DM ermäßigte, zahlte die Stadt 900.000 DM an die Klägerin.
2. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vom Vorliegen eines täuschähnlichen Umsatzes aus. Die Klägerin habe an die Stadt Leistungen erbracht und hierfür ein Grundstück erhalten, das nach einem Wertgutachten des Bausachverständigen des FA einen Wert von 37.809.100 DM gehabt habe. Weiter habe die Klägerin 6,1 Mio. DM durch Aufrechnung und Auszahlung erhalten, so dass die Gegenleistung für die von der Klägerin erbrachte Leistung 43.909.100 DM betrage. Das darin enthaltene Entgelt habe sich auf 37.852.672 DM und die hierfür nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) für den Voranmeldungszeitraum Mai 1998 geschuldete Umsatzsteuer habe sich auf 6.056.427,50 DM belaufen. Das FA erließ einen entsprechenden Bescheid über die Umsatzsteuer-Vorauszahlung Mai 1998 vom 10. November 1999, aus dem sich unter Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen eine Umsatzsteuer von 6.045.857 DM ergab, und gegen den die Klägerin Einspruch einlegte.
3. Während des Einspruchsverfahrens erging der Umsatzsteuerjahresbescheid 1998 vom 24. Februar 2000, der gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) unter Vorbehalt der Nachprüfung stand und gemäß § 365 Abs. 3 AO zum

Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Mit Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2001 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

- 4 Hiergegen erhob die Klägerin Klage zum Finanzgericht (FG). Aufgrund eines Beweisbeschlusses vom 12. Juni 2006 kam der vom FG beauftragte Sachverständige im Gutachten vom 3. Mai 2007 zum Ergebnis, dass am Wertermittlungstichtag 3. April 1998 ausgehend von einem Grundstückswert von 11.600.650 DM der Verkehrswert für die verkauften Grundstücke 9.350.000 DM betrage.
- 5 Während des Klageverfahrens änderte das FA die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehende Umsatzsteuerjahresfestsetzung für das Streitjahr durch die Bescheide vom 16. August 2002, 30. Oktober 2002 und 21. Juni 2007. Alle Bescheide wurden gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens. Durch den Bescheid vom 16. August 2002 erhöhte das FA im Hinblick auf den von ihm angenommenen Grundstückswert von 37.809.100 DM die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage zunächst um 32.594.051 DM. Durch den Steuerbescheid vom 30. Oktober 2002 kam es zu einer hier nicht streitigen Änderung.
- 6 Aufgrund des Gutachtens des vom FG beauftragten Sachverständigen ging das FA schließlich im Umsatzsteuerbescheid vom 21. Juni 2007 davon aus, dass die Gegenleistung 9,35 Mio. DM betrage, so dass sich die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage auf 8.060.344 DM und die hierfür entstandene Umsatzsteuer auf 1.289.655 DM ermäßigte. Unter Berücksichtigung des unstreitigen Vorsteuerabzugs von 599.059,03 DM ergab sich eine Umsatzsteuer von 353.096,13 € (= 690.596 DM).
- 7 Das FG gab der Klage insoweit statt, als es von einer Gegenleistung von brutto nur 7 Mio. DM ausging, so dass sich eine steuerpflichtige Bemessungsgrundlage von 6.034.482 DM ergab, und wies die Klage im Übrigen ab. Es sei von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch auszugehen. Die Klägerin habe eine Leistung an die Stadt als individuellen Leistungsempfänger erbracht. Der der Stadt eingeräumte Vorteil habe darin bestanden, dass diese einen Anspruch auf Errichtung und Betrieb eines Hallenbades für einen Zeitraum von zehn Jahren erworben habe. Die Klägerin habe damit die Stadt von einer ihr im Rahmen der Daseinsvorsorge obliegenden Aufgabe befreit. Die Leistung sei nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG steuerfrei. Die Gegenleistung belaufe sich im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes nach § 3 Abs. 12 UStG i.V.m. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG auf 7 Mio. DM (brutto). Zum Entgelt gehöre danach ein Betrag von 3,5 Mio. DM, da in dieser Höhe die Verlustübernahme nach § 7d des Kaufvertrages mit dem Kaufpreis für das Grundstück verrechnet worden sei. Darüber hinaus sei in Höhe des Kaufpreises von 3,5 Mio. DM auch der Wert der an die Klägerin übertragenen Grundstücke in die Bemessungsgrundlage einzuberechnen, da nur aufgrund des Verkaufs zum Preis von 3,5 Mio. DM sich die Klägerin zum Bau des Schwimmbades und zu dessen Betrieb für die Dauer von 10 Jahren verpflichtet hat. Die Leistung unterliege dem Regelsteuersatz, nicht aber § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG, da unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades nur die Benutzung des Schwimmbades verbunden sei.
- 8 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 522 veröffentlicht.
- 9 Mit Bescheid vom 4. Januar 2008 änderte das FA --während des Verfahrens über die Nichtzulassung der Revision-- die Steuerfestsetzung für das Streitjahr nochmals. Es ging entsprechend dem Urteil des FG von einer Gegenleistung von nur noch 7 Mio. DM (brutto) aus, so dass sich eine Bemessungsgrundlage von nur 6.034.482 DM ergab.
- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts. Es liege bereits kein steuerbarer Leistungsaustausch vor, da die Stadt keinen Vorteil erhalten habe. Die Stadt sei zum Bau und Betrieb des Schwimmbades nicht verpflichtet gewesen, da bereits genügend andere Schwimmbäder zur Verfügung standen. Eine Verpflichtung der Stadt unter dem Gesichtspunkt der Daseinsvorsorge habe daher mangels Erforderlichkeit nicht bestanden. Die "Übernahme einer [nur] möglichen Aufgabe der Stadt" reiche zur Begründung eines Leistungsaustausches nicht aus, da sich hieraus kein Vorteil für die Stadt ergebe. Die Klägerin habe darüber hinaus eine mögliche Aufgabe der Stadt "nicht um einer versprochenen Gegenleistung willen" übernommen. Sie habe sich nicht zielgerichtet zur Erbringung einer Leistung verpflichtet, um eine geringwertige Gegenleistung zu erhalten. Bau und Betrieb des Schwimmbades seien nur im Interesse der Allgemeinheit erfolgt. Sie habe zumindest keine "versteckte" Gegenleistung in Form eines über den Kaufpreis hinausgehenden Grundstücksmehrwerts erhalten. Wäre von einem derartigen Mehrwert auszugehen, hätte das FG den Sachverhalt nur mangelhaft aufgeklärt, den Grundsatz rechtlichen Gehörs verletzt und im Übrigen auch ihre Beweisangebote verfahrensfehlerhaft übergangen. Es liege auch kein tauschähnlicher Umsatz vor. Im Übrigen sei jedenfalls der ermäßigte Steuersatz anzuwenden, da eine unterstellte Leistung jedenfalls unmittelbar mit dem Betrieb des Schwimmbades zusammenhänge.
- 11 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Bescheides vom 4. Januar 2008 einen Umsatzsteuerüberschuss von 306.294,03 € (= 599.059,03 DM) festzusetzen, hilfsweise den ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

12 Das FA beantragt,

die Revision teilweise als unbegründet zurückzuweisen.

- 13** Wie das FG zutreffend entschieden habe, habe die Klägerin eine steuerpflichtige Leistung an die Stadt erbracht. Ob für die Stadt eine Rechtspflicht zum Bau und Betrieb des Schwimmbades oder ein Bedarf für das Schwimmbad bestanden habe, sei unerheblich. Der wirtschaftliche Vorteil für die Stadt bestehe darin, dass Bau und Betrieb eines nachweislich unrentablen Schwimmbades auf die Klägerin abgewälzt worden seien. Die Klägerin habe dies in Kauf genommen, um das Innenstadtgrundstück für die Errichtung eines Einkaufs-, Büro- und Dienstleistungszentrums zu erhalten. Der Klägerin sei aber insoweit zuzustimmen, als die "Bemessungsgrundlage" für den tauschähnlichen Umsatz entgegen dem FG-Urteil nur 3,5 Mio. DM betrage. Der Kaufpreis könne nicht als Gegenleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes angesehen werden, da der Kaufpreis dem Grundstückswert entsprochen habe. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes komme nicht in Betracht, da sich die Leistung der Klägerin nicht auf den Betrieb des Schwimmbades beschränkt, sondern auch dessen Errichtung umfasste habe.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Die Klägerin hat im Streitjahr keine Leistung erbracht, so dass eine Besteuerung nur aufgrund bereits im Streitjahr vereinnahmter Entgelte in Betracht kommt. Hierzu sind weitere Feststellungen zu treffen.
- 15** 1. Das Urteil des FG hat über die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerbescheides 1998 vom 21. Juni 2007 entschieden. An die Stelle dieses Bescheides trat während des Beschwerdeverfahrens gemäß § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO der Änderungsbescheid vom 4. Januar 2008.
- 16** Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand mehr haben kann (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10; vom 10. November 2004 XI R 30/04, BFHE 208, 194, BStBl II 2005, 274; vom 23. August 2007 V R 10/05, BFH/NV 2007, 2217).
- 17** 2. Darüber hinaus verletzt das Urteil des FG § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG. Nach dieser Vorschrift entsteht die Steuer bei ihrer Berechnung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Unternehmer die Leistung oder eine Teilleistung ausführt (Sätze 1 und 2) oder vor Ausführung der Leistung das Entgelt oder einen Teil des Entgelts vereinnahmt (Satz 4).
- 18** a) Zwar hat die Klägerin aufgrund des mit der Stadt abgeschlossenen Vertrages im Streitfall sich zur Einbringung einer entgeltlichen Leistung verpflichtet, die auch steuerpflichtig ist und dabei dem Regelsteuersatz unterliegt. Die Klägerin hat diese Leistung jedoch entgegen dem FG-Urteil noch nicht im Streitjahr ausgeführt, so dass keine Steuerschuld aufgrund einer bereits erbrachten Leistung entstanden ist.
- 19** aa) Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1., und vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- und des BFH).
- 20** bb) Für Leistungen eines Unternehmers an juristische Personen des öffentlichen Rechts bestehen keine Besonderheiten. Auch hier kommt es für die Steuerbarkeit nur darauf an, dass zwischen Leistung und Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger

bestehenden Rechtsverhältnis ergibt. Erbringt z.B. ein Unternehmer aufgrund eines gegenseitigen Vertrages Leistungen zur Erfüllung der von ihm übernommenen Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem Leistungsaustausch auszugehen (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, Leitsatz 1; vom 5. Dezember 2007 V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, Leitsatz 2; in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa, und vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, Leitsatz 2).

- 21** Dass eine an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts erbrachte Leistung mittelbar der Allgemeinheit zugute kommt und letztlich im öffentlichen Interesse liegt, ist für die Steuerbarkeit eines Leistungsaustausches unerheblich. Auch soweit die öffentliche Hand konkrete Leistungen für ihre im öffentlichen Interesse liegende Betätigung bezieht (wie z.B. die Überlassung von Büroräumen oder Lieferung von Büromaterial oder Energie) und hierfür Zahlungen leistet, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor (BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.2.b). Dies gilt auch, wenn die Leistung des Unternehmers an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts aus der Sicht der betreffenden Körperschaft diese bei der Erfüllung einer freiwilligen oder Pflichtaufgabe (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2001 V R 81/99, BFHE 197, 352, BStBl II 2003, 213) dadurch entlasten soll, dass sie die betreffende Leistung bei einem Dritten bezieht. Unerheblich ist schließlich auch, ob die Leistung für eine Körperschaft des öffentlichen Rechts letztlich dem Nutzen der Allgemeinheit dient (BFH-Urteil in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a bb). Stets liegt die steuerbare Leistung aber nicht bereits in der bloßen Übernahme von Aufgaben, sondern in der tatsächlichen Führung der Geschäfte und der Vornahme der Tätigkeiten, zu deren Erfüllung sich der Unternehmer verpflichtet hat (BFH-Urteil in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa).
- 22** Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen ist der für die Steuerbarkeit erforderliche Leistungsaustausch aber zu verneinen, wenn diese nur aus z.B. struktur- oder allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen erfolgen und lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, nicht aber als Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Träger der öffentlichen Kasse anzusehen sind (BFH-Urteile in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a dd; in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1.c, und in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa).
- 23** cc) Im Ergebnis diesen Grundsätzen entsprechend hat das FG zu Recht entschieden, dass sich die Klägerin gegenüber der Stadt zur Errichtung und zum Betrieb des Schwimmbades für die Dauer von 10 Jahren gegen Entgelt verpflichtet hat. Ob es sich hierbei aus Sicht der Stadt um eine Pflichtaufgabe oder eine von der Stadt nur freiwillig zu erfüllende Aufgabe handelte, ist nach der Rechtsprechung des Senats unerheblich. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Klägerin zielgerichtet ein Entgelt erhalten wollte, da ein lediglich unmittelbarer Zusammenhang, der sich hier aus dem zwischen der Stadt und der Klägerin abgeschlossenen Vertrag ergab, ausreicht.
- 24** dd) Diese Leistung der Klägerin ist nicht steuerfrei, wie das FG zu Recht entschieden hat.
- 25** Nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ist die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten, zu denen auch Grunddienstbarkeiten i.S. der §§ 1018 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs gehören, steuerfrei. Die Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil B Buchst. b Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, nach der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist. Steuerfrei ist danach auch die Einräumung dinglicher Rechte, die dem Inhaber ein Nutzungsrecht an dem Grundstück geben (EuGH-Urteil vom 4. Oktober 2001 Rs. C-326/99, Stichting Goed Wonen, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2001, 484). Erforderlich ist aber, dass der Nutzungsberechtigte --vergleichbar einem Eigentümer-- (EuGH-Urteil in UR 2001, 484 Rdnr. 55) Unbefugte von der Nutzung ausschließen kann.
- 26** Die im Streitfall der Stadt von der Klägerin eingeräumte Grunddienstbarkeit diene nur dazu, die Verpflichtung der Klägerin zu Bau und Betrieb des Schwimmbades abzusichern, räume demgegenüber aber kein Recht ein, andere von der Nutzung auszuschließen, so dass eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG nicht in Betracht kommt.
- 27** ee) Wie das FG weiter zutreffend entschieden hat, ist der Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG, nicht aber der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG anzuwenden.
- 28** Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung der Heilbäder. Die Vorschrift ist eng auszulegen (BFH-Urteil vom 12. Mai 2005 V R 54/02, BFHE 209, 171, BStBl II 2007, 283, unter II.1.). Soweit die Vorschrift die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze anordnet, beruht sie auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG i.V.m. Anhang H Nr. 13 dieser Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten das Überlassen von Sportanlagen einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen

können. Hierzu gehört nach der Rechtsprechung des Senats zwar auch die Aufrechterhaltung des Schwimmbadbetriebs für die Öffentlichkeit und die diesem Betrieb dienenden Betriebsführungsleistungen (BFH-Urteil vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 713, unter II.d), nicht aber auch der Betrieb und die Errichtung eines Schwimmbades. Eine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes käme hier nur in Betracht, wenn mehrere eigenständige Leistungen vorlägen, wofür aber keinerlei Anhaltspunkte bestehen.

- 29** ff) Das Urteil des FG ist gleichwohl rechtsfehlerhaft, da die Klägerin ihre Leistung nicht bereits mit der Übernahme der Aufgabe, ein Schwimmbad zu errichten und zu betreiben, erbracht hat, sondern erst mit der tatsächlichen Ausführung dieser Leistung (BFH-Urteil in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa). Danach hat die Klägerin ihre Leistung erst mit Ablauf des im Streitfall vereinbarten Betriebszeitraums von zehn Jahren erbracht. Für das Vorliegen von Teilleistungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG bestehen jedenfalls nach den bisherigen Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte.
- 30** b) Zu Unrecht hat das FG in der Annahme, es liege ein tauschähnlicher Umsatz vor, den Wert des von der Klägerin erworbenen Grundstücks in die Bemessungsgrundlage einbezogen.
- 31** aa) Umsatzsteuerrechtlich kann das Entgelt für eine Leistung auch in einer Leistung bestehen. Handelt es sich bei dem Entgelt für eine Lieferung gleichfalls um eine Lieferung, liegt ein Tausch (§ 3 Abs. 12 Satz 1 UStG) vor, besteht das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder einer anderen sonstigen Leistung, kommt es zu einem tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG). Tausch und tauschähnlicher Umsatz setzen eine durch den Leistungsempfänger zu erbringende Leistung voraus.
- 32** bb) Im Streitfall hat die Stadt entgegen dem FG-Urteil jedoch keine Leistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes an die Klägerin erbracht.
- 33** Das FG geht in Übereinstimmung mit der Klägerin und --nunmehr im Revisionsverfahren auch dem FA-- bei seiner Entscheidung davon aus, dass die Stadt die Grundstücke nicht unter Marktwert an die Klägerin verkauft habe. Erfolgte der Verkauf der Grundstücke danach zu einem marktüblichen Preis, steht deren Übertragung nur zum Kaufpreis, nicht aber auch zu der von der Klägerin erbrachten Errichtungs- und Betriebsleistung in einem unmittelbaren Zusammenhang. Ein derartiger Zusammenhang hätte nur vorliegen können, wenn das Grundstück --wie vom FA zunächst angenommen-- zu einem Preis unter seinem Wert verkauft worden wäre.
- 34** 3. Die Sache ist nicht spruchreif und war daher an das FG zurückzuverweisen. Es sind noch weitere Feststellungen erforderlich, um entscheiden zu können, in welchem Umfang die Klägerin im Streitjahr Entgelte vor der Leistungsausführung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vereinnahmt hat.
- 35** Bemessungsgrundlage für die nach dem Streitjahr erbrachten Leistungen der Klägerin ist das im Vertrag vereinbarte Entgelt. Im Streitjahr, vor Ausführung der vereinbarten Leistung, kommt jedoch nur die Besteuerung der Anzahlungen in Betracht, soweit diese im Streitjahr geleistet worden sind.
- 36** Die Stadt hatte sich aufgrund des Kaufvertrages im unmittelbaren Zusammenhang mit der von der Klägerin übernommenen Bau- und Betriebsverpflichtung zu einer Zahlung von 9,6 Mio. DM verpflichtet. Nach § 7d des Kaufvertrages wurde ein Teilbetrag von 3,5 Mio. DM zum gleichen Zeitpunkt wie der für den Erwerb des Grundstücks zu errichtende Kaufpreis und damit einen Monat nach der vertraglich vorgesehenen Notarmitteilung über die Wirksamkeit des Kaufvertrages fällig, so dass insoweit eine Vereinnahmung noch im Streitjahr erfolgt sein könnte.
- 37** Der Restbetrag von 6,1 Mio. DM war nach dem Kaufvertrag einen Monat nach Erteilung der Baugenehmigung fällig. Dabei wurde die Forderung der Klägerin in Höhe von 5,1 Mio. DM durch Verrechnung mit der von der Klägerin an die Stadt zu leistende Ablösezahlung für die Befreiung von der Stellplatzverpflichtung beglichen und der Restbetrag an die Klägerin ausbezahlt. Sollte beides erst nach Ablauf des Streitjahrs erfolgt sein --wozu nähere Feststellungen zu treffen sind-- käme insoweit eine Besteuerung aufgrund einer Entgeltvereinnahmung im Streitjahr nicht in Betracht.
- 38** 4. Auf die Verfahrensrügen der Klägerin kam es nicht mehr an.