Urteil vom 20. Oktober 2021, XI R 10/21

Zum Vorsteuerabzug einer Gemeinde im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit

ECLI:DE:BFH:2021:U.201021.XIR10.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 3 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 5 UAbs 2, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 5 UAbs 3, UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , FGO § 118 Abs 2, AO § 367 Abs 2a

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. Februar 2021, Az: 3 K 1311/19

Leitsätze

Der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen für Leistungen im Zuge der Erstellung einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion (hier: Hängeseilbrücke) kann dann in Betracht kommen, wenn die Eingangsleistungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung (hier: Parkraumbewirtschaftung) stehen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.02.2021 - 3 K 1311/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen einer Ortsgemeinde im Zusammenhang mit dem Betrieb von Besucherparkplätzen im räumlichen Zusammenhang mit einer ebenfalls neu errichteten Hängeseilbrücke als Touristenattraktion (Brücke).

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist als Ortsgemeinde eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. In ihren Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2013 bis 2016 (Streitjahre) erklärte sie zunächst nur Umsätze land– und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

3 Im April 2010 fasste der Gemeinderat der Ortsgemeinde einen Grundsatzbeschluss zum Bau einer Brücke als Touristenattraktion. Die Klägerin gab eine Machbarkeitsstudie in Auftrag. Mit der Brücke sollte der Tourismus in der Ortsgemeinde und deren Umgebung gefördert werden. Mit Antrag vom 20.09.2013 ersuchte die Klägerin um Fördermittel aus dem europäischen Landwirtschaftsfonds (ELER) zur Förderung des ländlichen Raumes (Antrag auf Förderung von Maßnahmen im Programm LEADER). Am 22.12.2014 stellte sie einen Bauantrag.

4 In der Gemeinderatssitzung vom xx.xx.2015 informierte der Ortsbürgermeister die Gemeinderatsmitglieder, dass mittlerweile eine Bewilligung des ersten LEADER-Antrages zur "Machbarkeitsstudie und Sicherungsmaßnahmen Besucherzentrum" sowie "Herstellen eines Busparkplatzes" vorliege. Der Gemeinderat fasste den Beschluss, einen Besucherparkplatz zu bauen. Nach der Beschlussvorlage der Verbandsgemeindeverwaltung sollte der Parkplatz dem geplanten Besucherzentrum, welches auf dem gleichen Grundstück errichtet werden sollte, dienen. Den Parkplatz könnten die Besucher der geplanten Brücke nutzen. Nicht zuletzt solle "wildes Parken" innerhalb der Ortslage vermieden werden, um die Beeinträchtigung der Einwohnerinnen und Einwohner möglichst gering zu halten.

5 Im Mai 2015 wurde mit dem Bau der Brücke begonnen und diese innerhalb eines halben Jahres fertiggestellt. In einem Schreiben vom xx.xx.2015 an die Aufsichts– und Dienstleistungsdirektion sah der Rechnungshof die "Gesamtfinanzierung" der Brücke als nicht "gesichert" an. Die Touristenattraktion stelle keine notwendige und wichtige Verbindung zwischen touristischen Zielen dar.

6 Am xx.xx.2015 gab der Ortsbürgermeister in der Gemeinderatssitzung einen Rückblick auf das Eröffnungswochenende. Danach habe "insbesondere der große Ansturm der Autofahrer am letzten Wochenende" der Klägerin "die Schwachstellen gezeigt". "Obwohl" die Klägerin "über fast 450 Parkplätze" verfüge, sei sie "überrannt" worden. "Gleichzeitig" sei der "Busparkplatz deutlich stärker genutzt" worden, "dort allerdings" könne die Klägerin "keine Gebühr erheben". Wenn die Klägerin "die Besucher und diejenigen, die im Ort falsch geparkt haben, abgefangen und auf einen gebührenpflichtigen Platz geleitet hätte, wäre die Einnahme sicherlich deutlich höher ausgefallen". Man habe "übrigens dennoch" bis zum Vorabend "6.000 € an Parkgebühren eingenommen".

7 In der Gemeinderatssitzung am xx.xx.2016 beschloss der Gemeinderat, "wegen hohen Bedarfs den LEADER–geförderten Busparkplatz künftig als gebührenpflichtigen Parkplatz zu nutzen und falls erforderlich, die gewährten Fördermittel zurückzuerstatten". In der Gemeinderatssitzung am xx.xx.2016 beschloss der Gemeinderat eine Gebührenordnung über Parkgebühren. Die "Gebührenordnung vom xx.xx.2016 über die Festsetzung von Parkgebühren für die Ortsgemeinde ..." wurde am xx.xx.2016 im Amtsblatt der Verbandsgemeinde veröffentlicht und trat am 01.06.2016 in Kraft.

8 In der Gemeinderatssitzung vom xx.xx.2017 beschloss der Gemeinderat die Beauftragung des Prozessbevollmächtigten, da "durch die vielfältigen Aktivitäten der Gemeinde (...) eine Umsatzbesteuerung der Einnahmen und Ausgaben abzusehen" sei. Dies betreffe "vor allem die Einnahmen der Parkplätze, die sich ohne Gegenrechnung der in den Investitionen [enthaltenen] Umsatzsteuer um 19 % reduzieren würden". Für diese "Gegenrechnung" sei "ein Aufarbeiten aller Ausgaben und Einnahmen der letzten drei Jahre, die in Bezug [zu der Brücke]" stünden, "erforderlich, damit eine Umsatzsteuererklärung erstellt werden" könne.

9 Am 22.08.2017 reichte die Klägerin berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2015 und die Umsatzsteuererklärung 2016 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein und machte den Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit dem Bau der Brücke, insbesondere aus den Bau– und Planungskosten der Brücke selbst, sowie teilweise aus den Baukosten für ein Besucherzentrum und Kosten für die Erstellung und den Betrieb einer Internetseite geltend. Umsätze mit Parkgebühren erklärte die Klägerin erstmalig im Streitjahr 2015. Die Umsatzsteuererklärung 2015 korrigierte die Klägerin mit berichtigter Umsatzsteuererklärung vom 09.10.2017.

10 Daraufhin fand im Januar 2018 eine Umsatzsteuersonderprüfung bei der Klägerin statt. Der Prüfer war der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug aus sämtlichen Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Brücke nicht abziehbar sei, da sie ohne Einnahmeerzielungsabsicht betrieben werde und bei der Ortsgemeinde folglich eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im eigentlichen Sinne darstelle, die zu einem Vorsteuerabzugsverbot führe. Da die Errichtung des Besucherzentrums und aller Parkplatzanlagen nur infrastrukturelle Folge der Errichtung der Brücke sei und diese der Allgemeinheit ausdrücklich frei und kostenlos zur Verfügung gestellt werde, sei ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den erzielten steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen und den in Anspruch genommenen Eingangsleistungen zur Errichtung der Brücke nicht gegeben. Die Vorsteuern aus den Aufwendungen für die Errichtung des Besucherzentrums ließ der Prüfer im Wege der Schätzung nur zu 90 % zum Vorsteuerabzug zu, da ein größerer Raum im Eingangsbereich nicht für gewerbliche Zwecke vermietet werde, sondern ganztägig allen Besuchern als wettergeschützte Unterstellmöglichkeit zur Verfügung stehe. In gleicher Weise ließ der Prüfer die Vorsteuern aus den Aufwendungen für die Beschilderung der Wanderwege, die Einweihung der Brücke, für den Internetauftritt sowie die Öffentlichkeitsarbeit nur zur Hälfte zum Abzug zu, da die Klägerin diese sowohl im Hinblick auf die nichtwirtschaftliche Tätigkeit --die kostenlose Bereitstellung der Brücke-- als auch auf die steuerpflichtigen Vermietungen getätigt habe.

11 Das FA folgte der Auffassung des Prüfers und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre mit Bescheiden vom 27.07.2018 entsprechend fest.

12 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Das FA wies mit Einspruchsentscheidung vom 11.03.2019, die als "Teil-Einspruchsentscheidung" bezeichnet wurde, die Einsprüche hinsichtlich des geltend gemachten Vorsteuerabzugs zurück, da die Aufwendungen für den Bau der Brücke in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Vermietung von Parkplätzen und des Besucherzentrums stünden. Die Klägerin habe weder zum Zeitpunkt des Bezugs der Leistungen für den Bau der Brücke noch später

beabsichtigt, mit der Brücke steuerbare Umsätze zu erzielen. Die Klägerin habe nicht den Nachweis führen können, dass sie zum Zeitpunkt der ersten Investitionen die Absicht gehabt habe, durch diese Investitionen zukünftig wirtschaftlich tätig zu werden bzw. dass derartige Kosten direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammenhingen.

13 Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz gab der Klage statt (Urteil vom 23.02.2021 - 3 K 1311/19, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1155). Die Klägerin sei mit der Erhebung von Parkgebühren unternehmerisch --und nicht hoheitlich-- tätig geworden und somit Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 UStG bzw. Steuerpflichtige i.S. des Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Auch habe die Klägerin die Leistungen zur Errichtung der Brücke für ihr Unternehmen der Parkraumbewirtschaftung bezogen. Dies ergebe sich insbesondere aus der Willensbildung des Gemeinderates und der Machbarkeitsstudie. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den Aufwendungen zur Errichtung der Brücke und den Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung ergebe sich jedenfalls auch daraus, dass die Brücke der Anlass sei, die Ausgangsleistungen überhaupt in Anspruch zu nehmen.

14 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es trägt vor, dass die Zuordnung der Brücke zum unternehmerischen Bereich nicht möglich sei. Sie sei dem Allgemeingebrauch gewidmet.

15 Dazu ergebe sich aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.01.2021 (BStBl I 2021, 121), dass für dem Allgemeingebrauch zugewiesene Kureinrichtungen kein Vorsteuerabzug möglich sei. Sollte eine Zuordnung zum Unternehmen allerdings möglich sein, komme nur ein anteiliger Vorsteuerabzug in Betracht.

16 Auch seien die Leistungen zur Errichtung der Brücke nicht für das Unternehmen der Klägerin bezogen worden.

17 Die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14 (EU:C:2015:712) und Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19 (EU:C:2020:712) könnten nicht auf den Streitfall übertragen werden, da sie eine juristische Person des privaten Rechts und nicht des öffentlichen Rechts --wie im Streitfall-- betroffen hätten. Der Sachverhalt in der Rechtssache "Sveda" sei auch insoweit nicht vergleichbar, als die Steuerpflichtige dort (bereits) steuerbare Leistungen im Bereich des Tourismus erbracht habe. Der Freizeitweg sei insofern als ein Mittel angesehen worden, Besucher anzuziehen, um ihnen u.a. den Verkauf von Souvenirs, Verpflegung und Getränken anzubieten. Würde man diese Sichtweise auf den Streitfall übertragen, würde das bedeuten, dass eine Brücke gebaut worden wäre, damit Gäste zum Parken kämen. Dieser Veranlassungszusammenhang sei nicht nachvollziehbar.

18 Das FA beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen.

19 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

20 Sie trägt vor, dass zweifelhaft sei, dass die Brücke eine öffentliche Einrichtung sei. Selbst wenn es sich um eine solche handeln würde, komme ein umsatzsteuerrechtlicher unternehmerischer Verwendungszusammenhang in Betracht, wie sich auch aus der Entscheidung des EuGH zur Rechtssache "Sveda" (EU:C:2015:712) ergebe. Es fehle überdies an einer untergeordneten Bedeutung der Brücke für den Betrieb gewerblicher Art; denn sie sei von entscheidender Bedeutung für die Parkplatznutzung.

21 Im Gegensatz zu Kurbeiträgen im Zusammenhang mit Kureinrichtungen finde die Parkplatznutzung auch ausschließlich wegen des Besuchs der Brücke statt. Die Webcam-Zählung am Brückenkopf habe ergeben, dass die Brücke nahezu ausschließlich von Personen besucht würde, die ihren PKW auf einem der kostenpflichtigen Parkplätze abgestellt hätten.

22 Wie das FG entschieden habe, würden die Parkplatzeinnahmen ohne die Brücke nicht erzielt werden. Die Umsatzsteuer aus den Parkplatzgebühren würde, wenn die Besucherzahlen weiterhin auf einem ähnlichen Niveau gehalten werden könnten, nach ca. 10 Jahren die in Abzug gebrachten Vorsteuern übersteigen. Die technische Lebensdauer der Brücke übersteige diesen Zeitraum deutlich.

23 Es sei --wie das FG entschieden habe-- von Beginn an ab der Machbarkeitsstudie ein umfassendes Konzept erstellt worden, welches Brückenbau und Parkraumbewirtschaftung miteinander wirtschaftlich kombiniert habe. Brücke und Parkplätze seien daher auch zeitgleich errichtet worden.

24 Die Gleichbehandlung von juristischen Personen des Privatrechts und des Öffentlichen Rechts ergebe sich aus Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL, der besage, dass Gemeinden als Steuerpflichtige gelten, sofern eine Behandlung als

Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Entscheidungsgründe

II.

25 Die Revision ist --wenn auch 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--).

26 Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die geltend gemachten Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen dem Grunde nach anzuerkennen sind. Denn die streitigen Eingangsleistungen stehen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung (unter 1.) und die Klägerin ist durch die Erhebung der Parkgebühren unternehmerisch tätig geworden (unter 2.). Jedoch sind die Vorsteuern der Höhe nach nicht im vollen Umfang abzugsfähig, weil die Klägerin zumindest bis zur Umwidmung des Busparkplatzes auch nicht wirtschaftlich tätig war. Insoweit bedarf es weiterer Feststellungen des FG (unter 3.).

27 1. Die tatsächliche Würdigung des FG, dass die streitigen Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Leistung stehen, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

28 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für 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.

29 aa) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL. Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen. Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird zugunsten des Steuerpflichtigen allerdings auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Portugal Telecom vom 06.09.2012 - C-496/11, EU:C:2012:557, Rz 37; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 29; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 26; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, Rz 60).

30 Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG somit voraus, dass der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 ff., m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 10; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 28; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14; vom 18.09.2019 - XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, Rz 15).

31 bb) Für das Erfordernis einer entgeltlichen Leistung muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. z.B. EuGH-Urteile Société thermale d'Eugénie-les-Bains vom 18.07.2007 - C-277/05, EU:C:2007:440, Rz 19; Air France-KLM und Hop!-Brit Air vom 23.12.2015 - C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rz 22; Cesky rozhlas vom 22.06.2016 - C-11/15, EU:C:2016:470, Rz 21; SAWP vom 18.01.2017 - C-37/16, EU:C:2017:22, Rz 25; Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 39; BFH-Urteile vom 21.12.2016 - XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, Rz 16; vom

13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 16; vom 22.05.2019 - XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rz 15).

32 cc) Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist dabei nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 17.12.2009 - V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, Rz 17; vom 16.01.2014 - V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rz 22; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18.05.2011 - VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 813, Rz 11; jeweils m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 1256, Rz 18). Es stellt eine unionsrechtliche --unabhängig von der Beurteilung nach nationalem Recht zu entscheidende-- Frage dar, ob die Zahlung eines Entgelts als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt (vgl. EuGH-Urteil Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, Rz 68; BFH-Urteile in BFHE 257, 154, Rz 29, jeweils m.w.N.; in BFHE 263, 560, Rz 18; in BFH/NV 2019, 1256, Rz 18).

33 b) Die Leistungen im Streitfall (Bereitstellung der Brücke und Teile des Besucherzentrums --Unterstellmöglichkeit für die Besucher--, Beschilderung der Wanderwege, Einweihung der Brücke, Internetauftritt und Öffentlichkeitsarbeit) sind zwar im Streitfall nach diesen Grundsätzen nicht an eine Gegenleistung gebunden, so dass die Parkgebühren danach kein Entgelt für diese Bereitstellung darstellen. Die Einrichtungen stehen unstreitig der Allgemeinheit kostenlos zur Verfügung und die Parkgebühren werden nicht zur Benutzung der Brücke und der Unterstellmöglichkeit sowie zur Nutzung der Wanderwege erhoben. Der Parkplatzbenutzer hat insoweit keinen Vorteil erhalten, den nicht jeder andere Besucher, der nicht dort parkt, auch erhält.

34 c) Allerdings besteht ein Zusammenhang der streitigen Eingangsleistungen mit einer entgeltlichen Leistung wie im Sachverhalt zu der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "Sveda" (vgl. EuGH-Urteil Sveda, EU:C:2015:712), was das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt hat.

35 aa) Die Würdigung des FG, ob ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne eines Leistungsaustauschs besteht, liegt auf tatsächlichem Gebiet (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 28; BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 16) und bindet --wie die Auslegung von Verträgen-- das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat, d.h. die Auslegung jedenfalls möglich ist; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 38; vom 14.11.2018 - XI R 16/17, BFHE 263, 71, BStBl II 2021, 461, Rz 25; vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27, jeweils m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 21.03.2018 - XI B 113/17, BFH/NV 2018, 739, Rz 17; in BFH/NV 2020, 565, Rz 16).

36 bb) Das FG ist von den vorstehend dargelegten Rechtsgrundsätzen zum Vorliegen eines Leistungsaustauschs ausgegangen und hat den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "Sveda" (EU:C:2015:712) vorliegen.

37 Das FG hat dabei insbesondere darauf hingewiesen, dass bereits in der Willensbildung des Gemeinderates seit 2011 und vor dem Baubeginn der Brücke sichtbar geworden sei, dass die Erzielung von Einnahmen durch Parkgebühren bei der Finanzierung der Brücke eine Rolle gespielt habe. Die Aufwendungen insbesondere für die Brücke würden daher in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Umsätzen der Klägerin aus den Parkgebühren stehen. Des Weiteren bestehe auch deshalb ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen zur Errichtung der Brücke und den Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung, weil die Brücke Anlass sei, die Ausgangsleistungen überhaupt in Anspruch zu nehmen. Ohne den Besuch der Brücke bestünde in der örtlich eher abgelegenen Gemeinde keinerlei Anlass, gebührenpflichtige Parkplätze zu nutzen, und ohne die Brücke sei es nicht möglich gewesen, mit den Parkplätzen nennenswerte Gebühren zu erzielen. Diese Würdigung ist aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen möglich, sie ist weder durch Denkfehler noch durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst und bindet somit den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

38 cc) Soweit das FA demgegenüber der Ansicht ist, dass die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "Sveda" (EU:C:2015:712) wegen fehlender Zweckgerichtetheit der Eingangsleistungen auf die Ausgangsleistungen nicht auf den Streitfall übertragbar sei, wird nicht ausreichend gewichtet, dass es sich bei der Investition nach der EuGH-Rechtsprechung nicht um eine auf den Ausgangsumsatz zweckgerichtete Investition handeln muss. Entscheidend ist allein, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Investition und dem Ausgangsumsatz unabhängig vom verfolgten Zweck der wirtschaftlichen Tätigkeit und ihres Erfolges auf der Eingangsstufe besteht

(vgl. EuGH-Urteile The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge vom 03.07.2019 - C-316/18, EU:C:2019:559, Rz 22, m.w.N.; Vos Aannemingen, EU:C:2020:785, Rz 24).

39 2. Das FG hat auch ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Klägerin als Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL die Parkgebühren erhoben hat.

40 a) Im Rahmen einer unionskonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.12.2011 - V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Rz 14; vom 14.03.2012 - XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rz 27; vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 23) ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübt. Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Erfolgt ihre Tätigkeit dagegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, ist sie nur Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.04.2010 - V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, Rz 14 bis 48, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; vom 03.03.2011 - V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Rz 21; in BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Rz 15; in BFH/NV 2012, 1667, Rz 28; vom 13.02.2014 - V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, Rz 15; in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 23; s.a. § 2b Abs. 1 UStG - anwendbar auf Umsätze, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt wurden).

41 Entscheidend ist insofern, ob die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig war (vgl. EuGH-Urteile Fazenda Pública vom 14.12.2000 - C-446/98, EU:C:2000:691, Rz 17, m.w.N.; Saudacor vom 29.10.2015 - C-174/14, EU:C:2015:733, Rz 33, 69; BFH-Urteile vom 22.09.2005 - V R 28/03, BFHE 211, 566, BStBl II 2006, 280, unter II.2.; in BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, Rz 36; vom 10.02.2016 - XI R 26/13, BFHE 252, 538, BStBl II 2017, 857, Rz 33 ff.).

42 b) Die Klägerin hat ab 01.06.2016 auf öffentlich-rechtlicher Grundlage gehandelt (Gebührenordnung vom xx.xx.2016 über die Festsetzung von Parkgebühren für die Ortsgemeinde ..., Amtsblatt der Verbandsgemeinde vom xx.xx.2016; sie trat am 01.06.2016 in Kraft). Im Zeitraum vor dem 01.06.2016 erfolgte die Erhebung der Parkgebühren noch auf privatrechtlicher Ebene, so dass insoweit ohne weitere Voraussetzungen für diesen Zeitraum die Unternehmereigenschaft der Klägerin vorlag.

43 c) Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen tatsächlichen Feststellungen in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ebenfalls entschieden, dass die Qualifizierung der Klägerin als Nichtunternehmerin (Zeitraum ab 01.06.2016) zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

44 aa) Nach dem EuGH-Urteil Isle of Wight Council u.a. vom 16.09.2008 - C-288/07 (EU:C:2008:505, Leitsatz 3, Rz 76) ist der Begriff "größere" Wettbewerbsverzerrungen i.S. des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern dahin zu verstehen, dass die Wettbewerbsverzerrungen "mehr als unbedeutend" sein müssen (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Rz 19). Darüber hinaus ist insoweit nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb zu berücksichtigen. Im Übrigen kommt es nicht auf die Verhältnisse im jeweiligen "lokalen Markt" an. Denn die Frage der Wettbewerbsverzerrungen ist "in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen (...), ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht" (EuGH-Urteile Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Rz 53; Saudacor, EU:C:2015:733, Rz 74; BFH-Urteil in BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Rz 19), so dass die Art der Tätigkeit maßgeblich ist. Jedoch kann die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden. Eine solche Gleichsetzung setzt vielmehr voraus, dass sie real und nicht rein hypothetisch ist (vgl. EuGH-Urteile Isle of Wight Council u.a., EU:C:2008:505, Leitsatz 2; Saudacor, EU:C:2015:733, Rz 33, 74; National Roads Authority vom 19.01.2017 - C-344/15, EU:C:2017:28, Rz 44; BFH-Urteil in BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Rz 19).

45 bb) Dabei ist höchstrichterlich bereits entschieden, dass größere Wettbewerbsverzerrungen durch den Betrieb von selbständigen Parkplatzflächen durch die öffentlich-rechtliche Körperschaft entstehen. Das FG weist insoweit zu Recht darauf hin, dass es für die maßgebliche Art der Tätigkeit (Parkraumüberlassung) ohne Belang ist, ob die Zufahrt zu den dort überlassenen Einzelparkplätzen ebenso wie diese selbst öffentlich-rechtlich als Straße gewidmet ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Rz 22 f.). Die Wettbewerbssituation der Klägerin zeigt sich auch darin --und darauf bezieht sich die Vorinstanz zu Recht--, dass im gesamten Ortsgebiet flankierende

Maßnahmen zur Erzielung und Sicherung ihrer Parkgebühren ergriffen wurden und Parken innerhalb des Ortsgebiets für Besucher der Brücke nur auf den gebührenpflichtigen Parkflächen möglich ist. Auch diese Würdigung des FG verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Diese Auslegung ist möglich.

46 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat nicht beachtet, dass der Busparkplatz bis zum 01.06.2016 ohne Entgelt (und damit "nichtwirtschaftlich") genutzt wurde. In Bezug auf die Vorsteuern bzgl. des Busparkplatzes selbst kommt daher ein Vorsteuerabzug vollumfänglich nicht in Betracht. Des Weiteren ist der Vorsteuerabzug der Jahre 2013 bis 2015 bzgl. der anderen Investitionen anteilig zu kürzen (vgl. allgemein EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizia vom 16.09.2021 - C-21/20, EU:C:2021:743, Rz 53, m.w.N.).

47 a) Das FG hat (für den erkennenden Senat auch insoweit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend) festgestellt, dass die Klägerin ab einem nicht genau festgestellten Zeitpunkt plante, einen Busparkplatz zu errichten, um ihn unentgeltlich (und damit nichtwirtschaftlich) für das Abstellen von Touristen-Bussen bereitzustellen. Diese Absicht wurde auch tatsächlich so umgesetzt; der Busparkplatz wurde in den Jahren 2015 und 2016 zunächst unentgeltlich, und damit nichtwirtschaftlich von der Klägerin verwendet.

48 b) Für diese nichtwirtschaftliche Tätigkeit (unentgeltliche Busparkplatz-Überlassung für Brückenbesucher) ist die Klägerin in allen Streitjahren nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. dazu allgemein EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizia, EU:C:2021:743, Rz 51; BFH-Urteile in BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Rz 16; in BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 29).

49 c) Daher wurde in allen Streitjahren von der Klägerin sowohl eine zum Vorsteuerabzug berechtigende, wirtschaftliche Tätigkeit (entgeltliche PKW-Parkplatz-Überlassung für Brückenbesucher) als auch eine den Vorsteuerabzug ausschließende, nichtwirtschaftliche Tätigkeit (unentgeltliche Busparkplatz-Überlassung für Brückenbesucher) beabsichtigt bzw. ausgeübt. Aus diesem Grund ist bei Leistungsbezug jeweils eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteile vom 06.04.2016 - V R 6/14, BFHE 253, 456, BStBl II 2017, 577, Rz 38; in BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 29). Gegenstand dieser Vorsteueraufteilung sind nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG z.B. auch die Vorsteuern für die Brücke, das Besucherzentrum und den Internet-Auftritt der Klägerin; denn diese sollten nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG Touristen (unabhängig von ihrer Anreise per PKW oder Bus) anziehen (bzw. von diesen tatsächlich genutzt werden).

50 d) Die Wahl der Methode der Vorsteueraufteilung steht unionsrechtlich im Ermessen der Mitgliedstaaten (vgl. EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizia, EU:C:2021:743, Rz 55, m.w.N.). Die Mitgliedstaaten dürfen ggf. einen Investitionsschlüssel, einen Umsatzschlüssel oder jeden anderen geeigneten Schlüssel verwenden und sind nicht verpflichtet, sich auf eine einzige dieser Methoden zu beschränken (vgl. EuGH-Urteil Larentia+Minerva und Marenave Schiffahrt vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rz 30 ff.). Eine derartige Regelung hat der deutsche Gesetzgeber indes nicht erlassen (vgl. BFH-Beschluss vom 11.12.2013 - XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 41), so dass nach der Rechtsprechung des BFH zur Ausfüllung der bestehenden Regelungslücke § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, Rz 31; vom 19.07.2011 - XI R 29/10, BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438, Rz 38).

51 e) Da die Klägerin bislang davon ausgegangen ist, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in voller Höhe abziehbar seien, indes allenfalls ein anteiliger Vorsteuerabzug in Betracht kommt, hat sie analog § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG im zweiten Rechtsgang für jedes Streitjahr auf Basis ihrer zum jeweils maßgeblichen Zeitpunkt vorhandenen Absicht bzw. tatsächlichen Verwendung eine sachgerechte Schätzung des abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Dem FG obliegt sodann die Überprüfung der Schätzung der Klägerin auf ihre Sachgerechtigkeit (vgl. BFH-Urteile in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 28; vom 23.10.2019 - XI R 18/17, BFHE 267, 146, Rz 22).

52 f) Sollte die Klägerin im Rahmen ihrer Schätzung (oder das FG im Rahmen seiner Überprüfung) zu der Auffassung gelangen, dass aus ihrer jeweiligen Sicht ein Umsatzschlüssel sachgerecht sei, weist der Senat darauf hin, dass bei einer Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG auf Basis eines Umsatzschlüssels zu dem im Rahmen der Schätzung maßgeblichen "Gesamtumsatz" auch Zuschüsse gehören können, soweit sie den Umfang der nicht steuerbaren (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeit des Unternehmers widerspiegeln (vgl. EuGH-Urteil Balgarska natsionalna televizia, EU:C:2021:743; BFH-Urteile vom 24.09.2014 - V R 54/13, BFH/NV 2015, 364, Rz 35 ff.; vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 38). Die Klägerin bzw. das FG werden, sofern sie diesen Schlüssel für sachgerecht erachten sollten, daher ggf. die Höhe der von der Klägerin erhaltenen Zuschüsse für das Gesamtprojekt ermitteln müssen. Soweit Zuschüsse in den Streitjahren zurückgezahlt wurden, könnte auch dies ggf. zu berücksichtigen sein.

53 4. Allerdings wird das FG auch zu prüfen haben, inwieweit bereits im Streitjahr 2016 eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG zugunsten der Klägerin vorzunehmen ist.

54 a) Da die Klägerin den Busparkplatz vollständig und die übrigen Eingangsleistungen anteilig für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit genutzt (bzw. dies zuvor schon so beabsichtigt) hat, konnte sie diese nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH bei Leistungsbezug nicht ihrem Unternehmensvermögen zuordnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 18 f., m.w.N.; zu sonstigen Leistungen s.a. BFH-Urteil vom 14.10.2015 - V R 10/14, BFHE 251, 461, BStBl II 2016, 717, Rz 17, m.w.N.).

55 b) Allerdings ergibt sich aus den tatsächlichen Feststellungen des FG, dass im Laufe des Jahres 2016 (zu einem vom FG noch genau festzustellenden Zeitpunkt) auch der frühere Busparkplatz für die wirtschaftliche Tätigkeit der Klägerin (entgeltliche PKW-Parkplatz-Überlassung für Brückenbesucher) genutzt worden ist. Die nichtwirtschaftliche Tätigkeit "unentgeltliche Busparkplatz-Überlassung für Brückenbesucher" wurde durch die Umwidmung beendet, ohne dass das FG bisher festgestellt hätte, dass an deren Stelle eine andere nichtwirtschaftliche Tätigkeit (durch Bereitstellung unentgeltlicher Parkplätze irgendwelcher Art) getreten wäre. Damit dürfte sich, vorbehaltlich einer abschließenden Prüfung durch das FG, u.a. der Anteil der Nutzung der Brücke und des Besucherzentrums für die wirtschaftliche Tätigkeit erhöht haben.

56 c) Die Finanzverwaltung gewährt für den Fall, dass ein Unternehmer für einen sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich im engeren Sinne verwendeten einheitlichen Gegenstand nach § 15 Abs. 1 UStG nur für den unternehmerisch genutzten Anteil zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist und sich die unternehmerische Nutzung dieses Gegenstands innerhalb des Berichtigungszeitraums erhöht, zwar eine Vorsteuerberichtigung nach den Grundsätzen des § 15a UStG zugunsten des Unternehmers, die aber nur aus Billigkeitsgründen vorgenommen wird, sofern die Bagatellgrenzen des § 44 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung überschritten sind (Abschn. 15a.1 Abs. 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Ein solches Billigkeitsverfahren ist vorliegend jedoch nicht Verfahrensgegenstand.

57 d) Allerdings wird das FG zu prüfen haben, ob --ungeachtet der unter II.4.a genannten Rechtsprechung-- im Streitjahr 2016 im Festsetzungsverfahren eine Vorsteuerberichtigung nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils Gmina Ryjewo vom 25.07.2018 - C-140/17 (EU:C:2018:595; s. dazu auch EuGH-Urteil Finanzamt N [Communication de l'affectation] vom 14.10.2021 - C-45/20 und C-46/20, EU:C:2021:852, Rz 34, 42 ff.) durchzuführen ist, falls die Klägerin sowohl bei Bezug der Eingangsleistungen für die Errichtung des Busparkplatzes als auch beim anteiligen Bezug der übrigen Eingangsleistungen in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige gehandelt hat. Auf die vom EuGH dazu erteilten Hinweise (a.a.O.) wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

58 e) Soweit eine weitere Nutzungsänderung erstmals in vom FG nicht zu beurteilenden Folgejahren des Berichtigungszeitraums erfolgt sein sollte, kommt es hierauf für den Vorsteuerabzug und die Vorsteuerberichtigung in den Streitjahren nicht an.

59 5. Der Senat weist des Weiteren darauf hin, dass die als "Teil-Einspruchsentscheidung" bezeichnete Einspruchsentscheidung keine Teil-Einspruchsentscheidung i.S. des § 367 Abs. 2a der Abgabenordnung (AO) ist. Das FA hat über mehrere selbständige Verwaltungsakte (die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016) im Rahmen eines Einspruchs gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016 und die Bescheide über Zinsen zur Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 entschieden, so dass kein Raum für eine Teil-Einspruchsentscheidung i.S. des § 367 Abs. 2a AO verbleibt (vgl. allgemein Michl, UR 2017, 826, 828; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 367 AO Rz 285 f.). Aus der Einspruchsentscheidung des FA ergibt sich, dass es über die Umsatzsteuerbescheide im vollen Umfang entschieden hat, so dass keine weiteren Streitfragen diesbezüglich offen geblieben sind.

60 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de