

**BFH-Urteil vom 21. April 2005**

(Az.: V R 11/03)

**Orientierungssatz:**

*Übernahme der Betriebsführung auf zwei defizitären Bahnstrecken gegen Gewährung einer "Starthilfe" der Deutschen Bundesbahn als umsatzsteuerbare Leistung - Abgrenzung Zuschuss vom Leistungsaustausch in Folge einer Lieferung - tauschähnlicher Umsatz - "nur zu einem geringen Teil" unterlegen i.S.v. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.*

**Leitsätze:**

- 1. Die Übernahme der Betriebsführung des Eisenbahnverkehrs auf zwei defizitären Teilstrecken als nicht bundeseigene Eisenbahn des öffentlichen Verkehrs von der Deutschen Bundesbahn, verbunden mit einer sog. "Starthilfe" der Deutschen Bundesbahn, kann eine steuerbare Leistung des Übernehmers sein.*
- 2. Trotz zivilrechtlicher Übereignung kann eine umsatzsteuerrechtliche Lieferung noch nicht vorliegen, wenn dem neuen Eigentümer die wirtschaftliche Substanz und der Wert des Gegenstandes nicht endgültig zustehen und er nur mit Zustimmung des bisherigen Eigentümers über ihn verfügen kann.*

**Rechtsgrundlage:**

UStG 1993 § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1, § 3 Abs. 12 Satz 2, § 10

## Vorinstanz:

**FG Köln** vom 13. November 2002 3 K 2613/99 (EFG 2003, S. 885)

### **Sachverhalt:**

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt ein öffentliches Nahverkehrsunternehmen. Geschäftsgegenstand ist der Betrieb von Straßen- und Eisenbahnen, des Omnibus- und Lastwagenverkehrs zur Personen- und Güterbeförderung sowie die Vornahme aller Geschäfte, die den Geschäftszweck zu fördern geeignet sind.

Mit Vertrag vom 07. September 1992 übernahm sie von der Deutschen Bundesbahn (DB) die Betriebsführung des Personen- und Güterverkehrs auf zwei Strecken als nicht bundeseigene Eisenbahn des öffentlichen Verkehrs mit Wirkung vom 23. Mai 1993. Die DB hatte vor Abschluss des Vertrags den Personennahverkehr auf diesen Strecken praktisch eingestellt, weil diese sich in einem maroden Zustand befanden und defizitär waren. Im Rahmen der Übernahme der Betriebsführung verpflichtete sich die DB zur Zahlung einer sog. "Starthilfe" in Höhe von insgesamt 16.435.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer. 10.394.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer waren für die erforderlichen Baumaßnahmen zur Verbesserung der Infrastruktur der zu veräußernden Strecken und als Zuschuss für deren künftige Unterhaltung vorgesehen; 6.041.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer zahlte die DB zur Aufrechterhaltung und Verbesserung des Schienenpersonennahverkehrs. Weiterhin verpflichtete sich die DB zur "unentgeltlichen" Überlassung der für den Betrieb notwendigen Schienenfahrzeuge und veräußerte der Klägerin alle an den Strecken gelegenen Grundstücke nebst dazugehörenden Anlagen zum Kaufpreis von 1 DM.

Für den Fall einer etwaigen Einstellung des Eisenbahnbetriebs auf den der Klägerin übertragenen Strecken sah § 4 Nr. 1 des Vertrags die wahlweise Rückübertragung der Grundstücke oder eine Entschädigung in Höhe der vorhandenen Verkehrswerte der Grundstücke vor. Von dem Wahlrecht war lediglich eine Teilstrecke ausgenommen. Diese hätte die Klägerin im Fall der Stilllegung an die DB zurückveräußern müssen, weil diese Strecke aufgrund einer Weisung des Bundesministers der Verteidigung ohne Rücksicht auf die jeweilige Bedienung im Nebenbahnstandard befahrbar gehalten werden musste. Daneben übernahm die Klägerin von der DB eine sog. "Bedienungszusage", aus der sich ergibt, dass die DB der P-GmbH die Bedienung ihres Gleisanschlusses bis zum Jahr 2000 zugesagt hatte. Außerdem vereinbarten die Vertragsparteien in einer "Protokollnotiz" technische Einzelheiten des Durchgangsverkehrs der DB über die Strecken der Klägerin.

Im Wirtschaftsprüfungsbericht der Klägerin für 1992 wurde der Vorgang wie folgt erläutert: "Die DB steht aus Sanierungsgründen vor der Notwendigkeit, ihre Flächenverkehre stark einzuschränken bzw. stillzulegen. Die von solchen Verkehrseinschränkungen bedrohten Kreise erhalten von der DB die Möglichkeit, die Strecken und Verkehre in eigener Regie und Kostenverantwortung zu übernehmen.

Aufgrund des vernachlässigten Zustandes der Bahnlinie mit verschiedenen Langsamfahrstellen und als Gegenleistung für die Chance, sofort aus der Verkehrspflicht entbunden zu werden, hat die DB der Klägerin

- ⇒ Strecke, Bauwerke und Gleisanlagen zu einem Merkposten von DM 1,- übertragen. ...
- ⇒ einen zweckgebundenen Streckensanierungszuschuss in Höhe von DM 10.394.000 DM zugesagt.
- ⇒ einen einmaligen Betriebskostenzuschuss für die Betriebsführung in Höhe von DM 6.041.000 zugesagt."

Die DB zahlte die genannten Beträge zuzüglich der vertraglich vereinbarten Umsatzsteuer, ohne dass die Klägerin der DB eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt hatte.

Die Klägerin unterwarf diesen Vorgang in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993 (Streitjahr) nicht der Umsatzsteuer, weil sie der Auffassung war, die Leistungen der DB seien ein sog. "echter Zuschuss". Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -- FA--) stimmte der Steuererklärung zunächst zu.

Nach Durchführung einer Außenprüfung änderte das FA durch Bescheid vom 30. Januar 1997 die Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) und erhöhte die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer um die "Starthilfe" der DB und den gemeinen Wert der übertragenen Grundstücke, die für den "symbolischen" Kaufpreis von 1 DM auf die Klägerin übergegangen waren (160.700 DM), weil diese Leistungen der DB im Rahmen eines steuerpflichtigen Leistungsaustauschs erbracht worden seien: Die Klägerin habe sich verpflichtet, den öffentlichen Nahverkehr auf zwei Bahnstrecken aufrecht zu erhalten. Hierfür seien die Zahlungen der DB, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer, geleistet und die Grundstücke zu einem symbolischen Kaufpreis übertragen worden. Ob die DB selbst zur Aufrechterhaltung des Streckennetzes verpflichtet gewesen wäre, sei unbeachtlich.

Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, S. 885 veröffentlicht.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 12, § 10 Abs. 1 Satz 2 und 3 des Umsatzsteuergesetzes 1993 --UStG 1993--) und vertritt weiterhin die Auffassung, die "Starthilfe" der DB sei ein "echter Zuschuss".

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 22. März 1999 sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 30. Januar 1997 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und vertritt die Auffassung, die eisenbahnrechtliche Rechtslage sei umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

## Urteilsbegründung:

Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). FG und FA sind zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die DB die "Starthilfe" als Gegenleistung für eine sonstige Leistung der Klägerin gezahlt hat. FG und FA haben aber zu Unrecht den gemeinen Wert der übertragenen Grundstücke in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

a) Das FG ist ohne Rechtsverstoß davon ausgegangen, dass die Klägerin an die DB mit der "Übernahme der Betriebsführung" auf bestimmten Strecken (gemäß dem Vertrag vom 07. September 1992) eine sonstige Leistung ausgeführt hat.

Soweit die Klägerin dagegen einwendet, dass die DB ihre eisenbahnrechtliche Pflicht zur Betriebsführung (§ 4 Abs. 1 des Allgemeinen Eisenbahngesetzes --AEG-- vom 29. März 1951, BGBl I 1951, S. 225, i.V.m. § 4 Abs. 1 des Bundesbahngesetzes --BbG-- vom 13. Dezember 1951, BGBl I 1951, S. 955) nicht durch Vertrag habe übertragen können, weil die DB ihren Betrieb nach § 12 Abs. 1 Nr. 10, § 14 Abs. 4 Buchst. d BbG nur mit Zustimmung des Bundesministers für Verkehr habe einstellen dürfen, kommt es hierauf im Streitfall nicht an. Wer eisenbahnrechtlich zum Betrieb verpflichtet war, spielt für die Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen der DB und der Klägerin keine Rolle. Die Klägerin hat sich auch nach Auffassung des FG gegenüber der DB vertraglich verpflichtet, bestimmte Strecken mindestens 10 Jahre lang zu betreiben. Ob die Klägerin diese Verpflichtung auch eisenbahnrechtlich traf, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

Zudem hat das FG neben der "Übernahme der Betriebsführung" weitere wirtschaftliche Interessen der DB aufgezeigt, denen die Fortführung des Betriebs der beiden Streckenabschnitte durch die Klägerin diene, nämlich die Sicherstellung des Durchgangsverkehrs, des Verkehrs auf angrenzenden Strecken und die Erfüllung der zivilrechtlichen Bedienungszusage gegenüber der P-GmbH. Vor diesem Hintergrund widerspricht die Behauptung der Klägerin, die DB hätte ihren Betrieb auch ohne die Vereinbarung vom 07. September 1992 einstellen können, den für den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG. Darüber hinaus ergibt sich aus § 1 Nr. 1 Abs. 3 des vom FG in Bezug genommenen Vertrages, dass die DB durch Weisung des Bundesministers der Verteidigung verpflichtet war, eine übernommene Teilstrecke ohne Rücksicht auf die jeweilige Bedienung aus übergeordneten Gründen im Nebenbahnstandard befahrbar zu halten. Auch die Übernahme dieser Verpflichtung ist Teil der Leistung der Klägerin an die DB.

b) Die Klägerin hat diese Leistung an die DB auch gegen Entgelt ausgeführt.

Die Schlussfolgerung des FG, die "Starthilfe" sei kein "echter Zuschuss", sondern Gegenleistung für die "Übernahme der Betriebsführung" durch die Klägerin, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

aa) Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung als Umsatz gegen Entgelt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden könnte und damit zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. dazu die Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 18. Dezember 1997 Rs. C-384/95, Landboden Agrardienste, Slg. 1997, I-7387, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1998, S. 102; vom 29. Februar 1996 Rs. C-215/94, Mohr, Slg. 1996, I-959, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 1996, S. 110, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1996, S. 294).

In Fällen, in denen ein anderer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts übernimmt und im Zusammenhang damit Geldzahlungen erhält, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung (Zuschuss) verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, in erster Linie auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 2005 V R 17/02, BFH/NV 2005, S. 1394, mit Nachweisen).

bb) Das FG ist davon ausgegangen, nach dem Vertrag vom 07. September 1992 habe die DB mit der "Starthilfe" in Höhe von insgesamt 16.435.000 DM sowie der Übertragung aller an den Strecken gelegenen Grundstücken nebst dazugehörigen Anlagen zum "symbolischen" Kaufpreis von 1 DM auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt, so dass sie der Klägerin diese Leistungen nicht lediglich zur Subventionierung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen überlassen habe. Die Leistungen der DB seien --wie im Wirtschaftsprüfungsbericht der Klägerin ausgeführt-- als Gegenleistung für die Chance der DB, sofort aus ihrer Verkehrspflicht entbunden zu werden, anzusehen. Die Klägerin habe einen Beitrag zur Sanierung des Unternehmens der DB geleistet. Außerdem habe die DB

⇒ die von der Klägerin betriebenen Strecken weiterhin für eigene Zwecke, insbesondere im Durchgangsverkehr, nutzen und den reibungslosen Schienenverkehr auf angrenzenden Strecken sicherstellen können sowie

⇒ die gegenüber der P-GmbH eingegangene Bedienungszusage erfüllen und sich dadurch vor zivilrechtlichen Ansprüchen wegen Nichterfüllung der Bedienungszusage schützen können.

Die Schlussfolgerung des FG ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die mit Verfahrensrügen nicht angegriffen worden sind, möglich. Sie verstößt weder gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze noch gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Vertragsauslegung (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs); sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

2. Die Vorentscheidung ist aber aufzuheben, weil das FG zu Unrecht annahm, dass auch der gemeine Wert (§ 9 des Bewertungsgesetzes --BewG--) der an die Klägerin übertragenen Grundstücke nach Tauschgrundsätzen in die Bemessungsgrundlage der Gegenleistung der DB für die Leistung der Klägerin einzubeziehen sei.

Gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG 1993 gilt beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG 1993 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung besteht. Die Regelung erfasst auch den Fall, dass als Entgelt für eine Leistung eine Barzahlung mit einer Lieferung verbunden wird (sog. tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe; BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 V R 10/03, BFHE 205, 495, BStBl II 2004, S. 675). Die DB hat im Streitfall aber die Grundstücke nicht an die Klägerin geliefert; deshalb liegt kein tauschähnlicher Umsatz vor.

Eine Lieferung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand zugunsten des Leistungsempfängers voraus (§ 3 Abs. 1 UStG 1993). Dazu muss der Lieferer dem Abnehmer Wert, Substanz und Ertrag des Gegenstands der Lieferung unbedingt und endgültig überlassen (vgl. BFH-Urteile vom 15. Juni 1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, S. 46, unter 2. c bb; vom 13. November 1997 V R 66/96, BFHE 184, S. 134).

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist zwar in der Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang auf den Leistungsempfänger verbunden (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, S. 628, unter II.1.b). Jedoch bezieht sich der Begriff der Lieferung nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. EuGH-Urteil vom 21. April 2005 Rs. C-25/03, HE, UR 2005, S. 324, RandNr. 64 ff., m.w.N.).

Die DB übereignete die Grundstücke zwar (zivilrechtlich) der Klägerin. Sie überließ ihr das Eigentum an den Grundstücken aber nicht endgültig, sondern nur auf Zeit. Die Klägerin musste nämlich nach § 4 Nr. 1 des Vertrages vom 07. September 1992 die Grundstücke nach Einstellung des Eisenbahnbetriebs für 1 DM an die DB rückübereignen oder ihr den Verkehrswert der Grundstücke erstatten. Zur Sicherung dieses Rückübereignungsanspruchs war eine Vormerkung in das Grundbuch einzutragen (§ 4 Nr. 1 Unterabs. 5 des Vertrages). Die Grundstücke wurden der Klägerin deshalb --ähnlich wie bei einer befristeten Nutzungsüberlassung-- nur für die Zeit des Eisenbahnbetriebs überlassen und nicht endgültig.

Die Klägerin konnte nicht wie eine Eigentümerin über die Grundstücke verfügen. Denn nach § 4 Nr. 5 des vom FG in Bezug genommenen Vertrages durfte die Klägerin die Grundstücke nicht an Dritte veräußern oder mit dinglichen Rechten Dritter belasten, es sei denn, die DB erteilte hierzu vorher ihre Zustimmung. Falls die DB einer Veräußerung der Grundstücke durch die Klägerin zugestimmt hätte, hätte danach die Klägerin die DB mit dem Verkehrswert entschädigen, ihr also den Kaufpreis weiterleiten müssen. Der Wert der Grundstücke verblieb deshalb zu jeder Zeit bei der DB; er wurde der Klägerin nicht überlassen.

3. Die Sache ist spruchreif, weil das FG die für eine abschließende Entscheidung des Senats erforderlichen Tatsachen festgestellt hat. Da die DB die Grundstücke nicht an die Klägerin geliefert hat, ist die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer um deren gemeinen Wert (160.700 DM) zu kürzen. Die bisherige Umsatzsteuerfestsetzung (361.191 DM) ist deshalb um 24.105 DM (15 v.H. von 160.700 DM) auf 337.086 DM zu vermindern und die Umsatzsteuer auf 172.349,33 € festzusetzen.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Das FA ist nicht i.S. des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO "nur zu einem geringen Teil" unterlegen. Dieses Tatbestandsmerkmal kann zwar gegeben sein, wenn der unterliegende Beteiligte --wie im Streitfall das FA-- bei einer Kostenteilung nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO weniger als 5 v.H. der Kosten des Verfahrens zu tragen hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 08. Dezember 1994 V R 33/93, BFH/NV 1995, S. 666). Bei einem Streitwert von annähernd 2,5 Mio. DM und einem Unterliegen in Höhe von 24.105 DM kann ein Unterliegen "zu einem geringen Teil" jedoch nicht angenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1988 III R 18/85, BFH/NV 1989, S. 348 bei 10.000 DM; BFH-Beschluss vom 22. Februar 1994 VII B 114/92, BFH/NV 1994, S. 822 bei 5 v.H. von 75.000 DM).