

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Übernahme der einem kommunalen Zweckverband obliegenden Trinkwasserversorgung gegen Weiterleitung von Zuschüssen; keine Organschaft mit Nichtunternehmer als Organträger

1. Ein Unternehmer, der die einem kommunalen Zweckverband nach Landesrecht obliegende Pflicht zur Versorgung der Bevölkerung mit Trinkwasser übernimmt und dafür einen vertraglichen Anspruch gegen den Zweckverband auf Weiterleitung von Fördermitteln erlangt, die dieser erhält, erbringt grundsätzlich eine steuerbare Leistung gegen Entgelt.

2. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG kann nicht richtlinienkonform dahin gehend ausgelegt werden, dass auch ein Nichtunternehmer Organträger sein kann.

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 10 Abs. 1 Satz 3,
§ 12 Abs. 2 Nr. 1, Anlage 2 Nr. 34
FGO § 118 Abs. 2

Urteil vom 10. August 2016 XI R 41/14

Vorinstanz: Sächsisches FG vom 2. September 2014 3 K 808/11
(EFG 2015, 1033)

T e n o r

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 2. September 2014 3 K 808/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Sie ist in den Jahren 2001/2002 durch Ausgliederung des Wasserversorgungsbetriebs aus dem Vermögen eines "Regionalen Zweckverbandes kommunale Wasserversorgung" (im Folgenden: Zweckverband) entstanden, der sämtliche Anteile an der Klägerin hält.
- 2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist "die Gewinnung, Aufbereitung und Weiterverteilung von Wasser sowie alle mit der Wasserversorgung in Zusammenhang stehenden Dienstleistungen, die Ableitung und Behandlung von Abwasser sowie alle mit der Abwasserbeseitigung im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen". Hierfür errichtet, unterhält und betreibt die Klägerin die erforderlichen Anlagen und hält das "Know-how" vor. Der Zweckverband hat das für die Erfüllung der Trinkwasserversorgung notwendige Anlagevermögen auf die Klägerin übertragen.
- 3 Am 30. August 2001 schloss der Zweckverband mit der Klägerin einen "Versorgungsvertrag über die öffentliche Wasserversorgung im Verbandsgebiet des Regionalen Zweckverbandes kommunale Wasserversorgung" (Versorgungsvertrag) ab.

4 Der Zweckverband bedient sich nach der Präambel des Vertrages zur Erfüllung der ihm nach Landesrecht obliegenden Pflichtaufgabe "Versorgung der Bevölkerung des Verbandsgebietes mit Trinkwasser" (§ 57 des Sächsischen Wassergesetzes) der Klägerin nach Maßgabe des Versorgungsvertrages. Die Klägerin wird eine "leistungsfähige Wasserversorgung" aufbauen und betreiben.

5 Die Klägerin "verpflichtet sich" außerdem u.a. in § 1 Abs. 3 des Versorgungsvertrages zur Versorgung aller dem Anschluss- und Benutzungszwang unterliegenden Kunden mit Wasser.

6 Nach § 1 Abs. 6 des Versorgungsvertrages werden für die beiderseitige Erfüllung der Pflichten aus dem Versorgungsvertrag keine gesonderten Entgelte gewährt, es sei denn, der Versorgungsvertrag bestimmt ausdrücklich etwas anderes. Unberührt bleiben abgeschlossene oder abzuschließende Verträge zwischen den Partnern.

7 Die Klägerin erhebt für die Wasserversorgung von ihren Kunden direkte Entgelte; die Klägerin hat Anspruch auf Kostendeckung und ihr steht ein angemessener Gewinn zu (§ 3 Abs. 2 bis 4 des Versorgungsvertrages).

8 Die Finanzierung aller Aufgaben nach dem Versorgungsvertrag übernimmt die Klägerin auf eigene Rechnung (§ 11 Abs. 1 des Versorgungsvertrages). Der Zweckverband und die Klägerin bemühen sich jedoch gemäß § 11 Abs. 2 des Versorgungsvertrages, alle im Zusammenhang mit der öffentlichen Wasserversorgung in Frage kommenden Zuwendungen der öffentlichen Hand zu erhalten, und unterstützen sich gegenseitig bei den Antragsverfahren; der Antrag soll jeweils von demjenigen Partner gestellt werden, der die beste Aussicht auf Bewilligung hat.

9 Ist der Zweckverband Zuwendungsempfänger, so "leitet er die Mittel im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten an ... [die Klägerin] weiter" (§ 11 Abs. 3 Satz 1 des Versorgungsvertrages).

10 Die Klägerin "verpflichtet sich", die Verpflichtungen des Zweckverbandes zur Erlangung von Zuwendungen zu erfüllen (§ 11 Abs. 3 Satz 2 des Versorgungsvertrages) und die hierfür erforderlichen Mittelverwendungsnachweise zu führen (§ 11 Abs. 4 des Versorgungsvertrages).

11 Entsprechend diesen Vereinbarungen sind die Vertragsparteien auch im Streitjahr (2004) verfahren.

12 Im Streitjahr erhielt die Klägerin vom Zweckverband weitergeleitete Fördergelder des Regierungspräsidiums X in Höhe von 231.223 €, die sie in der am 18. Mai 2005 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr nicht als Gegenleistung für steuerpflichtige Umsätze ansah.

13 Mit Umsatzsteuerbescheid vom 15. August 2006 für das Jahr 2004 besteuerte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Klägerin insoweit erklärungsgemäß.

14 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, die an die Klägerin weitergeleiteten Zuschüsse seien Entgelt im Rahmen eines umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustauschs zwischen der Klägerin als Leistender und dem Zweckverband und änderte die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr entsprechend. Der Einspruch dagegen blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 26. April 2011).

- 15 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1033 veröffentlichten Urteil ab. Es vertrat die Auffassung, zwischen der Klägerin als Leistender und dem Zweckverband als Leistungsempfänger bestehe ein Leistungsaustauschverhältnis (Übernahme der Aufgabe der Wasserversorgung vom Zweckverband gegen Weiterleitung der Zuschüsse, zu der sich der Zweckverband verpflichtet habe).
- 16 Zwischen dem Zweckverband und der Klägerin liege keine --einen Leistungsaustausch ausschließende-- umsatzsteuerrechtliche Organschaft vor. Der Zweckverband sei bereits kein tauglicher Organträger. Der Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sehe klar vor, dass die Organgesellschaft in ein "Unternehmen des Organträgers" eingegliedert sein müsse, was die Unternehmereigenschaft des Organträgers voraussetze. Die Klägerin habe nicht dargetan, inwieweit der Zweckverband unternehmerisch tätig werde. Hierfür ergäben sich auch nach Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte.
- 17 Die Leistung an den Zweckverband unterliege nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG, und zwar weder als Entgelt eines Dritten für eine Leistung an den Trinkwasserabnehmer noch als Teil der Wasserlieferung vergleichbar der Verlegung einer Hausanschlussleitung.
- 18 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die Übernahme einer Aufgabe sei keine umsatzsteuerbare Leistung. Sie liefere lediglich Wasser an ihre Kunden. Weitere Tätigkeiten, die als Leistungen an den Zweckverband qualifiziert werden könnten, erbringe sie nicht. Das FG spalte ihre einheitliche

Leistung an ihre Kunden künstlich in zwei Leistungen auf. Der Zweckverband erhalte auch keinen Vorteil, der zu einem Verbrauch i.S. des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führe. Sie sei Eigentümerin des Wasserversorgungsnetzes, das sie unterhalte. Deshalb könne in dessen Instandhaltung keine Leistung an den Zweckverband gesehen werden. Außerdem habe der Zweckverband keine eigenen Mittel aufgewendet, sondern lediglich Fördergelder weitergeleitet. Auch durch die zweckentsprechende Verwendung der Fördermittel erhalte der Zweckverband von ihr keinen verbrauchsfähigen Vorteil. Zudem habe das FG die fördermittelrechtlichen Rahmenbedingungen außer Acht gelassen. Die Weiterleitung der Fördermittel an sie erfolge überdies im Interesse der Allgemeinheit.

19 Hilfsweise bringt die Klägerin vor, auf die vom FG "unterstellte" Leistung sei jedenfalls der ermäßigte Steuersatz anwendbar. Entweder seien die Zuschüsse Entgelt von dritter Seite für die Lieferung von Wasser an die Kunden der Klägerin oder es liege eine ermäßigt zu besteuernde Hausanschlussleistung vor.

20 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004, zuletzt vom 6. September 2010, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. April 2011 dahin gehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 31.892,83 € vermindert wird.

21 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

22 Es tritt dem Vorbringen der Klägerin entgegen und verweist u.a. auf das von ihm dem FG vorgelegte Gutachten von

Prof. Dr. Z vom 30. April 2014, das seine Auffassung bestätigt.

II.

- 23 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24 Die Würdigung des FG, die Klägerin habe als Unternehmerin an den Zweckverband eine Leistung gegen Entgelt erbracht, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu 1.). Der weitergeleitete Zuschuss ist auch kein Entgelt von dritter Seite für die Lieferung von Wasser (dazu 2.). Auch hat das FG im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die Leistung der Klägerin an den Zweckverband nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt (dazu 3.).
- 25 1. Die Beurteilung des FG, die Klägerin habe neben den umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Wasserlieferungen an ihre Kunden (auch) an den Zweckverband als Leistungsempfänger steuerbare Umsätze gegen Entgelt ausgeführt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 26 a) Die Klägerin, ist nach der zutreffenden Beurteilung des FG (selbständige) Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 UStG. Sie kann nicht als Organgesellschaft zusammen mit dem Zweckverband als Organträger einen Organkreis bilden; denn der Zweckverband ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG kein Unternehmer.
- 27 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) setzt eine Organschaft voraus, dass der Organträger eine eigenständige Unternehmenstätigkeit ausübt; die Eigenschaft als Organträger kann jeder Unternehmer ausfüllen (vgl. z.B.

BFH-Urteile vom 9. Oktober 2002 V R 64/99, BFHE 200, 119, BStBl II 2003, 375, unter II.2.b, Rz 25; vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.a, Rz 15; jeweils m.w.N.); aus dem BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 67/14 (BFHE 251, 547, BFH/NV 2016, 511, Rz 19) ergibt sich nichts anderes.

- 28 bb) Diese Auffassung wird von der Literatur geteilt (vgl. Bunjes/Korn, UStG, 14. Aufl., § 2 Rz 110; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., 2.8.3.2.3.2 a, S. 395; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 67; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 831; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 151 f.; Müller in Weymüller, UStG, § 2 Rz 241; Sterzinger, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 132).
- 29 cc) Soweit sich aus dem Unionsrecht etwas anderes ergeben sollte, entfaltet Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) keine unmittelbare Wirkung und ist nicht berufbar (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Larentia + Minerva vom 16. Juli 2015 C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2015, 901, Rz 51).
- 30 Angesichts des insoweit klaren und unmissverständlichen Wortlauts des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass eine Eingliederung "in das Unternehmen" des Organträgers erforderlich ist, kommt eine vom Wortlaut abweichende richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG an dieser Stelle nicht in Betracht. Der Senat muss deshalb auch nicht entscheiden, ob er der Auffassung folgen könnte, das sich aus dem nationalen Recht ergebende Erfordernis einer (eigenen) Unternehmereigen-

schaft des Organträgers sei unionsrechtlich nur statthaft, wenn dies im nationalen Kontext zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen erforderlich und geeignet sei (so BFH-Urteil in BFHE 251, 547, BFH/NV 2016, 511, Rz 30 ff.).

31 dd) Ausgehend davon kann der Zweckverband nicht Organträger sein; denn nach den Feststellungen des FG in Rz 93 der Vorentscheidung ist der Zweckverband kein Unternehmer. Dies wird von der Klägerin auch nicht in Abrede gestellt.

32 b) Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 11. Juli 2012 XI R 11/11, BFHE 238, 560, BFH/NV 2013, 326; s.a. EuGH-Urteile Apple and Pear Development Council vom 8. März 1988 C-102/86, EU:C:1988:120, HFR 1989, 452, Rz 11; Mohr vom 29. Februar 1996 C-215/94, EU:C:1996:72, HFR 1996, 294; Landboden-Agrardienste vom 18. Dezember 1997 C-384/95, EU:C:1997:627, HFR 1998, 315). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i.S. des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, unter II.1., Rz 14; vom 29. Oktober 2008 XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795, unter II.2.a, Rz 16; vom 15. April 2015 V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 39; vom 14. Januar 2016 V R 63/14, BFHE 253,

279, BStBl II 2016, 360, Rz 14; auch BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 12/15, BFHE 253, 475, BFH/NV 2016, 1398, Rz 26).

33 aa) Wird einem Unternehmer für seine Tätigkeit (Leistung) ein Geldbetrag gezahlt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 1997 V R 11/97, BFHE 184, 137, BStBl II 1998, 169, unter II.1., Rz 22; vom 22. Juli 1999 V R 74/98, BFH/NV 2000, 240, unter II., Rz 28; vom 26. Oktober 2000 V R 12/00, BFH/NV 2001, 494, unter II.1.a, Rz 16; vom 22. April 2015 XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 19) oder den Bewilligungsbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.2.e, Rz 28) abzustellen. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21. April 2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63, unter II.1.b aa, Rz 24; vom 9. November 2006 V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II.1.b bb, Rz 43; in BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 20, mit zahlreichen Nachweisen).

34 bb) Keine Leistung gegen Entgelt liegt 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 26. Oktober 2000 V R 10/00, BFHE 193, 165, BFH/NV 2001, 400; vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749).

35 cc) Für die Annahme eines Leistungsaustauschs ohne Bedeutung ist die Bezeichnung der Zuwendung (vgl. BFH-Beschluss vom 29. März 2007 V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542, zur "Spende"). Ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht, ist für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ebenfalls unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2011 XI R 8/09, BFHE 234, 455, BStBl II 2016, 185, Rz 11). Nicht entscheidend ist im Fall von Leistungen im Rahmen der Übernahme einer Aufgabe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts auch, ob es sich um eine Pflichtaufgabe oder eine freiwillige Aufgabe der betreffenden Körperschaft handelt (vgl. BFH-Urteil vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191; BFH-Beschluss vom 6. Mai 2014 XI B 4/14, BFH/NV 2014, 1406).

36 dd) Der BFH hat in Anwendung dieser Grundsätze u.a. entschieden, dass ein Unternehmer, der die einer Gemeinde nach Landesrecht obliegende Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung einschließlich der Errichtung der dafür benötigten Bauwerke übernimmt und dafür einen vertraglichen Anspruch auf ein monatliches Entgelt sowie auf Fördermittel erlangt, die der Gemeinde zustehen, eine steuerbare Leistung an die Gemeinde erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2001 V R 81/99, BFHE 197, 352, BStBl II 2003, 213, unter II.2. und 3., Rz 21 ff.). Ebenso liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor, wenn sich eine private Aktiengesellschaft gegenüber Gemeinden in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet, Baumaßnahmen im eigenen Namen durchzuführen, und hierfür von den Gemeinden in Zuwendungsbescheiden bewilligte Fördermittel erhält (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, unter II.1.b und c, Rz 31 f.; s.a. BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1406).

- 37 c) Gemessen daran ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, im Streitfall liege ein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem Zweckverband vor.
- 38 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25. Februar 2009 IX R 76/07, BFH/NV 2009, 1268, unter II.2., Rz 21; vom 19. August 2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, Rz 38). Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 18. Januar 2005 V R 17/02, BFH/NV 2005, 1394; vom 28. August 2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282). Dagegen ist die rechtliche Einordnung des (nach Maßgabe des FG) von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen für das Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern in vollem Umfang nachprüfbar Rechtsanwendung (vgl. BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 35, m.w.N.).
- 39 bb) Das FG ist von den vorstehend dargelegten Rechtsgrundsätzen zum Vorliegen eines Leistungsaustauschs ausgegangen und hat den Streitfall dahin gehend gewürdigt, nach dem Versorgungsvertrag bestehe ein für die Annahme einer Leistung erforderlicher Zusammenhang zwischen der "Übernahme der Aufgabe der Wasserversorgung (Versorgung der Wasserkunden sowie Planung,

Finanzierung, Bau und Betrieb von Neuanlagen und Sanierung und Unterhaltung der vorhandenen Wasseranlagen) vom Zweckverband" und der "Weiterleitung der Zuschüsse", zu der sich der Zweckverband verpflichtet habe.

40 cc) Diese Auslegung des Versorgungsvertrages ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze, Erfahrungssätze oder die Grundsätze der Vertragsauslegung; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

41 Sie steht insbesondere im Einklang mit der dargelegten ständigen Rechtsprechung des BFH, dass bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichten, grundsätzlich ein Leistungsaustausch vorliegt.

42 d) Die Klägerin greift mit ihren Einwendungen (u.a.: es liege keine Leistung vor, der Zweckverband erhalte keinen verbrauchsfähigen Vorteil, es bestehe kein Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, das FG berücksichtige nicht die förder- und kommunalrechtlichen Rahmenbedingungen und spalte eine einheitliche Leistung künstlich in zwei Leistungen auf) im Kern lediglich die nach den Umständen des Streitfalls rechtlich nicht zu beanstandende Würdigung des FG an, was nicht genügt (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 2013 XI R 24/11, BFHE 243, 471, BFH/NV 2014, 471, Rz 42 ff.).

43 aa) Dies gilt insbesondere auch für die von der Klägerin hervorgehobenen kommunal- und förderrechtlichen Aspekte, auf die, soweit es um die Auslegung von Landesrecht des Freistaats Sachsen geht, die Revision wegen § 118 Abs. 1 FGO ohnehin nicht gestützt werden kann (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10. Februar 2016 XI R 26/13, BFHE 252, 538, BFH/NV 2016, 865,

Rz 51). Es entspricht vielmehr der unter II.1.b dd genannten (ständigen) Rechtsprechung des BFH, dass weitergeleitete Zuschüsse zum Entgelt für eine steuerbare Leistung gehören, wenn die Weiterleitung der Zuschüsse in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Leistung erfolgt. Davon ist das FG in Rz 75 ff. der Vorentscheidung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ausgegangen.

44 bb) Ebenso wenig greift der Einwand durch, das FG habe eine einheitliche Leistung künstlich in zwei verschiedene Leistungen aufgespalten. Es entspricht vielmehr der dargelegten Rechtsprechung des BFH, dass die aufgrund der Übernahme einer Aufgabe ausgeführten Tätigkeiten eine eigenständige Leistung sind, die neben eine ggf. auch bestehende Leistungsbeziehung zum Endkunden tritt.

45 cc) Auch der Hinweis der Klägerin auf die Auffassung der Sächsischen Finanzverwaltung in Bezug auf Hochwasserfördermittel bleibt ohne Erfolg.

46 Norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, binden die Gerichte nicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 25). Sie stehen unter dem Vorbehalt einer davon abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung; darüber, ob die Auslegung einer Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat, entscheidet das Gericht (BFH-Urteil vom 16. September 2015 XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 30 f.).

47 e) Der Senat muss nicht entscheiden, ob --wovon das vom FA dem FG vorgelegte Gutachten auf Seite 45 f. ausgeht-- sich bei anderer vertraglicher Gestaltung und anderer tatsächlicher

Durchführung ein anderes umsatzsteuerrechtliches Ergebnis erreichen ließe. Das UStG knüpft an tatsächlich verwirklichte Sachverhalte an (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 1993 V R 46/91, BFH/NV 1995, 349, unter II.2., Rz 15); Überlegungen zu abweichenden Sachverhaltsgestaltungen in anderen Fällen sind nicht entscheidungserheblich (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279, Rz 21).

48 2. Das FG hat im Ergebnis ebenfalls zu Recht entschieden, dass die weitergeleiteten Zuschüsse kein Entgelt von dritter Seite für die Wasserlieferungen der Klägerin an ihre Trinkwasserkunden sind.

49 a) Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört "zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt". Diese Vorschrift setzt Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG 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 EuGH-Urteile Office des produits wallons vom 22. November 2001 C-184/00, EU:C:2001:629, UR 2002, 177; Kommission/Schweden vom 15. Juli 2004 C-463/02, EU:C:2004:455, Rz 34).

50 b) Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 9. Oktober 2003 V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, Leitsatz; vom 26. September 2012 V R 22/11, BFHE 239, 369, BFH/NV 2013, 486, Rz 14; vom 20. März 2014 V R 4/13, BFHE 245, 397, BFH/NV 2014, 1470; vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421,

BFH/NV 2016, 1120, Rz 20 f.) 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 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.

51 c) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Die Zuschüsse des Regierungspräsidiums, die der Zweckverband an die Klägerin weitergeleitet hat, kommen zwar nach dem Versorgungsvertrag den Wasserkunden zugute, weil nach § 3 Abs. 2 des Versorgungsvertrages die Entgelte für die Wasserkunden so zu kalkulieren sind, dass der Anspruch der Klägerin auf Kostendeckung und einen angemessenen Gewinn erfüllt wird. Allerdings wurden nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die Zuschüsse gerade nicht für die Lieferung von Wasser an die Wasserkunden gezahlt, sondern für die "Übernahme der Aufgabe der Wasserversorgung (Versorgung der Wasserkunden sowie Planung, Finanzierung, Bau und Betrieb von Neuanlagen und Sanierung und Unterhaltung der vorhandenen Wasseranlagen) vom Zweckverband". Die Zuschüsse waren danach nicht an die Wasserlieferungen an die Kunden geknüpft.

52 3. Ebenfalls im Ergebnis zutreffend hat das FG angenommen, dass der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG nicht zur Anwendung gelangt.

53 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG lautet:

54 "Wasser, ausgenommen

- Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird,

- Heilwasser und

- Wasserdampf

aus Unterpos.

2201 90 00"

55 b) Der EuGH hat in seinem Urteil Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien vom 3. April 2008 C-442/05 (EU:C:2008:184, BStBl II 2009, 328) entschieden, dass Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und Anhang H Kategorie 2 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen sind, dass unter den Begriff "Lieferungen von Wasser" auch das Legen eines Hausanschlusses fällt, das in der Verlegung einer Leitung besteht, die die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks ermöglicht (Leitsatz 2, Satz 1). Da der Hausanschluss für die Wasserversorgung der Allgemeinheit unentbehrlich sei, weil ohne den Hausanschluss dem Eigentümer oder Bewohner des Grundstücks kein Wasser bereitgestellt werden könnte, falle er unter den Begriff "Lieferungen von Wasser" in Anhang H Kategorie 2 der Richtlinie 77/388/EWG.

56 c) Auf die Frage, ob es sich bei der Leistung um eine Lieferung eines Gegenstandes oder um eine sonstige Leistung (Dienstleistung) handelt, kommt es nach der Rechtsauffassung des EuGH nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 61/03, BFHE 222, 176, BStBl II 2009, 321, unter II.3.d dd, Rz 59). Unerheblich ist auch, ob der Leistungsempfänger der Verlegung des Hausanschlusses identisch ist mit dem Leistungsempfänger der Wasserlieferungen (vgl. BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 27/06, BFHE 223, 482, BStBl II 2009, 325, unter II.3.c, Rz 39). Nicht nur das erstmalige Legen eines Hausanschlusses, sondern auch Arbeiten zur Erneuerung oder zur Reduzierung von Wasseranschlüssen fallen unter die Steuerermäßigung (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 18. April 2012 VIII ZR 253/11, HFR 2012, 1110, Rz 20).

57 d) Gemessen daran hat das FG zwar zu Unrecht angenommen, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes scheidet deshalb aus, weil die Klägerin diese Leistung nicht an die Trinkwasserkunden erbracht habe. Dies widerspricht der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil in BFHE 223, 482, BStBl II 2009, 325, unter II.3.c, Rz 39) und des BGH (vgl. Urteil in HFR 2012, 1110, Rz 18).

58 e) Die Vorentscheidung stellt sich allerdings auch insoweit aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Leistung der Klägerin an den Zweckverband besteht nämlich --wovon das FA zu Recht ausgegangen ist-- nicht in der Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks. Der Aufbau und Betrieb einer leistungsfähigen Wasserversorgung für den Zweckverband ist keine "Lieferung von Wasser" im vorgenannten Sinne. Diese Auslegung entspricht dem Grundsatz, dass Steuerermäßigungen aus Ausnahmegesetzen eng auszulegen sind (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kommission/Spanien

vom 18. Januar 2001 C-83/99, EU:C:2001:31, UR 2001, 210, Rz 19; Kommission/Spanien vom 17. Januar 2013 C-360/11, EU:C:2013:17, HFR 2013, 269, Rz 20; BFH-Urteile vom 20. Februar 2013 XI R 12/11, BFHE 241, 72, BStBl II 2013, 645, Rz 24; vom 28. August 2014 V R 24/13, BFHE 247, 354, BStBl II 2015, 194, Rz 20).

59 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.