

=====

**BUNDESFINANZHOF**

**Urteil**

vom 02.09.2010

Az.: V R 23/09

Vorinstanz: Finanzgericht München  
Urteil vom 28.05.2009  
Az.: 14 K 3176/06

===NV=(nicht amtlich veröffentlicht)==anonymisierte Fassung===

**Gründe**

- 1 I. Streitig ist, ob Zahlungen des Zweckverbands für Tierkörperbeseitigung in ... (Zweckverband) in den Streitjahren 1998 und 1999 an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für "ungedeckten Betriebsaufwand" der Umsatzsteuer unterliegen.
- 2 Die Klägerin, die B-GmbH & Co. KG, war in den Streitjahren Organträgerin in einer umsatzsteuerrechtlichen Organgesellschaft. Organgesellschaft war die B-GmbH. Diese betrieb eine Tierkörperbeseitigungsanlage.
- 3 Mit Bescheid der Regierung X vom 29. April 1998 wurde nach Zustimmung des Zweckverbands vom 20. November 1997 der Klägerin und der Organgesellschaft auf deren Antrag gemeinsam die Beseitigungspflicht für Tierkörper, Tierkörperteile und Erzeugnisse nach § 4 Abs. 2 des Gesetzes über die Beseitigung von Tierkörpern, Tierkörperteilen und Erzeugnissen vom 2. September 1975 (Tierkörperbeseitigungsgesetz) --TierKBG-- (BGBl I 1975, 2313) in der für die Streitjahre geltenden Fassung rückwirkend zum 1. Januar 1998 im gesetzlichen Einzugsbereich des Zweckverbands in vollem Umfang übertragen und damit der Zweckverband für die Dauer der Übertragung gemäß § 4 Abs. 4 TierKBG von seiner öffentlich-rechtlichen Beseitigungspflicht befreit. Die Genehmigung verweist insoweit auf einen zwischen der Klägerin und dem Zweckverband bestehenden und bis zum 31. Dezember 2002 dauernden Vertrag und weiter auf deren Vereinbarung, auf die Möglichkeit einer vertragsmäßigen Kündigung bis 2005 zu verzichten.
- 4 Der öffentlich-rechtliche "Vertrag gemäß § 4 Abs. 2 des Tierkörperbeseitigungsgesetzes" vom 8. Mai 1998

(Unternehmervertrag) zwischen der Klägerin, der Organgesellschaft und dem Zweckverband konkretisiert unter Hinweis darauf, dass der Klägerin die Aufgabe der Beseitigungspflicht durch die Regierung nach § 4 Abs. 2 TierKBG übertragen wird, im Einzelnen die Rechte und Pflichten der Vertragsbeteiligten im Zusammenhang mit der Übernahme der Beseitigungspflicht, insbesondere in § 2 ff. deren Umfang und die Art der Ausführung.

- 5 Da es dem Beseitigungspflichtigen, der für die Beseitigung von Tierkörpern und Ähnlichem von den Besitzern der Falltiere ein privatrechtliches Entgelt verlangen kann, im Falle der Beseitigung von Tierkörpern im Sinne des Viehseuchengesetzes, für die eine Abholpflicht besteht, gesetzlich versagt ist, von den Besitzern ein angemessenes Entgelt zu erheben, ersetzt die Tierseuchenkasse dem Beseitigungspflichtigen nach Art. 4 Abs. 2 des Ausführungsgesetzes zum TierKBG Bayern auf Antrag zwei Drittel des nicht gedeckten Aufwands. Nach § 8 Abs. 2 des Vertrages vom 8. Mai 1998 erstattet der Zweckverband der Klägerin den Teil ihres ungedeckten Betriebsaufwands, in den Streitjahren ein Drittel, welcher von der Tierseuchenkasse anerkannt, jedoch weder von dieser noch einem Dritten erstattet wird.
- 6 Aufgrund § 8 Abs. 2 des Vertrages erhielt die Klägerin vom Zweckverband im Streitjahr 1998 einen Betrag von ... DM und im Streitjahr 1999 einen Betrag von ... DM. Die Klägerin behandelte die Zahlungen --wie auch die Erstattungen der Tierseuchenkasse-- als nicht steuerbare Zuschüsse.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Sachbehandlung zunächst. Im Anschluss an ein Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 26. Februar 2003 zur steuerlichen Behandlung des vom Zweckverband und der Tierseuchenkasse gezahlten Verlustausgleichs erließ das FA unter dem 4. Januar 2005 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, in denen es nunmehr die Zahlungen des Zweckverbands --"das letzte Drittel"-- als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt behandelte.
- 8 Der Einspruch der Klägerin war erfolglos. Das FA beurteilte die Zahlungen des Zweckverbands als Entgelt von dritter Seite gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) für die Beseitigungsleistungen der Klägerin gegenüber den andienungspflichtigen Besitzern der Falltiere.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Seine Entscheidung ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 1972 ff. veröffentlicht.

- 10 Das FG bejahte einen Leistungsaustausch zwischen Klägerin und Zweckverband. Im Wesentlichen führte es aus, die Klägerin habe im Vertrag gegenüber dem Zweckverband die bisher dem Zweckverband obliegenden Beseitigungspflichten nach dem TierKBG übernommen. In unmittelbarem Zusammenhang damit stehe die Verpflichtung des Zweckverbands in § 8 Abs. 2 des Vertrages und die darauf beruhenden streitigen Zahlungen in Höhe eines Drittels des "ungedeckten Betriebsaufwandes". Dem stehe nicht entgegen, dass der Klägerin zuvor durch Bescheid vom 29. April 1998 die allgemeine Beseitigungspflicht für Tierkörper, Tierkörperteile übertragen worden sei. Dieser Bescheid könne nicht isoliert betrachtet werden, sondern sei "wesentliche Geschäftsgrundlage" des öffentlich-rechtlichen Vertrages und mit diesem verknüpft gewesen. Denn die beteiligten Firmen seien schon im Rahmen der dem Vertragsschluss vorausgehenden Ausschreibung verpflichtet gewesen, einen Antrag auf Übertragung der Beseitigungspflicht nach § 4 Abs. 2 TierKBG zu stellen.
- 11 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, der "Verlustausgleich" sei ein nicht steuerbarer Zuschuss. Im Übrigen habe ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch allenfalls zwischen ihr und den Besitzern der Falltiere, nicht aber zwischen ihr und dem Zweckverband vorgelegen.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2006 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 4. Januar 2005 sowie den Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 4. Januar 2005 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer 1998 auf ... € und die Umsatzsteuer 1999 auf ... € herabgesetzt wird.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Nach den Feststellungen des FG habe die Klägerin vom Zweckverband im Wege des Leistungsaustausches die Beseitigungspflicht übernommen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Leistung und dem Verlustausgleich im Sinne des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Dezember 2008 V R 38/06 (BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749) liege vor. Dies folge aus dem Unternehmervertrag.
- 15 II. Die Revision ist unbegründet und wird zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat in den Streitjahren gegenüber dem Zweckverband in Erfüllung der vertraglich übernommenen Tierkörperbeseitigungspflicht sonstige Leistungen gemäß § 3

Abs. 9 Satz 1 und Satz 2 UStG erbracht und hierfür die streitigen Zahlungen des Zweckverbands als Entgelt erhalten.

- 16 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 17 a) Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 701; vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.2.a, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- und des BFH).
- 18 b) Für Leistungen an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gelten keine Besonderheiten.
- 19 Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es zwar an dem für die Steuerbarkeit einer Leistung erforderlichen Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein --aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung an den Zahlenden steht (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 701, und vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1.c). Erbringt jedoch ein Unternehmer in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrages mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren 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; in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a ee, und vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a aa). Ohne Bedeutung ist, ob es sich bei der übernommenen Tätigkeit um eine grundsätzlich der betreffenden Körperschaften des öffentlichen Rechts obliegende Pflichtaufgabe handelt (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 701; in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749). Unerheblich ist auch, ob die Leistung dem Nutzen der Allgemeinheit dient, denn die Motive für die Begründung des Leistungsaustausches stellen den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; in BFH/NV 2010, 701).

- 20 c) Ob die Voraussetzungen einer entgeltlichen Leistung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, ist unabhängig von der Bezeichnung durch die Parteien allein nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66).
- 21 2. Das FG ist von diesen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine tatsächliche und rechtliche Würdigung, die streitigen Zahlungen seien Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG) für die Beseitigung von Tierkörpern von Vieh im Sinne des Viehseuchengesetzes, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 22 a) Grundlage für die Leistungen der Klägerin durch Abholung und Beseitigung von Tierkörpern sowie für die streitigen Zahlungen des Zweckverbands ist die Vereinbarung der Klägerin mit dem Zweckverband im Unternehmervertrag vom 8. Mai 1998. In diesem Vertrag hat sich die Klägerin gegenüber dem Zweckverband verpflichtet, die Abholung und Beseitigung der Tierkörper nach näherer Maßgabe dieses Vertrages im eigenen Namen durchzuführen, und der Zweckverband hat sich in § 8 Abs. 2 bezüglich der Beseitigung von Tierkörpern von Vieh im Sinne des Viehseuchengesetzes zur Erstattung des von der Tierseuchenkasse nicht erstatteten Teiles des "ungedeckten Betriebsaufwandes" verpflichtet.
- 23 Das FG geht weiter davon aus, dass die Übertragung der Berechtigung, gegenüber Dritten als Beseitigungsverpflichteter aufzutreten, im Bescheid vom 29. April 1998 nicht isoliert zu betrachten ist, sondern dass die Beleihung und der Vertrag vom 8. Mai 1998 miteinander verknüpft sind. Es stützt dies auf die vorausgehende Ausschreibung, die Bezugnahme auf und die Verknüpfung mit den Vereinbarungen zwischen dem Zweckverband und der Klägerin im Beleihungsbescheid der Regierung einerseits und auf die Bezugnahme im Vertrag vom 8. Mai 1998 auf die Beleihung nach § 4 Abs. 2 TierKBG andererseits. Das FG geht weiter davon aus, dass die streitigen Zahlungen aufgrund § 8 Abs. 2 des Vertrages vom 8. Mai 1998 konkrete Leistungen --die Beseitigung von Tierkörpern von Vieh im Sinne des Viehseuchengesetzes-- betreffen, weil nach § 8 Abs. 2 des Vertrages der Zweckverband der Klägerin bzw. ihrer Organtochter den nicht bereits von der Tierseuchenkasse ersetzten Teil des "ungedeckten Betriebsaufwandes" für diese Tätigkeit "zuzüglich der Mehrwertsteuer" erstattet. Diese Vertragsauslegung des FG verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; sie ist möglich und damit für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.).

- 24 b) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist für die Beurteilung der Frage, ob ein Leistungsaustausch im Sinne des UStG vorliegt, ohne Bedeutung, dass das mit dem Zweckverband vereinbarte Entgelt der Höhe nach von der Berechnung des "ungedeckten Betriebsaufwandes" durch die Tierseuchenkasse abhängt. Auch der Einwand der Klägerin, die Regelung im Unternehmervertrag habe letztlich nur deklaratorischen Charakter, weil eine Übertragung der Tierkörperbeseitigung im öffentlichen Interesse die Erstattung des nicht gedeckten Betriebsaufwandes erfordere, rechtfertigt keine andere Beurteilung.
- 25 aa) Selbst der Umstand, dass eine Vergütung gesetzlich festgelegt ist, steht der Beurteilung als Entgelt nicht entgegen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 26. März 1987 Rs. 235/85, Kommission gegen Niederlande, Slg. 1987, 1471 Rdnr. 14 zu Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie 77/388/EWG--).
- 26 bb) Im Übrigen beruht die streitige Zahlung des letzten Drittels des "ungedeckten Betriebsaufwandes" auf einer freiwillig vom Zweckverband eingegangenen Verpflichtung. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil vom 25. April 1996 3 C 8/95, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, Rechtsprechungs-Report 1998, 302, m.w.N. zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts) steht dem Beliehenen auf der Grundlage von § 16 TierKBG in Verbindung mit den landesrechtlichen Regelungen keine volle Kostendeckung, sondern lediglich ein gesetzlicher Anspruch auf "angemessenen" Verlustausgleich zu (vgl. auch Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs --BayVGH-- vom 31. März 1999 25 B 95.3633, nicht veröffentlicht). Diesen gesetzlichen Anspruch konkretisiert Art. 4 Abs. 2 Satz 2 AGTierNebG dadurch, dass die Tierseuchenkasse einen Ausgleich von zwei Dritteln des ungedeckten Betriebsaufwands übernimmt.
- 27 cc) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, die Zahlungen deckten nicht den von ihr ermittelten Aufwand ab. Anders als z.B. die einkommensabhängigen Zahlungen der Leistungsempfänger in dem vom EuGH im Urteil vom 29. Oktober 2009 C-246/08, Kommission/Finnland (BFH/NV 2009, 2115) entschiedenen Sachverhalt, weisen die Zahlungen des Zweckverbands, weil sie sich auf den von der Tierseuchenkasse ermittelten und von deren Zahlungen nicht abgedeckten Betriebsaufwand beziehen, ebenso wie diese einen konkreten Bezug zu den tatsächlich von der Klägerin erbrachten Leistungen auf. Beide hängen einzig und allein von der Natur der erbrachten Tätigkeit und --wie die gesetzliche Verpflichtung zu einem "angemessenen

Verlustausgleich" (vgl. Urteil des BayVGH 25 B 95.3633) belegt-- von deren konkretem Umfang ab. Das genügt.

28 c) Unerheblich ist entgegen der Auffassung der Klägerin, dass nicht gesondert über jede einzelne Tierkörperbeseitigung, sondern über die in einem bestimmten Zeitraum erbrachten Leistungen abgerechnet wird.

29 d) Das FG geht deshalb zu Recht davon aus, dass die Klägerin --auch-- mit der Beseitigung der Tierkörper von Tieren im Sinne des Viehseuchengesetzes im Interesse des Zweckverbands entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG erbracht hat.

30 3. Der Besteuerung steht nicht entgegen, dass die Klägerin diese Leistungen als beliehener Unternehmer erbracht hat.

31 Nach § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes handelt eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer, soweit sie bei ihrer Tätigkeit öffentliche Gewalt ausübt. Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 14. Dezember 2000 C-446/98, Fazenda Pública, Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 16, m.w.N.) legt der erkennende Senat den Begriff der öffentlichen Gewalt unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform aus (zuletzt BFH-Urteil vom 15. April 2010 V R 10/09, BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574, m.w.N.). Danach ist die Nichteinbeziehung wirtschaftlicher Tätigkeiten (entgeltlicher Leistungen) bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt kumulativ von zwei Voraussetzungen abhängig, nämlich der Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung und der Vornahme dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (z.B. EuGH-Urteil vom 12. September 2000 C-359/97, Kommission/Großbritannien, Slg. 2000, I-6355, BFH/NV Beilage 2001, 25 Rdnr. 49, m.w.N.).

32 a) Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt setzt insbesondere voraus, dass die juristische Person (Einrichtung) des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung und nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist (z.B. EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 17, m.w.N.). Maßgeblich sind hierfür die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten. Dabei kann das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegenden Tätigkeit sprechen (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnrn. 21 f.).

- 33 Unerheblich sind demgegenüber Gegenstand oder Zielsetzung der Tätigkeit (EuGH-Urteil Fazenda Pública in Slg. 2000, I-11435, BFH/NV Beilage 2001, 40 Rdnr. 19, m.w.N.). Es ist daher ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt, die ihr aus Gründen des Gemeinwohls und unabhängig von jedem unternehmerischen oder geschäftlichen Ziel durch Gesetz zugewiesen sind (EuGH-Urteil Kommission/Finnland in BFH/NV 2009, 2115 Rdnr. 40; BFH-Urteil in BFHE 229, 416, BFH/NV 2010, 1574).
- 34 b) Dass eine entgeltliche Tätigkeit einer privaten Person --wie hier der Klägerin-- auch dann der Umsatzsteuer unterliegt, wenn sie in der Vornahme von an sich der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen besteht, haben der EuGH und der BFH bereits wiederholt entschieden (vgl. EuGH-Urteile Kommission gegen Niederlande in Slg. 1987, 1471 Rdnrn. 18 ff., für Notare und Gerichtsvollzieher; vom 25. Juli 1991 Rs. C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Slg. 1991, I-4247, Rdnrn. 17 ff., zu Steuereinnehmern; vom 12. September 2000 C-359/97, Slg. 2000, I-6355, BFH/NV Beilage 2001, 25, betreffend Straßenbenutzung gegen Maut; vgl. BFH-Urteile vom 29. Juni 2000 V R 28/99, BFHE 191, 468, BStBl II 2000, 597, unter II.1.a bb; vom 25. März 1993 V R 84/89, BFH/NV 1994, 59, unter II.2.b zur Übernahme der Luftaufsicht auf einem Flugplatz; vom 18. Januar 1995 XI R 71/93, BFHE 177, 154, BStBl II 1995, 559, unter II.1.c zum Betrieb einer Rettungswache, und vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter III.5. zu Rundfunkermittlern; offen gelassen BFH-Urteil vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435). Eine öffentliche Beleihung oder "Bestallung" (EuGH-Urteil C-359/97 in Slg. 2000, 6355, BFH/NV Beilage 2001, 25 Rdnr. 55) allein, aufgrund der ein privater Unternehmer bei der Vornahme von Amtshandlungen öffentliche Gewalt ausübt, erlaubt nicht die Nichteinbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in die Steuerpflicht, wenn der Unternehmer die Tätigkeiten mangels Eingliederung in die öffentliche Verwaltung nicht als Einrichtung des öffentlichen Rechts, sondern in Form einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit ausübt (EuGH-Urteile C-359/97 in Slg. 2000, I-6355, BFH/NV Beilage 2001, 25 Rdnr. 55, und Kommission gegen Niederlande in Slg. 1987, 1471 Rdnr. 22; vgl. auch Bundesgerichtshof, Urteil vom 1. Oktober 2009 VII ZR 183/08, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, 737), wie z.B. im Rahmen eines freien Berufes oder --wie im Streitfall die Klägerin-- im Rahmen einer (selbständigen) gewerblichen Tätigkeit.
- 35 c) Das FG hat daher zu Recht entschieden, dass --entgegen einer z.T. vertretenen Auffassung (z.B. Lange/Spills, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, 7)-- die Zahlungen für die

Tierkörperbeseitigung unabhängig davon, ob der Unternehmer lediglich aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Vertrages (vgl. dazu bereits BFH-Urteile vom 4. Juni 1992 V R 31/88, BFH/NV 1993, 276; vom 4. Juni 1992 V R 22/90, BFH/NV 1993, 200) oder als beliehener Unternehmer tätig war, der Umsatzsteuer unterliegen.