

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.02.2021 - 3 K 1311/19

Fundstelle
openJur 2021, 16415

Tenor

1. Die Umsatzsteuerbescheide 2013, 2014 und 2016 vom 27. Juli 2018 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 9. Dezember 2018 werden unter Aufhebung der Teil-Einspruchsentscheidung vom 11. März 2019 dahin geändert, dass weitere Vorsteuern in Höhe von 3.597,21 € für 2013, von 14.235,87 € für 2014, von 242.670,73 € für 2015 und von 39.127,66 € für 2016 abgezogen werden.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Strittig ist der Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen einer Ortsgemeinde im Zusammenhang mit dem Bau einer Touristenattraktion, insbesondere aus den Bau- und Planungskosten der Attraktion selbst sowie teilweise aus den Baukosten für ein Besucherzentrum und Kosten für Erstellung und Betrieb einer Internetseite.

Die Klägerin ist als Ortsgemeinde eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. In ihren Umsatzsteuererklärungen seit 2007 sowie der Streitjahre erklärte die Klägerin zunächst nur Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG.

Im April 2010 fasste der Gemeinderat der Ortsgemeinde einen Grundsatzbeschluss zum Bau einer Touristenattraktion. Die Klägerin gab eine Machbarkeitsstudie in Auftrag. Mit der Touristenattraktion sollte der Tourismus in der Ortsgemeinde und deren Umgebung gefördert werden (Schreiben der Kreisverwaltung). Mit Antrag vom 20. September 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. Dezember 2014 stellte die Klägerin einen Bauantrag zur Errichtung der Touristenattraktion. In der Gemeinderatssitzung vom ... 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 weiter den Beschluss, einen Besucherparkplatz zu bauen. Nach der Beschlussvorlage der Verbandsgemeindeverwaltung solle der Parkplatz dem geplanten Besucherzentrum, welches auf dem gleichen Grundstück eingerichtet werden solle, dienen. Den Parkplatz könnten die Besucher der geplanten Touristenattraktion nutzen. Nicht zuletzt solle "wildes Parken" innerhalb der Ortslage vermieden werden, um die Beeinträchtigung der Einwohnerinnen und Einwohner möglichst gering zu halten.

Am 26. Mai 2015 wurde mit dem Bau der Touristenattraktion begonnen und diese innerhalb eines halben Jahres fertiggestellt. In dem Schreiben vom ... 2015 an die Aufsichts- und Dienstleistungsdirektion sah der Rechnungshof Rheinland-Pfalz die "Gesamtfinanzierung" der

Touristenattraktion als nicht "gesichert" an und die Touristenattraktion stelle keine notwendige und wichtige Verbindung zwischen touristischen Zielen dar. Am ... 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 "übrannt" 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." Die Klägerin habe "übrigens dennoch" bis zum Vorabend "6.000 € an Parkgebühren eingenommen".

In der Gemeinderatssitzung am 21. April 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 19. Mai 2016 beschloss der Gemeinderat eine Gebührenordnung über Parkgebühren. Die Gebührenordnung vom ... 2016 über die Festsetzung von Parkgebühren für die Ortsgemeinde wurde am ... 2016 im Amtsblatt der Verbandsgemeinde veröffentlicht und trat am ... 2016 in Kraft.

In der Gemeinderatssitzung vom ... 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 erhalten Umsatzsteuer um 19% reduzieren würden. Für diese "Gegenrechnung" sei "ein Aufarbeiten aller Ausgaben und Einnahmen der letzten drei Jahre, die in Bezug zu Touristenattraktion" stünden, "erforderlich, damit eine Umsatzsteuererklärung erstellt werden" könne.

Am 22. August 2017 reichte die Klägerin berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2013-2015 und die Umsatzsteuererklärung 2016 beim Beklagten ein und machte den Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit dem Bau einer Touristenattraktion, insbesondere aus den Bau- und Planungskosten der Touristenattraktion selbst sowie teilweise aus den Baukosten für ein Besucherzentrum und Kosten für Erstellung und Betrieb einer Internetseite geltend. Umsätze mit Parkgebühren erklärte die Klägerin darin erstmalig im Streitjahr 2015. Die Umsatzsteuererklärung 2015 korrigierte die Klägerin mit berichtigter Umsatzsteuererklärung vom 9. Oktober 2017.

Daraufhin fand im Januar 2018 eine Umsatzsteuersonderprüfung bei der Klägerin statt (Bericht vom 1. Juni 2018). Der Umsatzsteuersonderprüfer war der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug aus sämtlichen Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Touristenattraktion nicht abziehbar sei, da die Touristenattraktion 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 Touristenattraktion sei und die Touristenattraktion 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 Touristenattraktion nicht gegeben (Tz. 15 des Prüfungsberichts). 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 ganztäglich allen Besuchern als wettergeschützte Unterstellmöglichkeit zur Verfügung stehe. In gleicher Weise ließ der Umsatzsteuersonderprüfer die Vorsteuern aus den Aufwendungen für die Beschilderung der Wanderwege, die Einweihung der Touristenattraktion, für den Internetauftritt sowie die Öffentlichkeitsarbeit nur zur Hälfte zum Abzug zu, da die Klägerin diese sowohl in Hinblick auf die nichtwirtschaftliche Tätigkeit - die kostenlose Bereitstellung der Touristenattraktion - als auch auf die steuerpflichtigen Vermietungen getätigt habe (vgl. im Einzelnen Anlage 2 zum Prüfungsbericht).

Der Beklagte folgte der Auffassung des Umsatzsteuersonderprüfers und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2013 - 2016 mit Bescheiden vom 27. Juli 2018 entsprechend fest.

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und beanstandete die Höhe der festgesetzten Zinsen. Weiter machte die Klägerin geltend, es bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung der Touristenattraktion und den erzielten Einnahmen aus der Überlassung von Stellplätzen, der Vermietung des Besucherzentrums und dem Internet-Auftritt. Vor Errichtung der Touristenattraktion habe die Ortsgemeinde keinerlei touristische Ziele geboten und daher keine nennenswerte Zahl von Besuchern angezogen. Dies habe sich seit Errichtung der Touristenattraktion schlagartig geändert. Es sei daher offensichtlich, dass der BgA -Betrieb gewerblicher Art- ohne die Touristenattraktion keine Einkünfte erzielt habe. Eine Zuordnung der Touristenattraktion zum Unternehmensvermögen des BgA sei vollumfänglich erfolgt, da diese zu 100% unternehmerisch genutzt werde. Daher liege gem. Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE ein Zuordnungsgebot vor und eine Zuordnungsentscheidung sei nicht erforderlich.

Der Beklagte wies mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 11. März 2019 die Einsprüche hinsichtlich des geltend gemachten Vorsteuerabzugs zurück, da die Aufwendungen für den Bau der Touristenattraktion in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen der wirtschaftlichen Tätigkeit -Vermietung von Parkplätzen und des Besucherzentrums- stünden. Die Klägerin habe weder zum Zeitpunkt des Bezugs der Leistungen für den Bau der Touristenattraktion noch später beabsichtigt, mit der Touristenattraktion 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 zusammenhängen.

Die Klägerin trägt vor, sie gehe mit der Errichtung und dem Betrieb der Touristenattraktion in Verbindung mit der Vermietung der Parkplätze und des Besucherzentrums einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit nach, welche sich von ihren übrigen Tätigkeiten abgrenze und einen Betrieb gewerblicher Art bilde, mit dem sie unternehmerisch tätig sei. Sie verwende die Touristenattraktion im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und diese sei daher dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen. Sie habe die Touristenattraktion nicht im Rahmen ihrer hoheitlichen Aufgabe des Straßen- und Wegebbaus errichtet, da es bereits alternative Wegführungen gebe und die Touristenattraktion nur eine eingeschränkte

verkehrliche Infrastrukturfunktion übernehme. Die Touristenattraktion stelle keine notwendige und wichtige Verbindung zwischen touristischen Zielen her, sondern sei selbst die touristische Attraktion. Der Standort der Touristenattraktion sei nicht aus verkehrspolitischen Gründen gewählt worden, sondern weil hier besonders spektakulär habe gebaut werden können. Sie übe mit der Parkplatzvermietung keine hoheitliche Tätigkeit aus, sondern beabsichtige die Erzielung von Umsätzen. Daher habe sie flankierend Privatpersonen die kostenpflichtige Bereitstellung von Parkplätzen auf Privatflächen außerhalb der Ortslage untersagt und das Parken auf den Dorfstraßen nur für Anwohner mit einer Anwohnerplakette erlaubt. Zwischen den Aufwendungen zur Errichtung der Touristenattraktion und den Mieteinnahmen bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang. Zwar sei die Touristenattraktion selbst der Öffentlichkeit aufgrund der Zuschussbedingungen für einen Zeitraum von zwölf Jahren kostenlos zugänglich zu machen, allerdings habe sie bereits von Anfang an das hohe Wertschöpfungspotenzial berücksichtigt. Vor dem Bau der Touristenattraktion habe es in dem kleinen Dorf mit rund 600 Einwohnern keinen kostenpflichtigen Parkplatz gegeben. Bis zur Eröffnung der Touristenattraktion am 3. Oktober 2015 habe sie bereits 450 Parkplätze errichtet und ihr Parkplatzangebot in Folge weiter ausgebaut. Der Ortsgemeinderat habe den Beschluss zum Bau eines Besucherparkplatzes bereits am 23. April 2015 gefasst und erst danach am 7. Mai 2015 die Aufträge zum Bau der Touristenattraktion vergeben. Am 18. Juni 2015 habe der Ortsgemeinderat den Beschluss zur Anschaffung der Parkscheinautomaten gefasst. Dies zeige, ebenso wie der Gleichklang zwischen der Anzahl der Besucher der Touristenattraktion und der Anzahl der Parkplatzbenutzer, wie eng die Umsätze aus der Parkraumbewirtschaftung mit dem Bau der Touristenattraktion verknüpft seien. Die Veröffentlichung der Gebührenordnung mit Wirkung vom 1. Juni 2016 habe rein deklaratorische Wirkung, da bereits ab Eröffnung der Touristenattraktion umsatzsteuerpflichtige Parkgebühren erhoben worden seien. Nahezu zeitgleich mit dem Auftrag zum Bau der Touristenattraktion habe sie die flankierenden Maßnahmen zur Sicherung der Parkplatzeinnahmen ergriffen. In den Informationen an die Besucher habe sie auf die Verknüpfung zwischen den Parkplatzeinnahmen und den Aufwendungen zur Unterhaltung der Touristenattraktion hingewiesen und diese auf die kostenpflichtigen Parkplätze gelotst. Durch die Errichtung der Touristenattraktion habe sie Parkplatzeinnahmen im Jahr 2015 von rund 45.000 € brutto, im Jahr 2016 von ca. 200.000 € brutto und im Jahr 2017 von ca. 300.000 € brutto generiert. Die Vorsteuern auf die Unterrichtung und Unterhaltung des Besucherzeitraums seien nicht zu kürzen, da auch diese dem Besuch der Touristenattraktion dienen. Gleiches gelte für die Vorsteuerbeträge aus den Aufwendungen zur Beschilderung der Wanderwege, der Einweihung der Touristenattraktion und der Errichtung und der Pflege des Internetauftritts sowie der Öffentlichkeitsarbeit. Die erst nachträgliche Geltendmachung des Vorsteuerabzugs beruhe auf fehlender steuerlicher Beratung und mangelnder Erfahrung. Sie sei zwar bereits zuvor im Rahmen ihrer forstwirtschaftlichen Aktivitäten umsatzsteuerpflichtig tätig gewesen, ihr sei aber zunächst nicht bewusst gewesen, dass auf die Parkgebühren Umsatzsteuer anfalle und diese steuerliche Fehleinschätzung sei auch der Grund, warum sie im LEADER-Antrag zunächst angegeben habe, dass keine Vorsteuerabzugsberechtigung vorliege. Sie habe der zuschussgewährenden Behörde durch die Verbandsgemeindeverwaltung aber bereits am 12. Oktober 2017 mitgeteilt, dass nunmehr doch der Vorsteuerabzug auf die geförderten Baukosten der Touristenattraktion geltend gemacht werde, woraufhin ein Teilwiderruf- und Rückforderungsbescheid ergangen sei. Einen vergleichbaren Fall habe der EuGH mit Urteil vom 22. Oktober 2015 - C-126/14 "Sveda" zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden und selbst wenn erst eine nachträgliche Zuordnung der Touristenattraktion zum

Unternehmensvermögen anzunehmen sei, sei ihr nach dem Urteil des EuGH vom 25. Juli 2018 - C-140/17 "Gmina Ryjewo" der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Die Klägerin beantragt, die Umsatzsteuerbescheide 2013, 2014 und 2016 vom 27. Juli 2018 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 9. Dezember 2018 unter Aufhebung der Teileinspruchsentscheidung vom 11. März 2019 dahin zu ändern, dass weitere Vorsteuern in Höhe von 3.597,21 € für 2013, von 14.235,87 € für 2014, von 242.670,73 € für 2015 und von 39.127,66 € für 2016 abgezogen werden.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte trägt vor, die Errichtung der Touristenattraktion sei hoheitliche Aufgabe der Ortsgemeinde, da der Bau und die Erhaltung von Verkehrswegen zu den freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben der Kommune gehöre. Zwar sei die Touristenattraktion sicherlich die spektakulärste Art eines Verkehrsweges. Der Bau der Touristenattraktion sei aber eine Erweiterung und keine Beschränkung der verkehrlichen Infrastruktur und auch die Werbung für den Tourismus in der Region sei eine freiwillige Selbstverwaltungsaufgabe der Klägerin. Die Klägerin habe nicht von Anfang an durch die Errichtung der Touristenattraktion beabsichtigt, Parkplatzeinnahmen zu erzielen. Dies ergebe sich aus den Angaben im Antrag auf die LEADER-Förderung. Hier habe die Klägerin angegeben, dass die Touristenattraktion keinen Beitrag zum Einkommen leiste, dass sich das Projekt selbst trage und lediglich geringe Unterhaltskosten erfordere sowie dass keine Vorsteuerabzugsberechtigung bestehe. Dies belege, dass die Klägerin selbst von der Höhe der erzielten Parkgebühren überrascht gewesen sei und nicht bereits bei der Errichtung der Touristenattraktion davon ausgehen konnte, durch die Touristenattraktion ließen sich maßgebliche Umsätze erzielen. Zudem bestehe kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen zur Errichtung der Touristenattraktion und den Umsätzen durch die Überlassung von Parkplätzen und der Räumlichkeiten des Besucherzentrums gegen Entgelt. Die Touristenattraktion könne von Wanderern und Radfahrern auch genutzt werden, ohne dass diese ein Kraftfahrzeug in der Ortsgemeinde kostenpflichtig abstellten und Besucher der Touristenattraktion könnten ihr Kraftfahrzeug auch in einem der umliegenden Orte parken. Schließlich könnten die Parkflächen in der Ortsgemeinde auch von Personen in Anspruch genommen werden, die die Touristenattraktion nicht besichtigten. An einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Parkplatzgebühren und den Aufwendungen für die Errichtung der Touristenattraktion fehle es auch deshalb, weil die Touristenattraktion nicht durch die Parkplatzeinnahmen finanziert werde, sondern die Parkplatzeinnahmen lediglich für den laufenden Unterhalt der Touristenattraktion eingeplant worden seien. Aus der Niederschrift über die Gemeinderatssitzung vom ... 2015 ergebe sich, dass die Klägerin selbst über den Besucheransturm zur Touristenattraktion überrascht gewesen sei. Erst aufgrund dieses Besucheransturms hätte sich für die Klägerin die Frage gestellt, wie dieser zur Erzielung weiterer Parkeinnahmen zu nutzen sei. Nachträgliche Absichtsänderungen wirkten allerdings für den Vorsteuerabzug nicht zurück. Die Touristenattraktion sei auch als Besuchermagnet variabel austauschbar und daher nicht zwingend notwendig, um die Parkgebühren zu vereinnahmen. Beispielsweise könne auch ein Baumwipfelpfad, eine Naturbühne für Open-Air-Konzerte oder vieles andere mehr angesichts leicht aber stetig sinkender Besucherzahlen die Touristenattraktion in Zukunft als Besuchermagnet ersetzen. Im Unterschied zu dem Urteil des EuGH vom 25. Juli 2018 - C-140/17 "Gmina Ryjewo" habe die Klägerin im Zeitpunkt des Bezugs der Eingangsleistung lediglich forstwirtschaftliche Einnahmen, welche nach § 24 UStG

versteuert würden, nicht jedoch Einnahmen, die der Regelbesteuerung unterliegen, erzielt. Im Übrigen beziehe sich die von der Klägerin herangezogene Rechtsprechung des EuGH auf juristische Personen des privaten Rechts. Das Urteil des EuGH vom 25. Juli 2018 - C-140/17 "Gmina Ryjewo" könne daher nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden. Auch sei eine Zuordnung von dem Allgemeingebrauch gewidmeten oder sonstigen öffentlichen Einrichtungen und Anlagen zum unternehmerischen Bereich nicht möglich. Die Nutzung der Touristenattraktion durch die Parkplatzbesucher erfolge zudem nicht im Rahmen einer über den Gemeingebrauch hinausgehenden Sondernutzung. Die Zuordnung von dem Allgemeingebrauch gewidmeten oder sonstigen öffentlichen Einrichtungen und Anlagen zum unternehmerischen Bereich sei entsprechend dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18. Oktober 2018 -1 K 1458/18 nicht möglich.

Der Beklagte hat im Klageverfahren die Umsatzsteuerfestsetzung 2015 mit Bescheid vom 9. Dezember 2018 geändert und damit dem ursprünglichen Klagebegehren teilweise in Hinblick auf nicht mehr streitgegenständliche Vorsteuerbeträge entsprochen.

Am 2. Dezember 2020 fand ein Orts- und Erörterungstermin bei der Klägerin statt, bei dem die Touristenattraktion, die streitgegenständlichen Parkplätze sowie das Besucherzentrum und der Weg vom Besucherzentrum zur Touristenattraktion in Augenschein genommen wurden. In dem Erörterungstermin verzichteten die Beteiligten übereinstimmend auf weitere mündliche Verhandlung.

Gründe

Die Klage ist begründet. Der Beklagte hat der Klägerin den begehrten Vorsteuerabzug zu Unrecht versagt.

1. 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 für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet -§ 15 Abs. 2 UStG-. Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem -MwStSystRL-. Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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 Satz 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL- zu verwenden beabsichtigt. Damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann, muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2019 - XI R 19/17, BStBl II 2020, 172 m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH).

Diese Rechtsprechung beruht auf der ständigen Rechtsprechung des EuGH, wonach grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug

berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören. Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und -als solche- Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen. Daraus folgt, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangsumsätze bestimmt wird, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen. Das genannte Recht besteht somit dann, wenn der der Mehrwertsteuer unterworfenen Eingangsumsatz einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen aufweist, für die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet ist. Ist dies nicht der Fall, ist zu untersuchen, ob die Ausgaben, die für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der vorausgehenden Umsatzstufe getätigt wurden, zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. In beiden Fällen liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (vgl. EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 - C-29/08 "SKF", Slg 2009, I-10413).

Nicht zuletzt liegen diese Grundsätze auch dem Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2015 (EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015 - C-126/14 "Sveda", HFR 2015, 1188) zugrunde, auf welches sich die Klägerin beruft. Nach diesem Urteil ist Art. 168 MwStSystRL dahin auszulegen, dass er einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Vorsteuer gewährt, die für den Erwerb oder die Herstellung von Investitionsgütern für eine beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit mit Bezug zum Tourismus- und Freizeitgewerbe im ländlichen Raum entrichtet wurde, wenn die Investitionsgüter zum einen unmittelbar dazu bestimmt sind, von der Öffentlichkeit kostenfrei genutzt zu werden, und es zum anderen ermöglichen können, besteuerte Umsätze zu erzielen, sofern ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den mit den Eingangsumsätzen verbundenen Kosten und einem oder mehreren das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnenden Ausgangsumsätzen oder mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen erwiesen ist.

In dem vom EuGH entschiedenen Fall (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015 - C-126/14 "Sveda", HFR 2015, 1188) hatte eine juristische Person, deren Geschäftstätigkeiten in der Bereitstellung von Unterkünften, Verpflegung und Getränken, in der Organisation von Messe-, Kongress- und Freizeitveranstaltungen sowie in Ingenieurleistungen und damit verbundenen Beratungsleistungen bestanden und die mit Gewinnerzielungsabsicht handelte, den Vorsteuerabzug für einen in dem betreffenden Veranlagungszeitraum errichteten Freizeitweg geltend gemacht, welcher in Hinblick auf eine beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit mit Bezug

zum Tourismus- und Freizeitgewerbe im ländlichen Raum errichtet wurde und für den hierfür Zuschüsse des zuständigen Ministeriums in Höhe von 90% der Durchführungskosten des Projekts unter der Bedingung gewährt wurden, dass der Öffentlichkeit für die Dauer von fünf Jahren kostenfrei der Zugang zu dem Freizeitweg anzubieten ist. Nach der Schilderung des vorlegenden Gerichts waren die mit den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Investitionsgütern verbundenen Kosten letztlich zur Ausübung der von der juristischen Person beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten bestimmt und diese hatte die betreffenden Investitionsgüter in der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht erworben oder hergestellt, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben und daher als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL gehandelt, was in keiner Weise durch den Umstand in Frage gestellt wurde, dass diese Investitionsgüter nach der betreffenden Finanzierungsvereinbarung für einen Zeitraum von fünf Jahren ab ihrem Erwerb der Öffentlichkeit kostenfrei zugänglich sein mussten und daher in dieser Zeit nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden konnten. Unter solchen Umständen stellt die unmittelbare kostenfreie Verwendung von Investitionsgütern nicht den direkten und unmittelbaren Zusammenhang in Frage, der zwischen den Eingangsumsätzen und den das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnenden Ausgangsumsätzen oder mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen besteht (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015 - C-126/14 "Sveda", HFR 2015, 1188).

Nach diesen Grundsätzen liegen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Streitfall vor, da die Klägerin unternehmerisch durch die Erhebung von Parkgebühren tätig geworden ist und die Leistungen zur Errichtung der Touristenattraktion für ihr Unternehmen bezogen hat. Die für die bezogenen Leistungen zur Errichtung der Touristenattraktion getätigten Aufwendungen stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Umsätzen der Klägerin durch die Erhebung der Parkgebühren.

2. Die Klägerin ist mit der Erhebung von Parkgebühren unternehmerisch -und nicht hoheitlich-tätig geworden und somit Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG bzw. Steuerpflichtiger i.S.d. Art. 168 MwStSystRL.

Bei der im Streitfall gebotenen umsatzsteuerlichen Betrachtung (vgl. zur ertragsteuerlich anderen Betrachtung: Finanzgericht Stuttgart, Urteil vom 8. April 2016 - 10 K 1170/14, EFG 2016, 1191) handelt eine Gemeinde, auch wenn sie nicht auf privatrechtlicher, sondern auf hoheitlicher Grundlage Stellplätze für PKW gegen Entgelt überlässt, als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Ohne dass der straßen- und wegerechtlichen Beurteilung eine Bindungswirkung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung zukommt, ist jedenfalls davon auszugehen, dass neben einer Straße liegende als Parkfläche ausgewiesene Grundstücksflächen gegenüber den dem allgemeinen Verkehr dienenden Straßenflächen eine eigenständige Bedeutung haben, so dass von einer selbstständigen Parkplatzfläche auszugehen ist, die im Übrigen nach der Art der Tätigkeit ebenso durch einen privaten Leistungsanbieter zur Nutzung überlassen werden kann. Die Nichtbesteuerung des auf hoheitlicher Grundlage durchgeführten Betriebs einer gebührenpflichtigen Parkfläche würde zu mehr als nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen. Dabei ist für die maßgebliche Art der Tätigkeit - Parkraumüberlassung- ohne Belang, ob die Zufahrt zu den überlassenen Einzelparkplätzen ebenso wie diese öffentlich-rechtlich als Straße gewidmet sind (vgl. BFH-Urteil vom 1.

Dezember 2011 - V R 1/11, BStBl II 2017, 834 unter Bezug auf EuGH-Urteil vom 16. September 2008 - C-288/07 "Isle of Wight Council", HFR 2008, 1192).

Im Übrigen ist es unbeachtlich, ob es sich bei einer vom Leistenden übernommenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe einer Körperschaft handelt oder nicht (BFH-Urteil vom 19. November 2009 - V R 29/08, BFH/NV 2010, 701).

Eine Vergleichbarkeit des vorliegenden Sachverhalts mit dem dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18. Oktober 2018 zugrundeliegenden Sachverhalt (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 18. Oktober 2018 - 1 K 1458/18, in juris) hält das Gericht - unabhängig davon, dass dieses Urteil auch Kritik erfahren hat (vgl. Hiden/Menebröcker, Vorsteuerabzug abgabenfinanzierter öffentlicher Einrichtungen und Sachen am Beispiel eines kommunalen Kurbetriebs, UR 2021, 96) und nicht rechtskräftig ist (Revision auf Nichtzulassungsbeschwerde vom BFH zugelassen, Az.: XI R 30/19)- nicht für gegeben. Das FG Baden-Württemberg gründet seine Entscheidung darauf, dass die Widmung zum Allgemeingebrauch zur Folge hat, dass die gewidmeten Sachen zwangsläufig einer unternehmerischen Nutzung entzogen sind, jedenfalls dann, wenn die behauptete unternehmerische Nutzung deckungsgleich mit der Nutzung im Rahmen des Gemeingebrauchs ist. Im Streitfall liegt eine solche Deckungsgleichheit aber nicht vor, ihre Ausgangsumsätze erzielt die bereits zuvor als Unternehmerin mit Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft tätige Klägerin durch die Einnahmen aus der Vermietung von Parkplätzen, bei denen die Widmung als öffentlich-rechtliche Straße gerade unschädlich ist. Die Touristenattraktion, bezüglich der die Klägerin den Vorsteuerabzug begehrt, ist zwar dem Gemeingebrauch gewidmet, als Bauwerk aber derart spektakulär, dass diese als touristischer Anziehungspunkt den -alleinigen- Anlass zur Parkplatznutzung gibt und deren Nutzung damit weit über die bloße Nutzung als Straße hinausgeht, zumal andere Wege für die Verbindung der beiden Zielpunkte vorhanden sind.

Die Wettbewerbssituation der Klägerin mit anderen -privaten- Wirtschaftsteilnehmern zeigt sich im Streitfall auch dadurch, dass die Klägerin mit der Einführung des Anwohnerparkens im gesamten Ortsgebiet flankierende Maßnahmen zur Erzielung und Sicherung ihrer Parkgebühren ergriffen hat und Parken innerhalb des Ortsgebiets für Besucher der Touristenattraktion nur auf den gebührenpflichtigen Parkflächen möglich ist. Ein gebührenfreier Parkplatz liegt weiter entfernt von der Touristenattraktion und diese ist dann nur über einen längeren Fußweg erreichbar.

3. Die Klägerin hat die Leistungen zur Errichtung der Touristenattraktion auch für ihr Unternehmen der Parkraumbewirtschaftung bezogen.

a) Die Absicht zur Einnahmeerzielung durch die Parkraumbewirtschaftung wird bei der Klägerin insbesondere durch die Willensbildungen des Gemeinderats sichtbar, wie diese in den Niederschriften der Gemeinderatssitzungen dokumentiert sind. Ergänzend ergibt sich die Absicht zur Einnahmeerzielung bereits aus der Machbarkeitsstudie, die den Plänen der Klägerin zur Errichtung der Touristenattraktion und deren Schritte zur Verwirklichung der Pläne zugrunde lag.

aa) Bereits aus der Machbarkeitsstudie mit Stand ... geht hervor, dass sich die Machbarkeitsstudie nicht mit der "baulichen Machbarkeit der geplanten Touristenattraktion" befasst, sondern dass diese vorausgesetzt wird. Die Machbarkeitsstudie untersucht vielmehr

die "Wirkung der Touristenattraktion als touristische Infrastruktur und Sehenswürdigkeit zugleich", auch wenn diese Bestandteil der Wegeinfrastruktur ist und alternative Wegeführungen ohne Touristenattraktion vorhanden sind. Die Machbarkeitsstudie sieht die Touristenattraktion aber auch selbst als ein touristisches Ziel und regt an, mithilfe geeigneter Lenkungsinstrumente die Besucher zur Nutzung der vorhandenen bzw. auszubauenden Infrastruktur in der Ortsmitte bzw. an den Ortsrändern der Klägerin anzuhalten, wobei sowohl Parkplätze als auch gastronomische Angebote bereits vorhanden sind und ausgebaut werden können. Dabei weist die Machbarkeitsstudie darauf hin, dass der Tourismus in Rheinland-Pfalz ein bedeutender Wirtschaftsfaktor ist. Entsprechend ist die Tourismusförderung in Rheinland-Pfalz gewichtiges Ziel des Ministeriums für Wirtschaft, Verkehr, Landwirtschaft und Weinbau. Nach der Machbarkeitsstudie trägt der Tourismus auch bei der Klägerin zu einem erheblichen Teil zur lokalen Wertschöpfung bei.

Die Machbarkeitsstudie, welche den Plänen der Klägerin zur Errichtung der Touristenattraktion zugrunde lag, legt der Klägerin nahe, mit der Förderung des Tourismus eine Nachfrage für ihr Angebot an Parkraum zu schaffen. Mit der Verwirklichung der Pläne zur Errichtung der Touristenattraktion ist die Klägerin in dieser Hinsicht wirtschaftlich und unternehmerisch tätig geworden.

bb) In einem Vermerk der Verbandsgemeinde vom ... 2014 bezüglich der Kosten und Finanzierung der Touristenattraktion sind zur Finanzierung der Unterhaltsaufwendungen Parkplatzgebühren ausdrücklich angesprochen. In diesem Vermerk ist auf eine Tagesparkplatzgebühr von 2 € abgestellt.

Auch dies zeigt, dass die Parkraumüberlassung zur Erzielung von Einnahmen erfolgte. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Klägerin in den Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung nur einen Kostendeckungsanteil für den Unterhalt der Touristenattraktion gesehen hat. Denn nach der gesetzlichen Regelung in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG reicht für die unternehmerische Tätigkeit die Absicht der Erzielung von Einnahmen aus, eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.

cc) Vom Ortsgemeinderat wurde am ... 2015 -also noch vor Baubeginn der Touristenattraktion am ... 2015- beschlossen, einen Besucherparkplatz zu errichten. In der Beschlussvorlage der Verbandsgemeindeverwaltung ist hierzu angegeben, dass der Parkplatz auf dem Grundstück des sogenannten ...-Platzes von den Besuchern der geplanten Touristenattraktion und des Besucherzentrums genutzt werden kann. In der Sitzung am ... 2015 hat der Ortsgemeinderat dann beschlossen, zwei Parkautomaten anzuschaffen, von denen einer auf dem Besucherparkplatz am ...-Platz aufgestellt werden sollte.

Auch darin zeigt sich die Einnahmeerzielungsabsicht der Klägerin und der Zusammenhang zwischen diesen Einnahmen und der Errichtung der Touristenattraktion, da der Besuch der Touristenattraktion und des zugehörigen Besucherzentrums Anlass für die Nutzung der gebührenpflichtigen Parkplätze ist.

dd) Am ... 2015 wies der Ortsbürgermeister darauf hin, dass die Klägerin zum Zeitpunkt der Eröffnung der Touristenattraktion bereits "über fast 450 Parkplätze" verfügte und "bis zum Vorabend" 6.000 € an Parkgebühren einnahm.

Diese Dokumente zeigen, dass die Erzielung von Einnahmen durch die kostenpflichtige Vermietung von Parkplätzen Bestandteil der Pläne der Klägerin zur Verwirklichung des Projekts waren. Dabei spielt keine Rolle, dass die Klägerin nicht bereits von vorneherein davon ausging, durch die Parkgebühren ganz erhebliche Einnahmen zu erzielen. Denn wie oben bereits dargelegt, reicht nach der gesetzlichen Regelung in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG für die unternehmerische Tätigkeit die Absicht der Erzielung von Einnahmen aus, eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.

ee) In der Gemeinderatssitzung am 21. April 2016 hat die Klägerin beschlossen, wegen hohen Bedarfs den LEADER-geförderten Busparkplatz künftig als gebührenpflichtigen Parkplatz für Pkws zu nutzen und falls erforderlich, die dafür gewährten Fördermittel zurückzuerstatten. Am ... 2016 hat der Gemeinderat die Gebührenordnung über Parkgebühren beschlossen, um die Einnahmen durch die Parkgebühren zu sichern. In dem Internetauftritt der Ortsgemeinde ist auf die Parkgebühren sowie darauf hingewiesen, dass Parken außerhalb der Parkplätze nicht möglich ist und die Parkgebühren zur Unterhaltung der Touristenattraktion herangezogen werden.

Darin zeigt sich schließlich, dass die Klägerin auch nach Errichtung der Touristenattraktion das Ziel der Einnahmeerzielung durch Parkgebühren nachhaltig verfolgt und Maßnahmen ergriffen hat, diese Einnahmen zu erhalten.

b) Auch besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen zur Errichtung der Touristenattraktion und den Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung.

aa) Unabhängig davon, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen dann angenommen wird, wenn die Kosten für die fraglichen Leistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und -als solche- Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen. Daraus folgt, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangsumsätze bestimmt wird, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen (vgl. EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 - C-29/08 "SKF", Slg 2009, I-10413).

Jedenfalls hat die Klägerin die Aufwendungen zur Errichtung der Touristenattraktion nicht zur Erbringung steuerbefreiter oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasster Umsätze verwendet. Vielmehr ist die Kostenfreiheit der Nutzung der Touristenattraktion selbst durch die Förderrichtlinien der zum Bau in Anspruch genommenen Fördermittel bedingt. Bei Erhebung eines Entgelts für die Nutzung der Touristenattraktion wäre diese Leistung aber weder steuerbefreit noch nicht steuerbar. Vielmehr würde eine Gebühr für die Begehung der Touristenattraktion -in gleicher Weise wie bereits oben unter 2. dargelegt- bei einem privaten Anbieter der Umsatzsteuer unterliegen, da ansonsten eine Wettbewerbsverzerrung vorläge.

Und jedenfalls gehören die Kosten der Errichtung der Touristenattraktion zu den allgemeinen Aufwendungen der Klägerin, die diese getätigt hat, um die Gemeinde zu einem touristischen Anziehungspunkt werden zu lassen und hängen damit direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Klägerin zusammen.

bb) Es besteht aber jedenfalls auch deswegen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen zur Errichtung der Touristenattraktion und den Einnahmen aus der Parkraumbewirtschaftung, weil die Touristenattraktion Anlass ist, die Ausgangsleistungen überhaupt in Anspruch zu nehmen. Ohne den Besuch der Touristenattraktion bestünde in der abgelegenen Gemeinde keinerlei Anlass, gebührenpflichtige Parkplätze zu nutzen und ohne die Touristenattraktion wäre es daher nicht möglich gewesen, mit den Parkplätzen nennenswerte Gebühren zu erzielen (vgl. EuGH-Urteil vom 16. September 2020 - C-528/19, DStR 2020, 2067). Hingegen reichte das Parkplatzangebot, welches bei der Klägerin zum Zeitpunkt der Eröffnung der Touristenattraktion vorhanden war, nicht aus, um den durch die Touristenattraktion hervorgerufenen Bedarf an Parkraum zu befriedigen. Die Aufwendungen zur Errichtung der Touristenattraktion bedingten daher weitere Ausgangsumsätze bei der Klägerin, da die Nutzung der Parkplätze Folge des Besuchs der Touristenattraktion der darauf parkenden Besucher ist.

Die Errichtung der Touristenattraktion erfolgte auch nicht um den Bedarf der Gemeinde selbst oder der sie besuchenden Wanderer nach Straßen und Wegen zu befriedigen. Nach Ansicht des Rechnungshofs Rheinland-Pfalz stellt die Touristenattraktion keine notwendige Verbindung zwischen touristischen Zielen dar. Vielmehr waren Wanderwege vergleichbarer Streckenführung bereits zuvor vorhanden und aus der Machbarkeitsstudie ergibt sich, dass der Standort der Touristenattraktion allein gewählt wurde, um eine möglichst spektakuläre Fortbewegung zu ermöglichen und nicht aus Gesichtspunkten eines verkehrsinfrastrukturellen Erfordernisses.

Ohne Belang ist dabei, dass auch ein anderer touristischer Anziehungspunkt Veranlassung für Besucher gegeben hätte, die Parkplätze ebenfalls zu nutzen. Denn im konkreten Streitfall erfolgte dies eben durch die von der Klägerin errichtete Touristenattraktion. Auch tut einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang kein Abbruch, dass Besichtigung der Touristenattraktion und Nutzung der Parkplätze unabhängig voneinander erfolgen. Denn dieser direkte und unmittelbare Zusammenhang wird weder dadurch in Frage gestellt, dass die Nutzung der Touristenattraktion selbst kostenfrei erfolgt, noch dass die Parkplatznutzung für die Benutzer der Touristenattraktion nicht zwingend ist (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015 - C-126/14 "Sveda", HFR 2015, 1188 und EuGH-Urteil vom 16. September 2020 - C-528/19 "Mitteldeutsche Hartstein-Industrie", DStR 2020, 2067). Auch ist unerheblich, dass die Touristenattraktion öffentlich-rechtlich als Wanderweg gewidmet und der Öffentlichkeit damit auch ohne die Nutzung der Parkplätze zugänglich ist, da der straßen- und wegerechtlichen Beurteilung keine Bindungswirkung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung zukommt (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2011 - V R 1/11, BStBl II 2017, 834 unter Bezug auf EuGH-Urteil vom 16. September 2008 - C-288/07 "Isle of Wight Council", HFR 2008, 1192). Hätte ein privater Anbieter Parkplätze und Touristenattraktion errichtet, unterlägen seine Umsätze vielmehr in gleicher Weise der Umsatzsteuer und ihm wäre im Gegenzug der Vorsteuerabzug für die Eingangsleistungen eröffnet. In gleicher Weise kann daher auch die Klägerin den Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsleistungen zur Errichtung der Touristenattraktion geltend machen.

Die Touristenattraktion kann nicht, wie der Beklagte meint, auf eine bloße Funktion als Straße reduziert werden (in Abweichung zu BFH-Urteil vom 3. August 2017 - V R 62/16, HFR 2018, 159). Der Beklagte hat vielmehr selbst eingeräumt, dass die Touristenattraktion einen touristischen Anziehungspunkt darstellt, woran nach der Ortsbesichtigung und der von der Klägerin erhobenen Besucherzahlen kein Zweifel besteht. Da die Besichtigung der Touristenattraktion Anlass für die Besucher ist, die gebührenpflichtigen Parkplätze zu nutzen und die Leistungen der Klägerin in Anspruch zu nehmen, besteht insoweit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangs- und Ausgangsumsätzen. Dieser Zusammenhang kann auch nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass die Touristenattraktion selbst von der Öffentlichkeit kostenlos genutzt werden kann (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015 - C-126/14 "Sveda", HFR 2015, 1188 und EuGH-Urteil vom 16. September 2020 - C-528/19 "Mitteldeutsche Hartstein-Industrie", DStR 2020, 2067). Soweit der Beklagte einräumt, die Touristenattraktion sei als Besuchermagnet variabel austauschbar, gesteht er gerade zu, dass die Klägerin die Tätigkeiten unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausübt, wie private Wirtschaftsteilnehmer, die beispielsweise einen Baumwipfelpfad oder eine Naturbühne für Open-Air-Konzerte betreiben (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 - V R 33/08, HFR 2010, 626).

4. Unerheblich ist im Streitfall, dass die Klägerin den Vorsteuerabzug erst in den berichtigten Umsatzsteuererklärungen und damit nachträglich geltend gemacht hat. Insbesondere ist hier keine Zuordnungsentscheidung der Touristenattraktion zum Unternehmen der Klägerin erforderlich, die hätte zeitnah getroffen werden müssen.

Eine zeitnahe Zuordnungsentscheidung hat der Unternehmer für Zwecke des Vorsteuerabzugs nämlich nur dann zu treffen und zu dokumentieren, wenn ein Zuordnungswahlrecht besteht. Ein Zuordnungswahlrecht besteht jedoch nur für die gemischte Nutzung im Rahmen des "Sonderfalls einer Privatentnahme" i.S.d. Art. 16 und Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL, bei der ein Unternehmer den gemischt wirtschaftlich und privat verwendeten Gegenstand voll dem Unternehmen zuordnen und dann aufgrund der Unternehmenszuordnung in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann. Betrifft eine etwaige weitere Verwendung aber den Hoheitsbereich einer Körperschaft und nicht deren private Zwecke, so besteht kein Erfordernis einer Zuordnung des Gegenstands zu der wirtschaftlichen Tätigkeit der Körperschaft (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2017 - V R 62/16, HFR 2018, 159).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO in Hinblick auf die vom Beklagten für seine Auffassung herangezogene Neufassung von Abschn. 15.19 UStAE mit BMF-Schreiben vom 18. Januar 2021.