

Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten bei Erledigung durch einen Erschließungsträger

– EuGH-Vorlage des BFH, Beschluss vom 13.03.2019 – XI R 28/17 –

– von Finw. Daniel Bahn LLB, Bad Kissingen –*

Den Kommunen steht aufgrund § 11 BauGB¹ die Möglichkeit zu, ihre Straßen auch durch städtebaulichen Vertrag von Erschließungsträgern (z.B. Bauträgern, einzelnen Erschließungswilligen, etc.) errichten bzw. verbessern zu lassen. Entscheidet sich ein Unternehmer zur Übernahme einer Erschließungsaufgabe, stellt sich in Bezug auf dessen Eingangsleistungen die Frage nach dem Vorsteuerabzug. Zuletzt hatte sich der BFH mit dieser Frage erneut zu befassen. Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung sah sich der Sechste Senat gezwungen seine strikte Auslegung zu überdenken und legte dem EuGH die Rechtssache zur Entscheidung vor.²

Hintergrund war der Antrag einer Gesellschaft für die Betriebserlaubnis eines Kalksteinbruchs. Die Bezirksregierung hatte dem nur unter der Auflage zugestimmt, die Gemeindestraße, die zum Steinbruch führte, auszubauen. Nach Ausbau durch die Gesellschaft stand die Straße dieser zwar uneingeschränkt zur Verfügung und wurde auch im Wesentlichen für den Schwerlastverkehr zum Steinbruch verwendet, verblieb jedoch im Eigentum der Stadt und war öffentlich-rechtlich gewidmet. Die Gesellschaft verpflichtete sich, sämtliche Ausbaukosten zu tragen und machte daraus den Vorsteuerabzug geltend.

I. Grundsätze der Unternehmenszuordnung

Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt.³ Dabei lassen sich drei Fallgruppen unterscheiden:⁴

- Einzelzuordnung zu steuerpflichtigen Umsätzen: Es besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu einem konkreten Ausgangsumsatz im steuerpflichtigen Bereich. Der Unternehmer ist insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, da die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen des entsprechenden Ausgangsumsatzes gehören.
- Einzelzuordnung zu nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen: Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einem nicht unternehmerischen oder steuerbefreiten Ausgangsumsatz (mit Ausnahme von § 15 Abs. 3 UStG), ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.
- Zuordnung zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit: Fehlt es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und konkreten

Ausgangsumsätzen, ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und damit Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Diese Kosten hängen direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen. Sie berechtigen den Unternehmer im Verhältnis seiner Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug. Sofern nur steuerpflichtige Ausgangsleistungen erbracht werden, können die Vorsteuern aus diesen Gemeinkosten entsprechend vollumfänglich geltend gemacht werden.

II. Rechtsprechung

1. Bisherige Rechtsprechung

Der BFH wies in der Vergangenheit darauf hin, dass die direkte Zuordnung zu einem Ausgangsumsatz primäres Kriterium für den Vorsteuerabzug sei.⁵ Er bezieht sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH:⁶ Das Recht auf Vorsteuerabzug setze eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den besteuerten Umsätzen voraus und der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige (Unternehmens-) Zweck sei unerheblich.

So sei auch der vorliegende Fall gelagert, denn die Ausgangsleistung (Lieferung von Erschließungsanlagen) an die Stadt erfolge unentgeltlich. Im Genehmigungsbescheid kann der BFH keine Gegenleistung erkennen. Eine Entnahmebesteuerung scheidet nach bisheriger Auffassung des BFH ebenfalls aus, weil der Unternehmer von vornherein die be-

* Finw. Daniel Bahn, LL.B. ist Leiter des Steuerfachdienstes der Großen Kreisstadt Bad Kissingen sowie als freiberuflicher Autor und Referent tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung des Verfassers wieder.

¹ Bzw. § 124 BauGB in der vor dem 21.06.2013 geltenden Fassung.

² Verfahren: BFH, EuGH-Vorlage vom 13.03.2019 – XI R 28/17, VW-DokNr. 19005215, BFHE 264, 367, jetzt EuGH – C-528/19; siehe auch *Kronawitter*, VersW 2019, 248, DokNr. 19005342.

³ BFH, Urteil vom 13.01.2011 – V R 12/08, BStBl II 2012, 61.

⁴ *Wäger*, DStR 2011, 433 (434).

⁵ BFH, Urteil vom 13.01.2011 – V R 12/08, BStBl II 2012, 61.

⁶ EuGH, Urteil vom 06.04.1995 – C-4/94, BLP, Slg. 1995, I-983.

zogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG zu verwenden beabsichtigt.⁷

2. Neuere Rechtsprechung des EuGH

Aufgrund der neueren Rechtsprechung des EuGH hat der BGH nun Zweifel, ob seine bisherige Rechtsauffassung noch in Einklang mit europäischem Recht steht. Der EuGH hatte in den Rechtssachen Sveda⁸ und Iberdrola⁹ entschieden, dass dem ausführenden Unternehmer ein Vorsteuerabzug für die Herstellung einer öffentlichen Straße sowie einer öffentlichen Pumpstation zusteht.

Im Fall Sveda verpflichtete sich der Unternehmer, einen »Freizeit- und Entdeckungsweg zur baltischen Mythologie« herzustellen und der Öffentlichkeit kostenfreien Zugang zu diesem Weg anzubieten. Ein Teil der Kosten wurde von der staatlichen Zahlstelle und der Rest von Sveda übernommen.

Nach Ansicht des EuGH ist hier ein objektiver Bezug zur wirtschaftlichen Tätigkeit gegeben, auch wenn der Freizeitweg nur als ein Mittel angesehen werden kann, Besucher anzuziehen, um ihnen dann entgeltliche Leistungen anzubieten. Er betont weiterhin, dass die Herstellungskosten des Weges in die betriebswirtschaftliche Kalkulation des Unternehmers eingehen. Allerdings ist im Fall Sveda nicht von einer unentgeltlichen Übereignung des hergestellten Gegenstands die Rede, sondern lediglich das Einräumen einer kostenfreien Nutzung durch die Öffentlichkeit.

Anders ist die Ausgangslage in der Rechtssache Iberdrola: Der Unternehmer erwarb mehrere Grundstücke, um Gebäude mit Appartements zur saisonalen Bewohnung zu errichten. Daneben verpflichtete sich Iberdrola vertraglich gegenüber der zuständigen Gemeinde Tsarevo, die Instandsetzung der Pumpstation zu erledigen und diese Kosten zu tragen. Es wurden also Arbeiten am fremden Eigentum der Gemeinde durchgeführt und gezahlt. Der EuGH stellt hier darauf ab, dass die Leistungen bewirkt wurden, um dem Unternehmer überhaupt die Durchführung des geplanten Immobilienprojekts zu ermöglichen. Auch dass die Gemeinde von der Leistung profitiert, rechtfertigt es nicht, den Vorsteuerabzug zu versagen. Der Vorsteuerabzug soll jedoch auf die Kosten beschränkt sein, die auf den Teil der Investition entfallen, der objektiv notwendig ist, damit Iberdrola ihre besteuerten Umsätze ausführen kann.

III. Verwaltungsauffassung

Das BMF hat mit Schreiben vom 07.06.2012 die Rechtsprechung des BFH für die Praxis aufgenommen und unterscheidet strikt zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Ausgangsleistung.¹⁰

1. Entgeltliche Erschließung

Sofern die Erschließung gegen Entgelt erfolgt, ist der Vorsteuerabzug in vollem Umfang zu gewähren. Unterschieden wird jedoch wegen des Vorsteuerabzugsverbots aus § 15 Abs. 2 UStG in die Lieferung einer ausgebauten Straße und den Bau von Erschließungsanlagen auf den Grundstücken der Gemeinde. Übereignet der Erschließungsträger also eine ausgebaute Straße, auch im Rahmen einer Rückübereignung, handelt es sich um eine steuerfreie Grundstückslieferung gem. § 4 Nr. 9 lit. a UStG. Nachdem eine Option bei der empfangenden Kommune ausscheidet, ist damit auch ein Vorsteuerabzug, trotz der Entgeltlichkeit, ausgeschlossen.

Anders bei bloßer Erstellung der Anlagen auf fremden Grund und Boden: Hier tätigt der Erschließungsträger eine nicht unter die Steuerbefreiung fallende Werklieferung und ist somit zum Vorsteuerabzug berechtigt.¹¹

2. Unentgeltliche Erschließung

Erfolgt die (Rück-)Übertragung oder die Erschließung auf fremden Grund und Boden unentgeltlich, entfällt für diese Maßnahmen der Vorsteuerabzug, da es am steuerpflichtigen Ausgangsumsatz fehlt. Das BMF betrachtet hier ausschließlich die direkte und unmittelbare Verbindung der entsprechenden Eingangsleistungen mit der anschließenden unentgeltlichen Ausgangsleistung. Nur mittelbar verfolgte Zwecke sollen unerheblich sein.

Eine Lösung über die Wertabgabesteuerung scheidet ebenfalls aus. Soweit bereits bei Leistungsbezug klar ist, dass die spätere Leistung ausschließlich in einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S. der §§ 3 Abs. 1b bzw. 3 Abs. 9a besteht, entfällt der Vorsteuerabzug von vornherein.¹²

IV. Stellungnahme

Zur Klärung sind zunächst die Fragen nach der Entgeltlichkeit und die Möglichkeit der steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgaben zu prüfen. Auch diese beiden Fragen hat der BFH zur unionsrechtlichen Entscheidung weitergegeben.

1. Gegenleistung

In der Betriebsgenehmigung könnte im vorliegenden Fall eine Gegenleistung liegen. Der Unternehmer hat die Straße ausgebaut, um weiterhin seinen Steinbruch betreiben zu können. Ungeachtet der Diskussion, ob es aus verbrauchssteuerlichen Gesichtspunkten bereits durch eine reine Kaufsalität zu einem Leistungsaustausch kommt¹³, besteht vorliegend ein vertragliches Synallagma. Der Unternehmer hatte sich nur zum Ausbau entschieden, weil er dafür im Gegenzug seine Betriebsgenehmigung erhielt. Genau auf dieses Rechtsverhältnis stellt der BFH regelmäßig ab und begründet den Leistungsaustausch damit.¹⁴ Diese Genehmigung hat für den Leistenden also ganz offensichtlich die Qualität einer adäquaten Gegenleistung. Diese Verbindung will der BFH in seiner Vorlageentscheidung jedoch nicht erkennen.¹⁵ Auch in den Schlussanträgen im Fall Iberdrola wurde die Frage nach der Entgeltlichkeit aufgeworfen und entsprechend bejaht. Denn ein Unternehmer würde einem fremden Dritten nur sehr selten etwas zuwenden, sondern sei grundsätzlich an einer Gegenleistung interessiert.¹⁶

Auch aus Sicht des Autors liegt hier eine entgeltliche Gegenleistung vor, die somit den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen eröffnet. Ein wirtschaftlich kalkulierendes Unternehmen, das keine altruistischen Zwecke verfolgt, wird keinen Straßenausbau für die Allgemeinheit kostenfrei übernehmen. Wäre die Betriebsgenehmigung nicht an den Ausbau gekoppelt gewesen, hätte es diese Leistung nicht gegeben. Die Folge daraus ist jedoch auch, dass eine Besteuerung der Ausgangsleistung erfolgen muss. Der Wert der Leistung und Gegenleistung wäre somit vorliegend nach subjektiven Gesichtspunkten zu bemessen.¹⁷ Das könnte zu einer Umsatzsteuerbelastung in gleicher Höhe führen, wie sie den Vorsteuerabzug ermöglicht. Nachdem es in dem zugrundeliegenden Vertrag eventuell weitere Leistungsteile gab, muss

¹¹ S.a. Korn, NWB 2012, 2131 (2131 f.).

¹² Abschnitt 15.15 Abs. 1 UStAE.

¹³ Vgl. Stadie in: Stadie, Umsatzsteuergesetz, § 1 UStG Rn. 75 f.

¹⁴ BFH, Urteil vom 20.12.2001 – V R 81/99, BFH/NV 2002, 740; Urteil vom 05.12.2007 – V R 60/05, BStBl. II 2009, 486.

¹⁵ BFH, Beschluss vom 13.03.2019 – XI R 28/17, DStR 2019, 1460 (1462).

¹⁶ Schlussanträge der GA Juliane Kokott vom 06.04.2017 – C-132/16, EU:C:2017:283, BeckRS 2017, 106143 Rn. 49 f.

¹⁷ Abschnitt 10.5 Abs. 1 UStAE.

⁷ BFH, Urteil vom 13.01.2011 – V R 12/08, BStBl II 2012, 61.

⁸ EuGH, Urteil vom 22.10.2015 – C-126/14, DStR 2015, 2442.

⁹ EuGH, Urteil vom 14.09.2017 – C-132/16, DStR 2017, 2044.

¹⁰ BMF-Schreiben vom 07.06.2012, IV D 2-S 7300/07/10001:001, BStBl I 2012, 621.

sich diese jedoch nicht zwingend in Höhe der Eingangsleistungen bewegen.

2. Steuerpflicht bei Unentgeltlichkeit

Soweit man die Entgeltlichkeit der Leistung verneint, stellt sich die Frage, ob die unentgeltliche Lieferung zu einer Steuerpflicht führt und dafür im Gegenzug der Vorsteuerabzug möglich ist. Der BFH ist bisher der Auffassung, es handele sich um eine unentgeltliche Wertabgabe. Da die Aufwendungen von vornherein auf diese abzielten, scheidet sowohl die steuerpflichtige Entnahme, als auch der Vorsteuerabzug aus.¹⁸

Bei der Beurteilung der unentgeltlichen Wertabgabe ist vor allem die Sichtweise des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (ÖVwGH) beachtenswert.¹⁹ Dieser hatte einem Unternehmer den Vorsteuerabzug zugestanden, denn es handele sich nicht um eine unentgeltliche Wertabgabe, sondern vielmehr um ein (unentgeltliches erbrachtes) Hilsgeschäft, das nicht zu den Grundgeschäften des Unternehmens gehöre, aber diese erst ermöglichten. Letztlich wird damit eine Zuordnung zur Gesamttätigkeit getroffen und der Vorsteuerabzug ist an den gesamten Ausgangsumsätzen zu bemessen.²⁰

Dieses Konstrukt entspricht den Ausführungen des EuGH in den Fällen Sveda und Iberdrola, denn es stellt auf den Zusammenhang der notwendigen Leistungserbringung ab, um überhaupt den eigentlichen Geschäftsbetrieb zu errichten.

3. Ausweg in der Praxis

Ein Ausweg in der Praxis kann geschaffen werden, wenn die Erschließung zugunsten der Gemeinde gegen ein ausdrücklich vereinbartes Entgelt getätigt wird. Somit würde sich die Frage nach der unternehmerischen Ausgangsleistung letzt-

lich nicht stellen, sondern die direkte und unmittelbare Verknüpfung wäre offensichtlich. Im Gegenzug könnte die Kommune für die Genehmigung des Betriebs eine entsprechende Gebühr erheben.

Sofern das für die Erschließung gezahlte Entgelt jedoch nicht kostendeckend ist, kommt zwar wegen der unternehmerischen Veranlassung und des fehlenden Näheverhältnisses die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG nicht zum Tragen.²¹ Allerdings kann auch in diesem Fall m.E. in der Betriebsgenehmigung ein weiterer Teil der Gegenleistung liegen.²²

V. Fazit

Die Entscheidung und Stellungnahme des EuGH bleibt mit Spannung abzuwarten. Aus den letzten Entscheidungen ist jedoch eine klare Tendenz für einen Vorsteuerabzug abzuleiten. Es widerspräche dem betriebswirtschaftlichen Sachverstand, keine Verknüpfung zwischen dem vermeintlich unentgeltlichen Ausbau einer Gemeindestraße und dem konkreten Nutzen für den privaten Erschließungsträger herzustellen. Eine solche Investition rührt freilich aus dem wirtschaftlichen Gedanken, mit dem Gesamtunternehmen einen Gewinn zu erzielen. Die entstehenden Kosten müssen in die Kalkulation des Unternehmers einfließen.

Fraglich in diesem Zusammenhang bleibt zunächst die Entgeltlichkeit der Erschließung. Aus Sicht des Autors kann hier aber durchaus ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Betriebsgenehmigung hergestellt werden, denn diese ist inhaltlich direkt mit der Erschließung verbunden.

Für die Praxis empfiehlt sich zumindest bis zu einer Klarstellung durch den EuGH eine entsprechend ausgeglichene vertragliche Regelung der Erschließung. Durch ein gezahltes Entgelt für die öffentliche Nutzung der Straße kann zumindest der Zusammenhang mit einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht in Frage gestellt werden.

¹⁸ BFH, Urteil vom 13.01.2011 – V R 12/08, BStBl II 2012, 61.

¹⁹ Erkenntnis des ÖVwGH vom 16.12.2009, 2007/15/0176, <https://www.ris.bka.gvomat>.

²⁰ Siehe oben Tz. I, dritter Spiegelstrich.

²¹ So auch Robisch, UR 2018, 940 (943 f.).

²² Siehe oben Tz. IVOM 1.

WIRTSCHAFTSRECHT

Rechtsprechung

Energiewirtschaftsrecht

DokNr. 20000000

Abmeldung aus der Stromversorgung bei grundversorgten Haushaltskunden und bilanzielle Zuordnung von Entnahmestellen

– OLG Düsseldorf, Beschluss vom 13.11.2019 – VI-3 Kart 801/18 (V) –*

Leitsätze des Gerichts:

1. Im Energiewirtschaftsrecht kann sich die Bundesnetzagentur bei einer andauernden Zuwiderhandlung auf die Feststellung des rechtsfehlerhaften Zustandes beschränken, wenn ihr dies nach den Umständen des Falles als ausreichend erscheint, um einen rechtsfehlerfreien Zustand herbei-

zuführen. Die getroffene Feststellung, gestützt auf § 65 Abs. 1 EnWG, stellt sich als Minus zu einer Abstellungsanordnung dar.

2. Zur Verhinderung einer bilanziellen Zuordnungslücke i.S.d. § 4 Abs. 3 S. 1 StromNVZ sind Entnahmestellen von grundversorgungsfähigen Letztverbrauchern bei denen weder ein vertragliches noch ein gesetzliches Schuldverhältnis mit einem Energieversorger besteht, bilanziell dem Grundversorger zuzuordnen, bis ein Schuldverhältnis (wieder) besteht oder diese Entnahmestelle gesperrt ist.

3. Die Vorschriften der § 24 Abs. 1, Abs. 2 NAV gelten nur, wenn das Rechtsverhältnis zwischen Netzbetreiber und Anschlussnehmer bzw. -nutzer von einer Zuwiderhandlung betroffen ist. Im Falle des Zahlungsverzuges von Haushaltskunden gegenüber Lieferanten ist der Netzbetreiber daher nicht berechtigt, solche Entnahmestellen aus eigenem Recht zu sperren.

Aus den Gründen (Zusammenfassung):

I. Die Beschwerdeführerin beliefert Kunden mit Strom im Netzgebiet der beiden Beigeladenen auf der Niederspannungsebene. Sie ist zuständige Grund- und Ersatzversorgerin gemäß §§ 36, 38 EnWG in einem Teil des Netzgebiets der

* Die Entscheidung finden Sie im vollen Wortlaut auf unserem Portal vw-online.eu unter DokNr. 20000000.