

Vorsteuerabzug aus Erschließungsmaßnahmen

EuGH, Urt. v. 16.09.2020, C-528/19

Leitsätze

1. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger ein Recht auf Abzug der Vorsteuer für die zugunsten einer Gemeinde durchgeführten Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße hat, wenn diese Straße sowohl von diesem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als auch von der Öffentlichkeit benutzt wird, soweit diese Ausbauarbeiten nicht über das hinausgingen, was erforderlich war, um diesem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und ihre Kosten im Preis der von diesem Steuerpflichtigen getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind.
2. Die Sechste Richtlinie 77/388, insbesondere ihr Art. 2 Abs. 1, ist dahin auszulegen, dass die Genehmigung zum Betrieb eines Steinbruchs, die einseitig von einer Verwaltung eines Mitgliedstaats erteilt wurde, nicht die von einem Steuerpflichtigen, der ohne Gegenleistung in Geld Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße durchgeführt hat, erhaltene Gegenleistung darstellt, so dass diese Arbeiten keinen "Umsatz gegen Entgelt" im Sinne dieser Richtlinie darstellen.
3. Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offensteht, aber im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt hat, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt wird, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist.

- **Sachverhalt**

Die A-GmbH, eine Organgesellschaft der Klägerin, betrieb im Streitjahr (2006) unter anderem einen Kalksteinbruch. Das zuständige Regierungspräsidium genehmigte den Neuaufschluss und Betrieb des Steinbruchs unter der Auflage der kostenfreien Erschließung über die öffentliche Gemeindestraße, die sich im Eigentum der Stadt befindet.

Für den Abtransport des gewonnenen Kalksteins war der Ausbau dieser Gemeindestraße erforderlich. Im Zuge des Genehmigungsverfahrens wurde ein Vertrag über den Ausbau der Straße geschlossen. Die Stadt verpflichtete sich bei Fortbestand der öffentlich-rechtlichen

Widmung, die ausgebaute Strecke zur Erschließung und bei etwaigen Erweiterungen des Steinbruchs uneingeschränkt zur Verfügung zu stellen.

Für den Ausbau der Straße fielen Vorsteuern an.

Da das Finanzamt den Vorsteuerabzug nicht anerkannte, wurde der BFH zuständig, um zu klären, ob die Vorsteuern abzugsfähig sind. Dieser legte den Fall dem EuGH vor.

Der Europäische Gerichtshof entschied, dass die Vorsteuern abzugsfähig sind. Er lehnte zudem die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe ab.

- **Entscheidung**

Die sehr lange und durchaus komplexe Entscheidung des EuGH wird hier nur in ihren Kernelementen und den wichtigen Aussagen für die Praxis dargestellt.

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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.¹

Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen² und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen³ zu verwenden beabsichtigt. Dementsprechend ist nach Art. 176 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL das Recht zum Vorsteuerabzug für diejenigen Ausgaben ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben.

Für die Zurechnung einer Eingangsleistung zu der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen.⁴ Dies setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass die Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.⁵

¹ Unionsrechtlich beruht der Vorsteuerabzug auf Art. 168 MwStSystRL.

² § 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL.

³ § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL.

⁴ BFH, Urt. v. 09.02.2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBI II 2012, 844, Rz 21, m.w.N.

⁵ BFH, Urt. v. 13.11.2019, V R 5/18, BStBI II 2020, 136, Rz 25, und v. 09.02.2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBI II 2012, 844, Rz 22; EuGH, Urt. Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments v. 14.09.2017, C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 29, HFR 2017, 1079.

Exakt diese Annahme hat der EuGH bejaht. Die Kosten für den Ausbau der Straße wurden von der Klägerin in die Ausgangsumsätze eingepreist; alles andere wäre betriebswirtschaftlich auch fahrlässig gewesen. Somit besteht dieser notwendige direkte und unmittelbare Zusammenhang zur wirtschaftlichen Tätigkeit,⁶ weshalb der Vorsteuerabzug ist zu gewähren ist.

Der EuGH hat außerdem die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes – Genehmigung Steinbruch gegen Erschließung der Straße – abgelehnt. Es handele sich um einen einseitigen Hoheitsakt, der grundsätzlich kein Rechtsverhältnis begründen könne.

Schließlich wurde es auch noch verneint, eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Die Arbeiten zum Ausbau der Straße kommen dem Betrieb der Klägerin zugute. Die Begründung, weshalb der Vorsteuerabzug möglich ist, dient dem EuGH auch bei der Verneinung der unentgeltlichen Wertabgabe als Argument.

⁶ Formal muss der BFH in seinem Verfahren diese Frage nochmals prüfen. Nach dem Urteil des EuGH ist die Entscheidung aber u. E. so stark vorgeprägt, dass die obige Annahme gerechtfertigt erscheint.