Urteil vom 22. Juli 2010, V R 14/09

Leistungsbeziehungen bei der Herstellung von Erschließungsanlagen durch einen Unternehmer - Lieferung von Erschließungsanlagen nicht steuerfrei

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 1a, UStG § 3 Abs 4, UStG § 3 Abs 9, UStG § 10 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 5, EWGRL 388/77 Art 6, EWGRL 388/77 Art 10, EWGRL 388/77 Art 11, UStG § 4 Nr 9 Buchst a, GrEStG § 2 Abs 2

vorgehend FG Münster, 31. März 2009, Az: 5 K 461/06 U

Leitsätze

1. Verpflichtet sich ein Unternehmer gegenüber einer Gemeinde und zusätzlich in privatrechtlichen Verträgen auch gegenüber den Grundstückseigentümern gegen Entgelt zur Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen einer Gemeinde, erbringt der Unternehmer gegenüber der Gemeinde eine entgeltliche Werklieferung. Es liegt keine sonstige Leistung gegenüber den Eigentümern der im Erschließungsgebiet gelegenen Grundstücke vor (entgegen BMF-Schreiben vom 31. Mai 2002, BStBl I 2002, 631, unter II.2.c) .

2. Zahlungen der Eigentümer an den Unternehmer im unmittelbaren Zusammenhang mit der Erschließung sind Drittentgelte i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war aufgrund mehrerer Verträge bei der Erschließung von Grundstücken im Bebauungsplangebiet X der Stadt Y (Stadt) tätig. Die Gesamtfläche dieses Gebiets belief sich auf 57.328 qm, von denen 35,69 % (20.463 qm) auf öffentliche Flächen (Straßen, Wege und Grünflächen) und 64,31 % (36.865 qm) auf Nettobauland entfiel. Eigentümer der im Baugebiet liegenden Grundstücke waren die Stadt, eine Kommanditgesellschaft (KG) sowie die Kirchengemeinden A und B.

2 Nach Durchführung des Umlegungsverfahrens entfielen die öffentlichen Flächen in vollem Umfang auf die Stadt. Vom Nettobauland standen 23.284 qm der Stadt, 8.374 qm der KG, 1.484 qm der Kirchengemeinde A und 3.723 qm der Kirchengemeinde B zu.

3 Mit der KG und den beiden Kirchengemeinden schloss die Klägerin am 26. November 1999 und am 1. Dezember 1999 Erschließungsverträge. Danach beauftragte der jeweilige Grundstückseigentümer die Klägerin, auf der Grundlage eines mit der Stadt noch abzuschließenden städtebaulichen Vertrages die Erschließungsanlagen herzustellen. Hierzu gehörten die öffentlichen Abwasseranlagen und die Hausanschlüsse mit Hausanschlussschächten sowie die Anbindung an das Kanalnetz der Stadt, die erstmalige Herstellung der öffentlichen Straßen, Wege und Plätze einschließlich Fahrbahnen, Straßenentwässerung, Straßenbegleitgrün, Straßenbeleuchtung und schließlich die Herstellung und Bepflanzung der Ausgleichsflächen. Der jeweilige Eigentümer hatte für die Erschließung 78 DM/qm zu zahlen. Ein gesonderter Beitrag war für die Herstellung der Kanalhausanschlüsse zu zahlen.

4 Nach dem mit der Stadt am 15. Dezember 1999 abgeschlossenen städtebaulichen Vertrag übernahm die Klägerin die Erschließung im Baugebiet im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Die Erschließung umfasste die Freilegung der öffentlichen Erschließungsflächen, die Herstellung der öffentlichen Abwasseranlagen einschließlich der Hausanschlüsse, die erstmalige Herstellung der öffentlichen Straßen und Wege und die Herstellung der Ausgleichsflächen. Für die Erschließung wurde eine Vergütung von 78 DM pro qm der Nettobaufläche vereinbart. Für die Herstellung der Hausanschlüsse war ein gesonderter Pauschalbeitrag zu zahlen. Die Zahlungsverpflichtung

der Stadt sollte entfallen, soweit die Klägerin mit den drei anderen Grundstückseigentümern eigenständige Vereinbarungen abschloss.

5 Entsprechend der von ihr übernommenen Verpflichtung erklärte die Stadt nach Abschluss der Erschließungsarbeiten mit Schreiben vom 11. Dezember 2003 gegenüber der Klägerin die Übernahme der öffentlichen Erschließungsanlagen in ihre Verwaltung und Unterhaltung.

6 Die Klägerin berechnete die Erschließungskosten entsprechend den Verträgen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis an die vier Grundstückseigentümer und versteuerte ihre nach ihrer Auffassung gegenüber den vier Grundstückseigentümern erbrachten Leistungen entsprechend.

7 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Klägerin für das Streitjahr 2003 zusätzlich eine Zuwendung an die Stadt nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) zu versteuern habe.

8 Das FA ging dabei von Nettokosten der Erschließung (ohne Hausanschlüsse) in Höhe von 1.162.254 € aus. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer habe sich auf 185.960,64 € belaufen. Dieser Betrag sei im Verhältnis 63,14 % ("Anteil für eigene Flächen Stadt") und 36,86 % ("übrige Grundstückseigentümer") aufzuteilen. Auf die Stadt entfalle daher ein Vorsteuerbetrag von 117.415,54 € und auf die übrigen Grundstückseigentümer ein Vorsteuerbetrag von 68.545,10 €. Von dem auf die übrigen Grundstückseigentümer entfallenden Vorsteuerbetrag sei im Umfang des Grundstücksanteils für die öffentlichen Flächen (35,69 %) von einer Umsatzsteuer auf eine unentgeltliche Wertabgabe in Höhe von 24.463,75 € auszugehen.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und stützte dies darauf, dass die Klägerin zwar entgeltliche Leistungen an die Stadt und die drei weiteren Grundstückseigentümer erbracht habe, jedoch keine unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorliege.

10 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 1064 veröffentlicht.

11 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Die Klägerin, die nicht Grundstückseigentümerin gewesen sei, habe von der Stadt mit der Erschließung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung nach § 123 des Baugesetzbuchs (BauGB) übernommen. Die unentgeltliche Übertragung der Erschließungsanlagen sei eine Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Die gegenüber der Stadt erbrachte Leistung sei nicht mit der Leistung gegenüber den Grundstückseigentümern identisch gewesen, weshalb kein Entgelt eines Dritten vorliege.

12 Das FA beantragt,

> das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt,

> die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat gegenüber der Gemeinde eine entgeltliche Werklieferung, nicht aber sonstige Leistungen gegenüber den Grundstückseigentümern erbracht. Die Sache ist nicht spruchreif, da noch Feststellungen zum möglichen Entstehen einer Steuerschuld aufgrund eines Rechnungsausweises zu treffen sind.

15 1. Nach ständiger Rechtsprechung sind entgeltliche Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 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) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem zwischen dem Leistenden und dem

Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union).

16 2. Beruht eine Leistung auf einer vertraglichen Grundlage, kommt es auf die Vertragsauslegung an. Die Auslegung von Verträgen obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Revisionsrechtlich bindend ist die Auslegung durch das FG aber nur, wenn sie den --auch für öffentlich-rechtliche Verträge geltenden-- Auslegungsgrundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. wenn sie zumindest möglich ist (z.B. BFH-Urteile vom 22. Mai 2007 IX R 22/06, BFH/NV 2007, 1836; vom 21. April 2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63; vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20; vom 19. Oktober 2001 V R 48/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210). Der BFH kann als Revisionsgericht das Urteil des FG daraufhin überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewendet hat. Insoweit ist die Auslegung von Verträgen Rechtsanwendung, die vom BFH in vollem Umfang nachprüfbar ist. Revisionsrechtlich nachprüfbar ist auch, ob eine Auslegung nach dem Wortlaut des Vertrages möglich ist, sowie die Frage, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteil in BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210).

17 Das FG hat bei seiner Auslegung wesentliche Begleitumstände nicht beachtet.

18 a) Die Klägerin hat an die Stadt eine Werklieferung erbracht. Sie hat sich im städtebaulichen Vertrag vom 15. Dezember 1999, der im Streitfall die Funktion eines Erschließungsvertrages nach § 124 Abs. 1 BauGB umfasste, gegenüber der Stadt zur Erschließung verpflichtet und nach der Herstellung der Erschließungsanlagen, die im Streitfall in der Freilegung der öffentlichen Erschließungsflächen, der Herstellung der öffentlichen Abwasseranlagen, der öffentlichen Straßen und Wege sowie der Ausgleichsflächen bestanden, diese vereinbarungsgemäß mit Erklärung vom 11. Dezember 2003 in ihre Verwaltung und Unterhaltung übernommen. Es liegen keine Einzelleistungen der Klägerin an die Stadt, die KG und die beiden Kirchengemeinden im Umfang des jeweiligen Grundbesitzes vor.

19 aa) Die Erschließung von Grundstücken dient dazu, diese an das öffentliche Verkehrs- und Versorgungsnetz anzuschließen. Nicht zur Erschließung gehören die auf den zu erschließenden Grundstücken selbst notwendigen Anschlüsse, weil die gemeindliche Erschließungsaufgabe an der Grundstücksgrenze endet (Ernst/ Grziwotz in Ernst/Zinkahn/Bielenberg, BauGB, § 123 Rz 4b). Dementsprechend ist zwischen der Herstellung von Erschließungsanlagen auf den hierfür vorgesehenen öffentlichen Erschließungsflächen, auf denen sich Verkehrsanlagen wie z.B. dem öffentlichen Verkehr gewidmete Straßen oder Versorgungsnetze befinden, einerseits und den hierdurch erschlossenen Grundstücken und den sich dort befindenden Einzelanschlüssen an das öffentliche Verkehrs- und Versorgungsnetz andererseits zu unterscheiden.

20 Führen --wie hier-- Bauleistungen des Unternehmers aufgrund eines mit einer Stadt abgeschlossenen Erschließungsvertrages zur Herstellung von Erschließungsanlagen auf den hierfür vorgesehenen öffentlichen Erschließungsflächen, erbringt der Unternehmer eine Werklieferung (Lieferung von Erschließungsanlagen) nach § 3 Abs. 4 UStG.

21 bb) Empfänger dieser Lieferung ist die Stadt. Denn unter Berücksichtigung des für die Bestimmung der Person des Leistungsempfängers maßgeblichen Rechtsverhältnisses, das der Leistung zugrunde liegt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243), ist die Gemeinde aufgrund des mit ihr abgeschlossenen Erschließungsvertrages Leistungsempfänger, weil sie den Betrieb und den Unterhalt der Erschließungsanlagen auf den in ihrem Eigentum stehenden und gegebenenfalls öffentlich-rechtlich gewidmeten Erschließungsflächen übernimmt.

22 cc) Neben der Werklieferung (Lieferung von Erschließungsanlagen) an die Stadt ist für eine eigenständige sonstige Leistung gegenüber den Eigentümern der aufgrund der Werklieferung erschlossenen Grundstücke kein Raum. Diese sind entgegen dem FG-Urteil und entgegen dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31. Mai 2002 (BStBl I 2002, 631, unter II.2. Buchst. c Doppelbuchst. bb) nicht Empfänger einer sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG). Denn sonstige Leistungen sind nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG nur Leistungen, die keine Lieferungen sind. Erbringt der Unternehmer mit der Herstellung der Erschließungsanlagen bereits eine Werklieferung, rechtfertigt der dadurch mittelbar bei den Eigentümern der erschlossenen Grundstücke eintretende Vorteil der Bebaubarkeit ihrer Grundstücke nicht die Annahme einer gesonderten sonstigen Leistung.

23 b) Die Klägerin hat die Werklieferung an die Stadt gegen Entgelt erbracht.

24 aa) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Lieferung der Klägerin an die Stadt gegen ein von der Stadt geschuldetes Entgelt ausgeführt wurde. Entrichtet die Gemeinde für die Werklieferung des Unternehmers ein Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG), liegt ein entgeltlicher Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor.

25 bb) Darüber hinaus sind die Zahlungen der anderen Grundstückseigentümer (KG und Kirchengemeinden) gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG Entgelte Dritter für die Werklieferung der Klägerin an die Stadt, so dass auch aus diesem Grund entgegen dem BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 631 (unter II.2. Buchst. c Doppelbuchst. aa) keine unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorliegt.

26 (1) Zum Entgelt gehört nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG darüber hinaus auch, "was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt" und damit das Entgelt eines "Dritten" (Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG). Maßgebend ist, dass der Dritte für die Leistung des Unternehmers an den Leistungsempfänger zahlt und der Unternehmer die Zahlung hierfür erhält, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Drittzahlung besteht. Ob die Zahlung des Dritten zugleich Teil eines anderen Geschäftsvorganges ist, spielt keine Rolle (BFH-Urteil in BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c). Bei der Zahlung des Dritten darf es sich aber nicht um ein Entgelt für eine an ihn erbrachte Leistung handeln (zutreffend Abschn. 150 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien --UStR--).

27 (2) Im Streitfall standen die Zahlungen der KG und der beiden Kirchengemeinden im unmittelbaren Zusammenhang mit der Erschließungstätigkeit der Klägerin für die Stadt, ohne dass die Klägerin gegenüber diesen Grundstückseigentümern eigenständige Leistungen erbrachte. Denn die mit der KG und den Kirchengemeinden abgeschlossenen "Erschließungsverträge" nahmen ebenso auf den mit der Stadt abgeschlossenen städtebaulichen Vertrag Bezug wie dieser auf die Erschließungsverträge. Weiter folgte aus den Erschließungsverträgen nur ein Auftrag zur Herstellung der Erschließungsanlagen "auf der Basis des mit der Stadt ... abzuschließenden Städtebaulichen Vertrages" und eine Pflicht der Klägerin, "sämtliche Verpflichtungen zu erfüllen, die ... [der Klägerin] aufgrund des mit der Stadt ... abgeschlossenen Vertrages auferlegt wurden", nicht aber eine eigenständige Leistung an die KG und die beiden Kirchengemeinden. Darüber hinaus hatte sich die Stadt zur Zahlung eines vereinbarten qm-Preises von 78 DM für die gesamte Nettobaufläche verpflichtet, wobei die Zahlungspflicht der Stadt nur insoweit entfallen sollte, als eigenständige Zahlungsverpflichtungen der übrigen Grundstückseigentümer vorlagen. Schließlich wurde nach dem städtebaulichen Vertrag und den Erschließungsverträgen ein übereinstimmender Erschließungspreis von jeweils 78 DM pro qm Nettobaulandfläche geschuldet.

28 c) Die Werklieferung der Klägerin war auch steuerpflichtig; dies ist zwischen den Beteiligten im Ergebnis zu Recht unstrittig. Die Lieferung von Erschließungsanlagen ist nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Neben der Übertragung von Grundstücken unterliegt zwar nach § 2 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) auch die Übertragung von Gebäuden der Grunderwerbsteuer. § 2 Abs. 2 GrEStG gilt jedoch nicht für die Lieferung von Straßenbauwerken (BFH-Urteil vom 14. Mai 2008 XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721). Ebenso unterliegt auch die Übertragung von Abwasseranlagen und anderen Bauwerken als Gebäuden zumindest dann nicht der Grunderwerbsteuer, wenn eine weiter gehende Übertragung von Grund und Boden --wie im Streitfall-- unterbleibt.

29 3. Das Urteil des FG ist gleichwohl aufzuheben und mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen.

30 Das FG ist zu Unrecht von entgeltlichen Leistungen gegenüber den Grundstückseigentümern und nicht von einer entgeltlichen Werklieferung an die Stadt ausgegangen. Eine Leistung an die einzelnen Grundstückseigentümer kann nur insoweit vorliegen, als individuelle Anschlüsse auf den einzelnen Grundstücken hergestellt wurden.

31 Im zweiten Rechtsgang ist daher zu prüfen, ob für die Klägerin aufgrund einer Rechnungserteilung mit Steuerausweis an die KG und die beiden Kirchengemeinden eine Steuerschuld nach § 14 Abs. 2 oder 3 UStG entstanden ist. Hierfür sind nähere Feststellungen zu den von der Klägerin erbrachten Leistungen sowie zum Inhalt der durch die Klägerin erteilten Rechnungen und zum Zeitpunkt der Rechnungserteilung zu treffen. Das FG wird dabei berücksichtigen, dass, wenn die Leistungsbeschreibung in der an die Stadt erteilten Rechnung einen hinreichenden Zusammenhang mit der für die Stadt ausgeübten Erschließungstätigkeit aufweist, dies als Leistungsbeschreibung für eine Werklieferung nicht zu beanstanden ist. Die der Stadt erteilte Rechnung würde dann nur ein zu geringes Entgelt und einen zu geringen Steuerbetrag aufweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de