Urteil vom 13. Januar 2011, V R 12/08

Kein Vorsteuerabzug bei Zuwendung von Erschließungsanlagen - Sofortentscheidung über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug - Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und Ausgangsumsatz - Zuordnungswahlrecht - Lieferung von Erschließungsanlagen durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung - Betriebsvorrichtungen - Kein Drittentgelt von Grundstückserwerbern für die Errichtung von Erschließungsanlagen - Nichtigkeit des Erschließungsvertrags

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 3, UStG § 3 Abs 1b, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, BBauG § 127, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2, BBauG § 124, UStG § 10 Abs 1 S 3, UStG § 10 Abs 1 S 3, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a

vorgehend FG Köln, 29. Januar 2008, Az: 7 K 2926/04

Leitsätze

1. Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b UStG 1999 zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Änderung der Rechtsprechung). Dies gilt auch, wenn er mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden .

2. Der Unternehmer ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er bei Errichtung von Erschließungsanlagen beabsichtigt, diese einer Gemeinde durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung der Anlagen unentgeltlich i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG 1999 zuzuwenden. Dies gilt auch, wenn er bei der Herstellung und Zustimmung zur Widmung der Erschließungsanlagen --mittelbar-- beabsichtigt, Grundstücke im Erschließungsgebiet steuerpflichtig zu liefern .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die Gemeinde ist. Unternehmensgegenstand der 1994 gegründeten Klägerin ist der Erwerb, die Erschließung und die Veräußerung von Grundstücken, um das Grundstücksangebot für Gewerbebetriebe im Gebiet der Gemeinde zu verbessern.

2 Im Mai 1998 beantragte die Klägerin beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zur umsatzsteuerrechtlichen Würdigung eines Erschließungssachverhalts. Die Klägerin ging dabei davon aus, dass es bei Abschluss eines Erschließungsvertrages mit der Gemeinde und der Übertragung der Erschließungsanlagen auf die Gemeinde weder zu einem "Eigenverbrauch" komme noch bei ihr der Vorsteuerabzug zu kürzen sei.

3 Da das FA die beantragte Auskunft nicht erteilte, teilte die Klägerin dem FA mit Schreiben vom 19. Juni 1998 und 28. September 1998 mit, dass sie nunmehr in tatsächlicher Hinsicht davon ausgehe, dass kein Erschließungsvertrag abgeschlossen werde und dass die nicht an gewerbliche Abnehmer zu verkaufenden Straßen und Flächen im Eigentum der Klägerin verblieben und nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet würden.

4 Mit Schreiben vom 2. Oktober 1998 teilte das FA der Klägerin mit, dass aufgrund des geänderten Sachverhalts davon auszugehen sei, dass die Klägerin "ohne Vereinbarung eines Erschließungsvertrages mit der Gemeinde ... die Erschließungsanlagen für ein Gewerbegebiet erstellt. Die erschlossenen Grundstücke wird die ... [Klägerin] unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG i.V.m. § 9 Abs. 2 UStG steuerpflichtig an fremde Unternehmer veräußern. In die Veräußerungspreise werden die Erstellungskosten der Erschließungsanlage einfließen. Die nicht

an gewerbliche Abnehmer zu verkaufenden Straßen und Flächen verbleiben im Eigentum der ... [Klägerin]. Insoweit erfolgt keine Übergabe an die Gemeinde ... . Unter Berücksichtigung dieses geplanten Sachverhalts stellt die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die Erstellung der Erschließungsanlage abzugsfähige Vorsteuer der ... [Klägerin] dar. Umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen gegenüber der Gemeinde ... bzw. umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch liegen insoweit nicht vor. Ich weise darauf hin, daß diese Auskunft nach Treu und Glauben Bindewirkung nur entfaltet, wenn der später verwirklichte Sachverhalt nicht von dem dieser Auskunft zugrundeliegenden Sachverhalt abweicht".

5 Mit Schreiben vom 14. Oktober 1998 teilte die Klägerin mit, dass sie die Erschließungsmaßnahmen doch auf vertraglicher Grundlage erbringen werde. Insoweit seien die Ausführungen im Schreiben vom 19. Juni 1998, wonach zwischen der Gemeinde und ihr kein Erschließungsvertrag abgeschlossen werde, "nicht ganz deutlich" gewesen. Gemeint sei, dass aufgrund von Vereinbarungen im Erschließungsvertrag das Eigentum an den Erschließungsanlagen nicht übertragen werden würde. Da die Klarstellung keine Auswirkung auf die verbindliche Auskunft habe, werde auf eine Rückantwort des FA verzichtet.

6 Die Klägerin schloss am 18. November 1998 mit der Gemeinde einen Erschließungsvertrag. Nach § 1 Abs. 1 des Erschließungsvertrages übertrug die Gemeinde der Klägerin gemäß § 124 Abs. 1 des Baugesetzbuches (BauGB) in der Fassung der Neuregelung durch Art. 1 Nr. 10 des Investitionserleichterungs- und Wohnbaulandgesetzes vom 22. April 1993 (BGBl I 1993, 466) die Erschließung der in dem Vertrag bezeichneten Grundstücke. Die Klägerin verpflichtete sich, die Erschließungsanlagen bis zum 31. Dezember 2005 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu erstellen. Nach § 2 Abs. 2 des Erschließungsvertrages oblag der Klägerin die Herstellung öffentlicher Erschließungsanlagen i.S. von § 127 Abs. 2 BauGB, der leitungsgebundenen Einrichtungen und von Regenüberlauf- und Rückhaltebecken. Nach Fertigstellung der in § 2 des Erschließungsvertrages bezeichneten Anlagen waren diese von der Gemeinde und der Klägerin gemeinsam abzunehmen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 des Erschließungsvertrages). Nach § 9 Abs. 2 des Erschließungsvertrages sollte die Gemeinde keinen Erschließungsbeitrag nach §§ 127 ff. BauGB erheben.

7 In den Jahren 1998 bis 2001 (Streitjahre) führte die Klägerin die ihr gemäß dem Erschließungsvertrag obliegenden Erschließungsmaßnahmen durch, wobei die Erschließungsanlagen in ihrem Eigentum verblieben und nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet wurden. Gleichzeitig begann die Klägerin damit, einzelne Gewerbegrundstücke an Investoren bzw. Unternehmer unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1993 bzw. 1999 zu veräußern. Dabei wurde ein Kaufpreis in Höhe von netto 85 DM je qm in erschlossenem Zustand (einschließlich Erschließungsbeitrag --öffentliche Straße-- sowie Anschlussbeiträge für Kanalisation und Wasserversorgung ohne Grundstücksanschlüsse) vereinbart.

8 Die Umsatzsteuer, die der Klägerin von den für die Erschließung von ihr beauftragten Unternehmen in Rechnung gestellt wurde, zog die Klägerin als Vorsteuer in ihren Umsatzsteuerjahreserklärungen für 1998 bis 2001 ab.

9 Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 ging das FA davon aus, dass der Vorsteuerabzug zu versagen sei, da eine Zuordnung der Erschließungsanlagen zum Unternehmensvermögen nicht möglich sei. Das FA setzte aufgrund dessen die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 entsprechend höher fest.

10 Einsprüche und Klage blieben ohne Erfolg. Zur Begründung seines in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2008, 897 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, der Klägerin stehe zwar entgegen der Auffassung des FA der Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Herstellung der Erschließungsanlagen zu; in identischer Höhe stehe dem jedoch die Umsatzsteuerpflicht der seitens der Klägerin an die Gemeinde erbrachten Ausgangsleistungen gegenüber.

11 Die von der Klägerin bezogenen Eingangsleistungen ständen in einem unmittelbaren Verwendungszusammenhang mit den an die Gemeinde erbrachten sonstigen Leistungen in Gestalt der Durchführung der Erschließungsmaßnahmen. Die Klägerin habe diese sonstigen Leistungen gegenüber der Gemeinde gegen Entgelt erbracht. Erst der Verzicht auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen gegenüber der Klägerin in § 9 Abs. 2 des Erschließungsvertrages habe es dieser ermöglicht, die anteiligen Aufwendungen für die Erschließungsmaßnahmen in den Grundstückskaufpreis einzurechnen. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Klägerin sich zur Erbringung einer unentgeltlichen Leistung verpflichtet habe, würde sich eine Umsatzsteuerpflicht nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG bzw. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG ergeben. Rechne die Klägerin die Erschließungsleistungen gegenüber den Grundstückserwerbern unter offenem Ausweis der Umsatzsteuer ab, schulde sie diese gemäß § 14 Abs. 2 UStG. Die Klägerin könne sich auch nicht auf einen Vertrauensschutz im Hinblick auf die Anwendung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 7. Juni 1977 IV A 2 -S 7100- 58/77 (Umsatzsteuer-Rundschau --UR--

1977, 179) und dessen Anwendung aufgrund der Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Düsseldorf vom 22. September 2004 S 7300 (Der Betrieb --DB-- 2004, 2243) berufen. Bei den Verwaltungsvorschriften handele es sich um norminterpretierende Verwaltungsvorschriften, die die Gerichte nicht bänden. Auch könne sich die Klägerin nicht mit Erfolg auf die Verbindlichkeit der vom FA erteilten Auskunft vom 2. Oktober 1998 berufen, weil der Sachverhalt von ihr in wesentlichen Punkten unvollständig oder ungenau dargelegt worden sei.

12 Mit ihrer Revision macht die Klägerin Verletzung materiellen Rechts geltend. Das FG habe --unter konkreter Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, Art. 17 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)-- § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unzutreffend ausgelegt. Das FG sehe zu Unrecht Leistungsaustauschbeziehungen im Verhältnis zwischen ihr --der Klägerin-- und der Gemeinde. Anders als in den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. Dezember 2005 V R 14/04 (BFHE 212, 187, BFH/NV 2006, 1233) und vom 9. November 2006 V R 9/04 (BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285) seien die Erschließungsmaßnahmen allein für die steuerpflichtigen Grundstückslieferungen an die privaten Investoren verwendet worden.

13 Der vertragliche Verzicht der Gemeinde durch § 9 Abs. 2 des Erschließungsvertrages sei eine Klarstellung. Auch ohne die Formulierung wäre ein entsprechender Anspruch gemäß § 127 BauGB schon gesetzlich nicht entstanden.

14 Nach dem BMF-Schreiben in UR 1977, 179 und dessen Anwendung aufgrund der Verfügung der OFD Düsseldorf in DB 2004, 2243 seien die Eingangsumsätze allein und unmittelbar an die Veräußerung der Baugrundstücke an die Enderwerber gebunden. Die Auskunft des FA vom 2. Oktober 1998 sei verbindlich und entfalte Bindungswirkung nach Treu und Glauben. Der wesentliche Sachverhalt sei den Beteiligten vor der Erteilung der Auskunft bekannt gewesen. Wegen der fehlenden Rückäußerung des FA auf die Klarstellung vom 14. Oktober 1998 habe sie --die Klägerin-- darauf vertrauen dürfen, dass eine Behandlung der Umsätze --wie in der Auskunft vom 2. Oktober 1998 in Aussicht gestellt-- auch erfolgen würde. Der Vertrauenstatbestand sei zudem dadurch gefestigt worden, dass im Rahmen der für die Jahre 1998 und 1999 erfolgten Umsatzsteuersonderprüfung keinerlei Hinweise erfolgt seien, dass die "verbindliche Auskunft" keine Geltung entfalte. Sie habe im Wesentlichen nur eine Koordinierungsleistung gegenüber der Gemeinde erbracht. Im Übrigen sei der mit der Gemeinde geschlossene Erschließungsvertrag nichtig.

15 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidungen aufzuheben und die Vorsteuerbeträge in Höhe von 21.080,56 € (41.230 DM) in 1998, 254.846,28 € (498.436 DM) in 1999, 5.130,81 € (10.035 DM) in 2000 und 4.189,01 € (8.193 DM) in 2001 zum Abzug zuzulassen und die Umsatzsteuer für die Streitjahre entsprechend herabzusetzen,

hilfsweise, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidungen aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

16 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

17 Selbst wenn nicht von einem Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und der Gemeinde auszugehen sei, ergebe sich die Umsatzsteuerpflicht aus § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG. Die Klägerin habe gegenüber der Gemeinde eine sonstige Leistung in Gestalt der Übernahme der Verpflichtung zur Erbringung der Erschließungsmaßnahmen erbracht. Die Klägerin genieße weder aufgrund einer bestehenden Verwaltungsanweisung noch als Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben aufgrund der Auskunft vom 2. Oktober 1998 Vertrauensschutz. Die Klägerin habe sich treuwidrig verhalten, indem sie den der Auskunft zugrundeliegenden Sachverhalt nachträglich wesentlich verändert habe.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision der Klägerin ist im Ergebnis unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin ist nicht zum Vorsteuerabzug aus den für die Herstellung der Erschließungsanlagen bezogenen Leistungen berechtigt, da sie bei Bezug dieser Leistungen beabsichtigte, diese ihrer Alleingesellschafterin, der Gemeinde, unentgeltlich i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993, § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG 1999 zuzuwenden.

19 1. Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Beabsichtigt er bereits bei Empfang der Leistung, diese ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er hiermit mittelbar Ziele verfolgt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Vergleichbares gilt für die unentgeltlichen Entnahmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG 1993.

20 a) 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. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

21 b) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften 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 (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 13. März 2008 C-437/06, Securenta, Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1; BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1.). Im Hinblick auf den weiter erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz ist dabei wie folgt zu differenzieren:

22 aa) Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, die steuerpflichtig sind (gleichgestellt: Umsätze i.S. von § 15 Abs. 3 UStG und Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG), kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze (EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 C-29/08, SKF, Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 57; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a aa (1), jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).

23 bb) Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder --ohne Anwendung von § 15 Abs. 3 UStG (Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG)-- steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteile Securenta in Slg. 2008, I-1597 Rdnr. 30; SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 59, und BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a aa (2), jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).

24 Dies gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung für einen z.B. steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist" (EuGH-Urteile vom 6. April 1995 C-4/94, BLP, Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19; vom 8. Juni 2000 C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20, und vom 22. Februar 2001 C-408/98, Abbey National, Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25). Hieran ist auch nach Ergehen des EuGH-Urteils SKF in Slg. 2009, I-10413, das auf diese Entscheidungen --wenn auch in anderem Zusammenhang-- ausdrücklich Bezug nimmt, festzuhalten.

25 cc) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und --als solche-- Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 58; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a bb, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (EuGH-Urteil Midland Bank in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 31 zu Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG, § 15 Abs. 4 UStG; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a bb). Geht der Unternehmer z.B. zugleich wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen i.S. des Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zuzurechnen sind (EuGH-Urteil Securenta in Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a cc).

26 c) Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene 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, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

27 aa) § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG stellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (Nr. 1), die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Nr. 2) und jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (Nr. 3) einer Lieferung gegen Entgelt gleich. Voraussetzung ist weiter, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

28 Die Besteuerung der Entnahmen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG beruht auf Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG, der die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

29 bb) Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG sicher, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleich behandelt werden. Diese Bestimmung lässt es daher nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnimmt, und dass er so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil genießt (EuGH-Urteil vom 6. Mai 1992 C-20/91, De Jong, Slg. 1992, I-2847 Rdnr. 15).

30 Demgegenüber handelt ein Steuerpflichtiger (Unternehmer), der "einen Gegenstand ausschließlich für seinen privaten Bedarf" erwirbt, als Privatperson und nicht als Steuerpflichtiger i.S. der Richtlinie 77/388/EWG und ist daher bereits nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (EuGH-Urteil De Jong in Slg. 1992, I-2847 Rdnr. 17). Dies gilt für alle Leistungen, bei denen bereits bei Bezug der Leistung feststeht, dass sie ausschließlich für Entnahmen verwendet werden sollen, die --eine vorherige Zuordnung zum Unternehmen unterstellt-- nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG zu besteuern wären.

31 cc) Soweit der Senat demgegenüber in seinen Urteilen vom 11. Dezember 2003 V R 48/02 (BFHE 204, 349, BStBl II 2006, 384, unter II.3.) und in BFHE 212, 187, BFH/NV 2006, 1233, unter II.2. davon ausgegangen ist, dass der Unternehmer zum Vorsteuerabzug auch dann berechtigt ist, wenn er bereits beim Leistungsbezug die ausschließliche Verwendung für unentgeltliche Leistungen beabsichtigt, hält er hieran aus den vorstehend genannten Gründen nicht fest (Änderung der Rechtsprechung). Auch aus dem in den Streitjahren noch geltenden Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UStG, wonach der Vorsteuerabzug für unentgeltliche Leistungen, die steuerfrei wären, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt würden, ausgeschlossen war, ergibt sich nicht im Umkehrschluss, dass bei einer beabsichtigten Verwendung für steuerpflichtige unentgeltliche Leistungen ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand. Dementsprechend scheidet ein Vorsteuerabzug auch insoweit aus, als in den Streitjahren 1998 und 1999 noch § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993 auf unentgeltliche Leistungen an Gesellschafter anzuwenden war.

32 d) Beabsichtigt der Unternehmer eine bezogene Leistung nicht ausschließlich für Entnahmezwecke, sondern gemischt sowohl für seine wirtschaftliche Tätigkeit (s. oben II.1.b) als auch für eine Entnahme zu verwenden, kann er nur bei einer Entnahme für Privatzwecke in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sein.

33 aa) Bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind (EuGH-Urteil Securenta in Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1). Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht daher insoweit nicht, als der Unternehmer bei Leistungsbezug eine Verwendung für Entnahmen nach § 3 Abs. 1b UStG und damit für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009 C-515/07, VNLTO, Slg. 2009, I-839 Rdnrn. 34 ff., 38 f. zu Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG).

34 Im Urteil vom 14. Mai 2008 XI R 60/07 (BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721) hat der XI. Senat allerdings für den Fall eines Unternehmers, der einen Kreisverkehr als Teil einer rechtlich und tatsächlich einheitlichen Baumaßnahme

errichtete, zu der auch unternehmerisch genutzte Gebäude (Restaurant und Tankstelle) gehören, und der bereits bei Errichtung des Kreisverkehrs dessen unentgeltliche Übertragung beabsichtigte, entschieden, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug in vollem Umfang in Anspruch nehmen kann, aber im Umfang der Übertragung des Kreisverkehrs eine Entnahme nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG aufgrund einer "unentgeltlichen Zuwendung" zu versteuern hat. Ob daran im Hinblick auf das EuGH-Urteil VNLTO in Slg. 2009, I-839 Rdnrn. 34 ff., 38 f. festzuhalten ist, ist im Streitfall, in dem es um einen ausschließlichen und unmittelbaren Zusammenhang zu einer Entnahme gemäß § 3 Abs. 1b UStG, nicht aber um eine gemischte Verwendung für wirtschaftliche und für Entnahmezwecke wie im BFH-Urteil in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721 geht, nicht zu entscheiden.

35 bb) Handelt es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit um den Sonderfall einer Entnahme für private Zwecke i.S. von Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG, und bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine wirtschaftliche Tätigkeit und für private Zwecke, kann er die bezogene Leistung insgesamt seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuordnen. Er kann dann aufgrund dieser Unternehmenszuordnung --die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit vorausgesetzt-- berechtigt sein, den Vorsteuerabzug auch für die Privatverwendung in Anspruch zu nehmen, muss dann aber insoweit eine Entnahme versteuern (EuGH-Urteile vom 14. Juli 2005 C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, Slg. 2005, I-7037 Rdnrn. 23 ff.; VNLTO in Slg. 2009, I-839 Rdnrn. 32 und 39, jeweils zur gleichgelagerten Problematik bei sog. Verwendungsentnahmen).

36 2. Bezieht ein privater Erschließungsträger Leistungen für die Herstellung von Anlagen, die die Grundstücke eines Erschließungsgebiets an das öffentliche Verkehrs- und Versorgungsnetz anbinden und die auf öffentlichen Flächen außerhalb der zu erschließenden Grundstücke errichtet werden (öffentliche Erschließungsanlagen), ist der Unternehmer nur bei einer entgeltlichen, nicht aber auch bei einer unentgeltlichen Übertragung der Erschließungsanlagen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Entgegen der Auffassung des FG hat das FA daher vom Ergebnis zu Recht, wie in der mündlichen Verhandlung erörtert, den Vorsteuerabzug für die streitige Leistung versagt.

37 a) Stellt --wie im Streitfall-- der Unternehmer Erschließungsanlagen auf fremden Grund und Boden gegen Entgelt aufgrund eines mit einer Stadt abgeschlossenen Erschließungsvertrages her, erbringt er eine Werklieferung (Lieferung von Erschließungsanlagen) i.S. von § 3 Abs. 4 UStG an die Gemeinde, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 14/09, BFHE 231, 273, BFH/NV 2011, 166, Leitsatz 1).

38 b) Errichtet der Unternehmer die Erschließungsanlagen auf eigenem Grund und Boden und überträgt er die Erschließungsanlagen mit dem dazugehörenden Grund und Boden auf die Gemeinde gegen Entgelt, liegt ein nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreier Umsatz vor, für den ein Verzicht nach § 9 Abs. 1 UStG nicht möglich ist, wenn die Gemeinde die Erschließungsanlagen für den hoheitlichen Bereich erwirbt. Der Unternehmer ist dann gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Soweit es sich bei den Erschließungsanlagen um Betriebsvorrichtungen handelt, ist die Übertragung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes umsatzsteuerpflichtig, so dass der Unternehmer insoweit den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

39 Zu einem weiter gehenden Vorsteuerabzug ist der Unternehmer auch dann nicht berechtigt, wenn er die im Erschließungsgebiet gelegenen Grundstücke, die durch die auf die Gemeinde übertragenen Erschließungsanlagen erschlossen werden, unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG i.V.m. § 9 UStG) steuerpflichtig liefert. Denn der Steuerpflichtige (Unternehmer) kann den Vorsteuerabzug nur für die Eingangsleistungen in Anspruch nehmen, die einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen aufweisen, wobei "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist" (s. oben II.1.b bb, und EuGH-Urteile BLP in Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19; Midland Bank in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20, und Abbey National in Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25). Besteht daher der direkte und unmittelbare Zusammenhang der für die Erschließung bezogenen Leistungen mit der steuerfreien und nur im Umfang der Betriebsvorrichtungen steuerpflichtigen Übertragung auf die Gemeinde, ist umsatzsteuerrechtlich unerheblich, dass die Herstellung der betreffenden Erschließungsanlagen letztlich --"wirtschaftlich" betrachtet-- mittelbar dazu dient, die hierdurch erschlossenen Grundstücke steuerpflichtig liefern zu können. Der Senat hält insoweit an seiner bisherigen Rechtsprechung (BFH-Urteile in BFHE 212, 187, BFH/NV 2006, 1233, unter II.3., und in BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II.1.b aa) auch nach nochmaliger Prüfung fest.

40 Im Streitfall ist nicht entscheidungserheblich, ob eine eigenständige Erschließungsleistung neben der Übertragung von Erschließungsanlagen vorliegen kann (verneinend für die Übertragung von Erschließungsanlagen ohne Grundflächen BFH-Urteil in BFHE 231, 273, BFH/NV 2011, 166, Leitsatz 1, und bejahend für eine entgeltliche

Grundstücksübertragung mit Erschließungsanlagen BFH-Urteil in BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II.1.b bb) und ob die Annahme einer gesonderten Erschließungsleistung neben einer entgeltlichen Übertragung von Erschließungsanlagen (ohne oder mit Grundflächen) den Grundsätzen zur Abgrenzung zwischen eigenständigen zu einheitlichen Leistungen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, unter II.2. und 3.) entspricht.

41 c) Bezieht der Unternehmer Leistungen ausschließlich für die Herstellung von Erschließungsanlagen und beabsichtigt er bereits bei Leistungsbezug diese mit oder ohne dazugehörende Grundflächen unentgeltlich auf die Gemeinde zu übertragen, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Unternehmer kann für Leistungsbezüge, die er ausschließlich für Entnahmezwecke zu verwenden beabsichtigt, den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch nehmen (s. oben II.1.c). Im Hinblick auf den Grundsatz der direkten und unmittelbaren Zuordnung ist insoweit unerheblich, dass der Unternehmer mit der unentgeltlichen Übertragung auf die Gemeinde letztlich bezweckt, die Grundstücke im Erschließungsgebiet steuerpflichtig liefern zu können (s. II.1.b bb). Soweit der Senat in seinem Urteil in BFHE 212, 187, BFH/NV 2006, 1233, unter II.2. demgegenüber davon ausgegangen ist, dass der Erschließungsträger auch bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvorrichtungen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, der erst durch eine korrespondierende Entnahmebesteuerung korrigiert wird, hält er hieran nicht fest (s. oben II.1.c cc).

42 3. Das FG ist zwar von anderen Grundsätzen ausgegangen. Im Ergebnis hat es jedoch die Klage zu Recht abgewiesen; die Revision war daher als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Der Klägerin stand der Vorsteuerabzug nicht zu, da sie bei deren Errichtung beabsichtigte, diese für einen Umsatz zu verwenden, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

43 a) Nach den objektiven Anhaltspunkten im Zeitpunkt des Leistungsbezuges beabsichtigte die Klägerin, die von ihr errichteten Erschließungsanlagen einer öffentlich-rechtlichen Widmung zuzuführen.

44 Nach den für den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG hat die Klägerin in den Kaufverträgen mit den Erwerbern der Baugrundstücke im Erschließungsgebiet einen Kaufpreis von netto 85 DM je qm "in erschlossenem Zustand (einschließlich Erschließungsbeitrag --öffentliche Straße-- sowie Anschlussbeiträge für Kanalisation und Wasserversorgung ohne Grundstücksanschlüsse)" vereinbart. In Übereinstimmung damit hat sich die Klägerin auch in dem vom FG in Bezug genommenen Erschließungsvertrag mit der Gemeinde verpflichtet, "öffentliche Erschließungsanlagen im Sinne von § 127 Abs. 2 BauGB" und dabei "öffentliche Verkehrsflächen" und "öffentliche Grünflächen" sowie im Bereich der "leitungsgebundenen Einrichtungen" die "öffentliche Kanalisation" und die "öffentliche Wasserleitung" herzustellen (§ 2 Abs. 2 des Erschließungsvertrages). "Das Anbringen von Kennzeichen und Hinweisschildern für öffentliche Erschließungsanlagen" sollte weiter "nach Anweisung der Gemeinde" durch die Klägerin erfolgen (§ 2 Abs. 4 des Erschließungsvertrages).

45 b) Nach diesem, auf öffentlich-rechtliche Widmung gerichteten Verwendungszweck beabsichtigte die Klägerin die von ihr errichteten Erschließungsanlagen zu liefern und der Gemeinde zielgerichtet einen Vermögensvorteil zu verschaffen (BFH-Urteil in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, Leitsatz 1). Objektive Anhaltspunkte für die Auffassung der Klägerin, sie habe im Wesentlichen nur eine Koordinierungsleistung gegenüber der Gemeinde erbracht, liegen demgegenüber nicht vor.

46 aa) "Öffentlich i.S. von § 127 Abs. 2 BauGB" und wie im Erschließungsvertrag vereinbart ist eine Erschließungsanlage nur, wenn sie gemeingebräuchlich ist und damit rechtlich dem der privatrechtlichen Verfügungsmacht entzogenen allgemeinen Gebrauch zur Verfügung steht. Unter welchen Voraussetzungen das der Fall ist, richtet sich dabei nach den Bestimmungen des Straßenrechts der Länder, die insoweit ausnahmslos auf eine Widmung der Anlage für den öffentlichen Verkehr abstellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 12. Dezember 1986 8 C 9/86, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1987, 420, unter 1.c). Für eine derartige öffentlich-rechtliche Widmung muss die hierfür zuständige juristische Person des öffentlichen Rechts nicht Eigentümer des zu widmenden Gegenstands sein; es genügt, dass der Eigentümer der Widmung zustimmt (vgl. z.B. § 6 Abs. 5 des Straßen- und Wegegesetzes des Landes Nordrhein-Westfalen). Dies gilt auch für die öffentlich-rechtliche Widmung von Erschließungsanlagen, die ein privater Rechtsträger auf eigenem Grund und Boden errichtet hat.

47 bb) Auch wenn der juristischen Person des öffentlichen Rechts kein Eigentum an dem Grundstück mit der Erschließungsanlage übertragen wird, führt jedenfalls die öffentlich-rechtliche Widmung für den Gemeingebrauch und der damit verbundene Verlust privatrechtlicher Verfügungsmacht zu einer Lieferung der Erschließungsanlage auf die juristische Person des öffentlichen Rechts.

48 Die Lieferung eines Gegenstands nach § 3 Abs. 1 UStG und Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG setzt nicht eine zivilrechtliche Eigentumsverschaffung voraus. Ausreichend ist die Übertragung der Ermächtigung über einen Gegenstand faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen und damit die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. April 2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909, unter II.2.a). Eine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag ohne zivilrechtlichen Eigentumsübergang kann z.B. dann vorliegen, wenn der dem zivilrechtlichen Eigentümer zustehende Herausgabeanspruch wertlos ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. Mai 1987 V R 56/79, BFHE 150, 85, BStBl II 1987, 582, unter II.2.a) oder der Eigentümer den wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstands auf sonstige Weise zuwendet (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1997 V R 36/96, BFHE 185, 71, BStBl II 1998, 584, unter II.2.c). Letzteres ist z.B. dann der Fall, wenn der Gegenstand der Leistung vom Leistungsempfänger bestimmungsgemäß ge- und verbraucht wird und nach Beendigung der Benutzung der Gegenstand regelmäßig wirtschaftlich verbraucht ist oder z.B. als Spezialanfertigung von anderen Leistungsempfängern nicht oder nicht gleichwertig benutzt werden kann (BFH-Urteil in BFHE 185, 71, BStBl II 1998, 584, unter II.2.c).

49 Eine Lieferung liegt daher vor, wenn der Erschließungsträger zwar Eigentümer von Grundstück und Erschließungsanlage bleibt, die Erschließungsanlagen jedoch durch die öffentlich-rechtliche Widmung für den Gemeingebrauch der privatrechtlichen Verfügungsmacht entzogen sind. Weiter spricht für das Vorliegen einer Lieferung im Streitfall, dass eine Abnahme der Erschließungsanlagen durch die Gemeinde erfolgen sollte und sich die Klägerin gegenüber der Gemeinde zur Gewährleistung für die Mangelfreiheit der Erschließungsanlagen verpflichtet hatte (§ 6 des Erschließungsvertrages). Erfolgt diese Lieferung unentgeltlich, liegt zugleich eine zielgerichtete Verschaffung eines Vermögensvorteils und damit eine Zuwendung i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG bzw. § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1993 vor (BFH-Urteil in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721).

50 cc) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, sie habe abweichend von der Formulierung der Verträge weder eine Übertragung der Erschließungsanlagen noch deren Widmung beabsichtigt.

51 (1) Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, mit der bezogenen Leistung Umsätze auszuführen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 38/03, BFHE 208, 84, BStBl II 2005, 414, unter II.2.b). Objektive Anhaltspunkte für die Verwendungsabsichten der Klägerin ergeben sich nach den Feststellungen des FG allein aus den von der Klägerin abgeschlossenen Verträgen, den Grundstückskaufverträgen und dem Erschließungsvertrag. Entgegen der Auffassung der Klägerin führt dies nicht dazu, dass bereits der Abschluss dieser Verpflichtungsgeschäfte umsatzsteuerrechtlich "steuerbegründend" wirkt. Denn die von der Klägerin abgeschlossenen Verträge dienen nur der Feststellung, welche Art von Leistungen sie aufgrund dieser Verträge erbringen wollte (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 2005 V R 1/03, BFH/NV 2005, 1160, unter II.1.b).

52 (2) Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, dass sie gegenüber dem FA bei Erteilung der verbindlichen Auskunft vorgetragen habe, dass sie auch keine Widmung der Erschließungsanlagen beabsichtigt habe, kommt dem schon im Hinblick auf die späteren Vertragsabschlüsse keine Bedeutung zu.

53 Im Hinblick auf die sog. Sofortentscheidung über Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. EuGH-Urteile vom 8. Juni 2000 C-400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I-4321 Rdnr. 36; vom 8. Juni 2000 C-396/98, Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279 Rdnr. 38, und vom 29. April 2004 C-152/02, Terra Baubedarf, Slg. 2004, I-5583 Rdnr. 31; BFH-Urteile vom 16. Mai 2002 V R 56/00, BFHE 199, 37, BStBl II 2006, 725, unter II.2.a; vom 6. Juni 2002 V R 27/00, BFH/NV 2002, 1621, unter II.2.b; vom 28. November 2002 V R 51/01, BFH/NV 2003, 515, unter II.1.; vom 2. März 2006 V R 49/05, BFHE 213, 249, BStBl II 2006, 729, unter II.2.a) kommt es auch nicht darauf an, dass eine spätere Übertragung der Erschließungsanlagen auf die Gemeinde oder eine Widmung der Erschließungsanlagen unterblieben ist.

54 (3) Auch der Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, sie habe den Begriff der "öffentlichen Erschließungsanlage" gemäß § 127 BauGB nicht im Sinne der Rechtsprechung des BVerwG verstanden, führt nicht zu einer anderen Beurteilung. Denn maßgeblich sind für den Vorsteuerabzug die objektiven Anhaltspunkte zu den Verwendungsabsichten des Leistungsempfängers, hier der Klägerin. Angesichts der höchstrichterlichen Rechtsprechung (s. oben II.3.b aa) und der einhelligen Auffassung der Kommentarliteratur (Löhr in Battis/Krautzberger/Löhr, BauGB, 11. Aufl. 2009, § 127 Rdnr. 12; Grziwotz in Ernst/ Zinkhan/Bielenberg, BauGB, § 127 Rz 12; Brügelmann, BauGB, § 127 Rdnr. 31), nach der eine öffentliche Erschließungsanlage i.S. von § 127 BauGB eine öffentlich-rechtliche Widmung voraussetzt, ist die Erklärung der Klägerin, deren Alleingesellschafter im Übrigen die Gemeinde ist, in deren Auftrag sie die Erschließungsanlagen hergestellt hat, eine Privatstraße sei nach ihrem Verständnis auch ohne öffentlich-rechtliche Widmung "öffentlich" i.S. des § 127 BauGB, nicht nachvollziehbar.

55 c) Die Klägerin beabsichtigte weiter, die Erschließungsanlagen unentgeltlich zu übertragen.

56 aa) Der zwischen der Klägerin und der Gemeinde abgeschlossene Erschließungsvertrag sah für die Gemeinde keine Verpflichtung zur Zahlung eines Entgelts vor.

57 bb) Entgegen der Auffassung des FG ist die Erklärung im Erschließungsvertrag, keine Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BauGB zu erheben, kein Entgelt in Form eines Verzichts auf eine Forderung.

58 (1) Gemeinden sind nach § 127 Abs. 1 BauGB berechtigt, zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands für Erschließungsanlagen Erschließungsbeiträge zu erheben. Macht die Gemeinde gemäß § 124 Abs. 1 BauGB von ihrer Befugnis Gebrauch, die Erschließung durch Vertrag auf einen Dritten zu übertragen, und verpflichtet sich der Dritte gegenüber der Gemeinde nach § 124 Abs. 2 Satz 2 BauGB, die Erschließungskosten ganz zu tragen, entsteht erschließungsrechtlich bei der Gemeinde kein "anderweitig nicht gedeckter Aufwand für Erschließungsanlagen". Denn aufgrund eines derartigen Erschließungsvertrages ist die Gemeinde nicht zur Erhebung von Erschließungsbeiträgen berechtigt (vgl. z.B. Grziwotz in Ernst/Zinkahn/Bielenberg, BauGB, § 124 Rz 8, und Löhr, in Battis/Krautzberger/Löhr, BauGB, 11. Aufl. 2009, § 124 Rz 10).

59 (2) Entsteht wegen der Übernahme der Kosten für die Herstellung der Erschließungsanlagen durch die Klägerin kein Anspruch auf Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB, fehlt es an einer Forderung, auf die die Gemeinde hätte verzichten können. Der im Erschließungsvertrag "vereinbarte" Verzicht der Gemeinde auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen nach § 127 BauGB hat daher keine eigenständige Bedeutung und ist deshalb nicht "Entgelt" für die Herstellung der Erschließungsanlagen.

60 cc) Auch soweit die Klägerin die Erschließungskosten durch die Höhe der für die Grundstücke erzielten Verkaufserlöse letztlich auf die Grundstückskäufer abgewälzt hat, liegt darin kein Entgelt eines Dritten --der Grundstückskäufer für die Leistungen der Klägerin an die Gemeinde-- nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG.

61 Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG "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. Bei der Zahlung des Dritten darf es sich aber nicht um ein Entgelt für eine an ihn erbrachte Leistung handeln (BFH-Urteil in BFHE 231, 273, BFH/NV 2011, 166, unter II.2.b bb (1)).

62 Zahlungen, die ein Grundstückserwerber aufgrund eines Grundstücksvertrages für die Übertragung eines "erschlossenen" Grundstücks zu leisten hat, sind danach nur Entgelt für die Übertragung des Grundstücks, nicht aber teilweise Drittentgelt für die Errichtung von Erschließungsanlagen. Ohne dass insoweit eine Bindung an die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung besteht, spricht hierfür auch, dass der auf die Erschließung entfallende Kaufpreisanteil beim Verkauf von Grundstücken in erschlossenem Zustand Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. März 2007 II R 67/05, BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, Leitsatz). Ein Entgelt von dritter Seite für die Herstellung der Erschließungsanlagen hat der Senat im Urteil in BFHE 231, 273, BFH/NV 2011, 166 daher nur für einen eigenständigen "Erschließungsvertrag" bejaht, die ein Grundstückseigentümer mit einem Erschließungsträger vereinbart, ohne dass dabei ein Zusammenhang mit einem Grundstückskaufvertrag besteht.

63 dd) Für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs des Erschließungsvertrages mit einer vorausgehenden Übertragung des Erschließungsgebietes von der Gemeinde auf die Klägerin bestehen keine Anhaltspunkte.

64 4. Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.

65 a) Der Versagung des Vorsteuerabzugs steht die vom FA erteilte verbindliche Auskunft nicht entgegen.

66 Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 3/08, BFHE 226, 144, BFH/NV 2009, 1734, unter II.1.b) ist das FA nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht an eine verbindliche Auskunft gebunden, wenn --wie im Streitfall im Hinblick auf den Abschluss des Erschließungsvertrages mit der Gemeinde-- der dem FA vorgetragene Sachverhalt nicht dem später verwirklichten Sachverhalt entspricht. Abwegig ist die in der mündlichen Verhandlung vorgetragene Auffassung der Klägerin, das FA sei ungeachtet dessen, dass sie entgegen ihrer Darstellung in ihrem Antrag auf verbindliche Auskunft doch einen Erschließungsvertrag mit ihrer Alleingesellschafterin, der Gemeinde, abgeschlossen habe, an die Auskunft nach Treu und Glauben gebunden, weil

dem FA "doch hätte klar sein müssen", dass der geplante Sachverhalt aus rechtlichen Gründen nicht ohne Abschluss eines derartigen Vertrages verwirklicht werden konnte. Im Übrigen kann die Klägerin auch aus dem Schweigen des FA auf das nach Erteilung der verbindlichen Auskunft beim FA eingegangene Schreiben der Klägerin, in dem sie auf den doch geplanten Abschluss eines Erschließungsvertrages hinwies, keinen Vertrauenstatbestand ableiten (BFH-Urteil in BFHE 226, 144, BFH/NV 2009, 1734, unter II.1.c).

67 b) Umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung ist auch der Hinweis der Klägerin auf ein Urteil des BVerwG vom 1. Dezember 2010 9 C 8.09 (juris), wonach eine sog. kommunale Eigengesellschaft, d.h. eine private Gesellschaft, die --wie im Streitfall die Klägerin-- ganz von der Gemeinde beherrscht wird, kein Dritter i.S. des § 124 BauGB ist und daher zwischen Gemeinde und Eigengesellschaft abgeschlossene Erschließungsverträge nichtig seien. Selbst wenn im Streitfall der Erschließungsvertrag nach den Grundsätzen dieses Urteils, von dem bis zur mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat nur eine Pressemitteilung des BVerwG vorlag, nichtig wäre, ist dies nach § 41 der Abgabenordnung unbeachtlich. Im Übrigen kann sich die für den Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendungsabsicht auch aus einer Vereinbarung ergeben, deren Nichtigkeit erst nach ihrem Vollzug festgestellt wird.

68 c) Ohne Erfolg stützt die Klägerin ihren Anspruch auf Vorsteuerabzug auf die von ihr in Bezug genommenen Verwaltungsanweisungen. Denn norminterpretierende Verwaltungsvorschriften haben keine Rechtsnormqualität und binden die Gerichte nicht (z.B. BFH-Urteil vom 31. Juli 2008 V R 21/06, BFHE 222, 143, BFH/NV 2009, 95, Leitsatz 3).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de