EuGH-Vorlage vom 13. März 2019, XI R 28/17

EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung einer Ausbaumaßnahme an einer öffentlichen Gemeindestraße

ECLI:DE:BFH:2019:VE.130319.XIR28.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1, UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 3, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 16, EGRL 112/2006 Art 26, AEUV Art 267

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 14. Dezember 2016, Az: 1 K 2213/13

Leitsätze

1. Steht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, dieser Steuerpflichtigen, die Leistungen zur Errichtung der auf die Gemeinde übertragenen Straße von anderen Steuerpflichtigen bezogen hat, hierfür gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG der Vorsteuerabzug zu?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Liegt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen vor, bei der die Genehmigung des Betriebs eines Steinbruchs die Gegenleistung für die Lieferung einer Straße ist?

3. Falls die Frage 2 verneint wird: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, die unentgeltliche Übertragung der öffentlich gewidmeten Straße an die Gemeinde gemäß Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG einer unentgeltlichen Lieferung von Gegenständen gleichgestellt, obwohl die Übertragung unternehmerischen Zwecken dient, um einen unversteuerten Endverbrauch der Gemeinde zu vermeiden?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, dieser Steuerpflichtigen, die Leistungen zur Errichtung der auf die Gemeinde übertragenen Straße von anderen Steuerpflichtigen bezogen hat, hierfür gemäß 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 der Vorsteuerabzug zu?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Liegt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen vor, bei der die Genehmigung des Betriebs eines Steinbruchs die Gegenleistung für die Lieferung einer Straße ist?

3. Falls die Frage 2 verneint wird: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, die unentgeltliche Übertragung der öffentlich gewidmeten Straße an die Gemeinde gemäß Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern einer unentgeltlichen Lieferung von Gegenständen gleichgestellt, obwohl die Übertragung unternehmerischen Zwecken dient, um einen unversteuerten Endverbrauch der Gemeinde zu vermeiden?

II. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

A.

1 **Sachverhalt des Ausgangsverfahrens**

2 Die Beteiligten streiten über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung einer Ausbaumaßnahme an einer öffentlichen Gemeindestraße.

3 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Aktiengesellschaft, ist eine geschäftsführende Holdinggesellschaft. Zu ihren Tochtergesellschaften zählt die ... GmbH (A-GmbH). Zwischen der Klägerin und der A-GmbH bestand eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft.

4 Die A-GmbH betrieb im Streitjahr (2006) unter anderem einen Kalksteinbruch in X ("C"). Das Regierungspräsidium Z genehmigte mit Genehmigungsbescheid vom 16. Februar 2001 in der Fassung des 5. Änderungsbescheides vom 25. April 2005 den Neuaufschluss und Betrieb des Steinbruchs unter der Auflage der Erschließung über die öffentliche Gemeindestraße "D", die sich im Eigentum der Stadt X (Stadt) befindet.

5 Für den Abtransport des gewonnenen Kalksteins war der Ausbau der Gemeindestraße "D" erforderlich. Im Zuge des Genehmigungsverfahrens schloss deshalb die Rechtsvorgängerin der A-GmbH mit der Stadt bereits am 11. Dezember 1997 einen Vertrag über den Ausbau der Straße "D" zwischen dem Anschluss an die "E" und dem Anschluss an die Zufahrt zum Betriebsgelände des Steinbruchs "C". Darin verpflichtete sich die Stadt zur Planung und Ausführung des Ausbaus dieses Streckenabschnitts auf eine Breite von 6,50 Meter (m) nebst beidseitigen Banketten von je 0,75 m Breite. Des Weiteren verpflichtete sich die Stadt bei Fortbestand der öffentlich-rechtlichen Widmung, der Rechtsvorgängerin der A-GmbH die ausgebaute Strecke zur Erschließung und bei etwaigen Erweiterungen des Steinbruchs uneingeschränkt zur Verfügung zu stellen. Die Rechtsvorgängerin der A-GmbH verpflichtete sich zur Tragung sämtlicher Kosten im Zusammenhang mit dem Ausbau des Streckenabschnitts. Der Vertrag sollte auch für alle Rechtsnachfolger der Vertragsparteien gelten. Im Änderungsbescheid vom 25. April 2005 zum Genehmigungsbescheid vom 16. Februar 2001 wurde unter Ziffer 2.2 festgelegt, dass die Genehmigung erlischt, wenn der Ausbau der Straße "D" nicht bis zum 31. Dezember 2006 abgeschlossen ist.

6 Im Jahr 2006 beauftragte die A-GmbH ihre Schwestergesellschaft ... GmbH (B-GmbH), die ebenfalls eine Organgesellschaft der Klägerin ist, mit dem Ausbau des Streckenabschnitts der "D" entsprechend der Vereinbarung mit der Stadt. Die Baumaßnahme wurde im November 2006 fertig gestellt. Die A-GmbH nahm am 17. Dezember 2006 und die Stadt nahm am 18. Dezember 2006 die Bauleistung ab. Die Nutzung des Streckenabschnitts durch den Schwerlastverkehr der A-GmbH wurde im Dezember 2006 aufgenommen. Neben dem Schwerlastverkehr der A-GmbH erfolgte eine (geringe) Personenkraftwagen-Nutzung. Die Aufwendungen für die Baumaßnahme betrugen netto ... €. Die von der ausführenden B-GmbH in Bezug auf die Baumaßnahme von Dritten bezogenen Eingangsleistungen umfassten einen Bruttobetrag von ... €.

7 Während die Aufwendungen der A-GmbH für die Baumaßnahmen im Rahmen der Steueranmeldungen für Umsatzsteuer 2006 von der Klägerin nicht berücksichtigt wurden, zog sie die in den Eingangsleistungen der B-GmbH enthaltenen Umsatzsteuerbeträge in der Umsatzsteuererklärung 2006 als Vorsteuer ab.

8 Aufgrund einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Klägerin mit dem Ausbau der Straße "D" eine umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Werklieferung gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an die Stadt erbracht habe. Die Bemessungsgrundlage bestimme sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG. Zwischen der A-GmbH und der B-GmbH lägen nicht steuerbare Innenumsätze vor, da beide zum Organkreis der Klägerin gehörten.

9 Das FA erließ am 1. März 2012 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2006, in dem es die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zum Steuersatz von 16 % um ... € erhöhte. Dieser Bescheid änderte den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 18. Juni 2009.

10 Der gegen die Änderung erhobene Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2013).

11 Das Hessische Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt (Urteil vom 15. Dezember 2016 1 K 2213/13, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 495). Es vertrat die Ansicht, dass die

Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG für eine Besteuerung der Ausbaumaßnahme an der Gemeindestraße "D" nicht vorlägen. Allerdings seien die Vorsteuerbeträge für die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausbaumaßnahme getätigten Eingangsumsätze nicht zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Urteil vom 13. Januar 2011 V R 12/08 (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 232, 261, Bundessteuerblatt Teil II --BStBl II-- 2012, 61), der man folge, sei der Unternehmer, der bereits bei Bezug von Eingangsleistungen beabsichtige, die bezogenen Leistungen ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme im Sinne (i.S.) des § 3 Abs. 1b UStG zu verwenden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

12 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts; sie bringt im Kern vor, das FG habe zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen versagt. Bei unionsrechtskonformer Auslegung des § 15 Abs. 1 UStG sei der Vorsteuerabzug zu gewähren, weil die Aufwendungen für den Ausbau der Straße zu den allgemeinen Aufwendungen ihres Unternehmens gehörten und als solche Kostenelemente ihrer umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze seien. Es fehle auch an einer unentgeltlichen Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

13 Das FA meint, dass --entgegen der Vorinstanz-- die Voraussetzungen für eine unentgeltliche Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorliegen würden.

Entscheidungsgründe

B.

14 Der Senat setzt das Verfahren gemäß §§ 74, 121 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.

15 **I. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen**

16 **1. Nationales Recht**

17 Für die Beurteilung des Streitfalls sind die folgenden Rechtsvorschriften des nationalen Rechts maßgebend:

18 **"§ 1 UStG Steuerbare Umsätze**
(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ...

§ 3 UStG Lieferung, sonstige Leistung
(1) Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).
...
(1b) Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt
1. die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen;
2. die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.
Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. ...

§ 15 UStG Vorsteuerabzug
(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:
1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.
...

(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:
1. steuerfreie Umsätze; ..."

19 **2. Unionsrecht**

20 Die maßgeblichen Bestimmungen des Unionsrechts sind im Streitfall die Art. 17 Abs. 2 Buchst. a und Art. 5 Abs. 6 der (im Streitjahr noch anwendbaren) Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG):

21 **"Artikel 17 Richtlinie 77/388/EWG**
...
(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, ...

Artikel 5 Richtlinie 77/388/EWG
...
(6) Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird 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, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. ..."

22 **II. Beurteilung nach nationalem Recht**

23 Nach nationalem Recht ist die Revision unbegründet. Die Klägerin hat danach kein Recht zum Vorsteuerabzug.

24 1. Der Vorsteuerabzug ist nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ausgeschlossen, weil die Klägerin die von der B-GmbH bezogenen Eingangsleistungen zur Ausführung einer unentgeltlichen Lieferung an die Stadt bezogen hat.

25 a) Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (BFH-Urteil in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61). 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.

26 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (siehe --s.-- zum Beispiel --z.B.-- EuGH-Urteile SKF vom 29. Oktober 2009 C-29/08, EU:C:2009:665, Randziffer --Rz-- 57; AES-3C Maritza East 1 vom 18. Juli 2013 C-124/12, EU:C:2013:488, Rz 27; Sveda vom 22. Oktober 2015 C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 27; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14. September 2017 C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; BFH-Urteile in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61; vom 13. Dezember 2017 XI R 3/16, BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 27).

27 bb) 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 zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und sie Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (ständige Rechtsprechung, vergleiche --vgl.-- dazu z.B. EuGH-Urteile SKF, EU:C:2009:665, Rz 58, mit weiteren Nachweisen; AES-3C Maritza East 1,

EU:C:2013:488, Rz 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, Rz 29; Ryanair vom 17. Oktober 2018 C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 27).

28 cc) Der Unternehmer ist somit 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 (EuGH-Urteil Securenta vom 13. März 2008 C-437/06, EU:C:2008:166, Leitsatz 1; BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 14 ff.). Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht aber nicht, soweit der Unternehmer bei Leistungsbezug eine Verwendung für einen unentgeltlichen Umsatz und damit für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (vgl. EuGH-Urteile vom 12. Februar 2009 C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, Rz 34; Malburg vom 13. März 2014 C-204/13, EU:C:2014:147, Rz 36 und 37; BFH-Urteil in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 33).

29 b) Nach diesen Grundsätzen berechtigen die streitigen Eingangsleistungen der B-GmbH, die der Klägerin im Rahmen der Organschaft zuzurechnen sind, nicht zum Vorsteuerabzug; denn die Eingangsleistungen wurden in der Absicht bezogen, um sie für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit (unentgeltliche Lieferung an die Stadt) zu verwenden.

30 aa) Es handelt sich bei den Baumaßnahmen an der Straße "D" um Zuwendungen eines Gegenstandes. Stellt --wie im Streitfall-- der Unternehmer Erschließungsanlagen auf fremdem 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 (BFH-Urteile vom 22. Juli 2010 V R 14/09, BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Leitsatz 1; in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 37).

31 bb) Die Zuwendungen sind auch --nach bisheriger Sichtweise des BFH-- unentgeltlich erfolgt (vgl. BFH-Urteile vom 14. Mai 2008 XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.2.; in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 55 ff.). Der zwischen der Rechtsvorgängerin der A-GmbH und der Stadt abgeschlossene Erschließungsvertrag sah für die Gemeinde keine Verpflichtung zur Zahlung eines Entgelts vor. Dafür, dass der Genehmigungsbescheid des Regierungspräsidiums Gegenleistung für den Ausbau der Straße durch die Klägerin ist, bestehen keine hinreichenden Anhaltspunkte. Die von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorausgesetzte zielgerichtete Übertragung eines Gegenstandes mit Begünstigungscharakter ergibt sich daraus, dass der Stadt rechtliches Eigentum an Baumaßnahmen bezüglich der Gemeindestraße "D" ohne Gegenleistung verschafft werden sollte. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Klägerin zumindest wirtschaftlich das Eigentum oder auch nur Nutzungsrechte an der Gemeindestraße "D" behalten wollte, was der Annahme einer späteren derartigen Zuwendung entgegenstehen würde (s. BFH-Urteile in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, Rz 19 f.; in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 42 ff.).

32 2. Nach nationalem Recht wäre damit die Revision zurückzuweisen. Denn der Streitgegenstand im Revisionsverfahren wird durch den Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) im Zusammenhang mit dem Revisionsbegehren bestimmt (BFH-Urteile vom 25. Juni 2002 IX R 47/98, BFHE 199, 361, BStBl II 2002, 756, unter II.1.; vom 16. Oktober 2008 IV R 82/06, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2009, 581, unter II.). Die Klägerin begehrte eine Reduzierung der durch das Urteil der Vorinstanz festgesetzten Umsatzsteuer um den Betrag der streitigen Vorsteuer.

33 **III. Beurteilung nach Unionsrecht**

34 Allerdings ist die Vereinbarkeit der unter B.II. dargestellten und auf das nationale Recht gestützten Beurteilung mit Unionsrecht in mehrfacher Hinsicht i.S. des Art. 267 Abs. 3 AEUV zweifelhaft.

35 **1. Zur 1. Vorlagefrage**

36 Aufgrund der Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen Sveda (EU:C:2015:712) und Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) sowie der zur Rechtssache Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ergangenen Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 6. April 2017 C-132/16 (EU:C:2017:283) ergeben sich Zweifel, ob die bisherige Beurteilung nach nationalem Recht (s. oben unter B.II.) Bestand haben kann. Vielmehr könnte ein Vorsteuerabzug der Klägerin für die Eingangsleistungen in Betracht kommen.

37 Der EuGH hat in diesen Entscheidungen einen Vorsteuerabzug für die Herstellung einer öffentlichen Straße und einer Pumpstation bejaht, weil die Kosten für die bezogenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und --als solche-- Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder

erbrachten Dienstleistungen sind (s. oben unter B.II.1.a bb). Einen Zusammenhang zur unentgeltlichen Dienstleistung i.S. von Art. 26 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Richtlinie 2006/112/EG - im Streitjahr noch Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG) hat er dabei nicht geprüft (EuGH-Urteil Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, Rz 23) beziehungsweise ausgeführt, die unmittelbare kostenfreie Verwendung stelle 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 bestehe (EuGH-Urteil Sveda, EU:C:2015:712, Rz 34). Die unentgeltliche Verwendung scheint daher dem Vorsteuerabzug nicht entgegenzustehen, obwohl es sich nach Auffassung des vorlegenden Senats dabei um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit handelt.

38 **2. Zur 2. Vorlagefrage**

39 Des Weiteren ergibt sich für den vorlegenden Senat bei Annahme eines Rechts auf Vorsteuerabzug der Klägerin die Frage, ob eine Saldierung des Vorsteueranspruchs mit einer Umsatzsteuerforderung --aus einer entgeltlichen Lieferung oder aus einer unentgeltlichen Zuwendung i.S. von Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG)-- vorzunehmen ist. Dies ist nach nationalem Verfahrensrecht im Rahmen des Streitfalls zu prüfen.

40 Unionsrechtlich nicht völlig zweifelsfrei ist, ob die Klägerin die Straße gegen Entgelt an die Stadt geliefert hat.

41 a) Eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen "gegen Entgelt" setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteile Serebryannay vek vom 26. September 2013 C-283/12, EU:C:2013:599, Rz 37; Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22. November 2018 C-295/17, EU:C:2018:942, Rz 39). Die Gegenleistung kann auch in einer Lieferung von Gegenständen bestehen, vorausgesetzt jedoch, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erbringung von Dienstleistungen und der Lieferung von Gegenständen besteht und der Wert der Lieferung in Geld ausgedrückt werden kann (vgl. EuGH-Urteil A vom 10. Januar 2019 C-410/17, EU:C:2019:12, Rz 35 f.).

42 b) Der Senat neigt zwar gemäß der bisherigen nationalen Sichtweise dazu, von einer unentgeltlichen Lieferung der Straße an die Stadt auszugehen. Es liegt eine Lieferung von Gegenständen und keine Erbringung von Dienstleistungen vor, weil die Klägerin der Stadt die Verfügungsmacht an der Straße verschafft hat (s. oben B.II.1.b bb).

43 c) Allerdings ist das Vorliegen einer unentgeltlichen Lieferung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, die denen der Rechtssache Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments durchaus ähneln, unionsrechtlich nicht zweifelsfrei; denn Generalanwältin Kokott hat in Rz 50 ihrer Schlussanträge in der Rechtssache Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) die Auffassung vertreten, dass ein Unternehmen einem fremden Dritten selten etwas zuwendet, wenn es sich von diesem Dritten nicht einen korrespondierenden Vorteil verspricht. Im Streitfall wäre dies bejahendenfalls die Genehmigung zum Neuaufschluss und Betrieb des Steinbruchs, die das Regierungspräsidium nur unter der Auflage erteilt hat, dass die (Rechtsvorgängerin der) Klägerin die "D" ausbaut. Die Genehmigung für den Kalksteinabbau wäre erloschen, wenn der Ausbau der Gemeindestraße nicht bis zum 31. Dezember 2006 abgeschlossen worden wäre. Bei einer solchen Betrachtung --so die Generalanwältin Kokott-- läge eine entgeltliche Leistung vor, die zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt, aber auch eine Steuerpflicht hinsichtlich der entgeltlichen Sanierung in gleicher Höhe auslöst.

44 **3. Zur 3. Vorlagefrage**

45 Geht man hingegen --wie der vorlegende Senat bisher angenommen hat (s. oben B.II.1.b bb)-- von einer unentgeltlichen Lieferung aus, ist weiterhin zweifelhaft, ob diese unentgeltliche Lieferung eines Gegenstandes nach Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG) steuerpflichtig ist.

46 a) Der vorlegende Senat hat dies bisher angenommen (BFH-Urteil in BFHE 221, 512, BStBl 2008, 721, und oben unter B.II.1.b bb). Dass die Lieferung aus unternehmerischen Gründen erfolgt, steht nach der Rechtsprechung des EuGH der Besteuerung gemäß Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG nicht entgegen; denn bereits aus dessen

Wortlaut geht hervor, dass die Richtlinie 77/388/EWG die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, den dieser unentgeltlich weitergibt, dann einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt, wenn dieser Gegenstand zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat, ohne dass es grundsätzlich entscheidend wäre, ob diese Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet (vgl. EuGH-Urteil Kuwait Petroleum vom 27. April 1999 C-48/97, EU:C:1999:203, Rz 22). Auch wenn Entnahmen für die Zwecke des Unternehmens getätigt werden, müssen sie als steuerbare Lieferungen betrachtet werden, sofern sie nicht Warenmuster (EuGH-Urteil EMI Group vom 30. September 2010 C-581/08, EU:C:2010:559, Rz 18, 23) oder Geschenke von geringem Wert betreffen (vgl. EuGH-Urteil Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, Rz 23). Beide Ausnahmen scheiden vorliegend ersichtlich aus.

47 b) Dieser Betrachtung könnte allerdings entgegenstehen, dass die Gemeindestraße von der Stadt ihrerseits nicht für "private" Zwecke genutzt wird, sondern (aufgrund der Widmung der Straße) für den öffentlichen Straßenverkehr (s. in anderem Zusammenhang Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, Rz 51; EuGH-Urteil Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, Rz 35 ff.).

48 c) Des Weiteren ist die Steuerpflicht nach Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG auch deshalb zweifelhaft, weil eine abweichende Gerichtsentscheidung innerhalb der Gemeinschaft vorliegt: Der Österreichische Verwaltungsgerichtshof (ÖVwGH) lehnt in einem insoweit vergleichbaren Fall einen steuerbaren Aufwands-Eigenverbrauch ab, da es sich um Aufwendungen für unternehmerische Zwecke handele, die als Hilfsgeschäfte oder Nebengeschäfte zu den Leistungen im Rahmen des Unternehmens gehören würden (vgl. Erkenntnis des ÖVwGH vom 16. Dezember 2009 2007/15/0176, https://www.ris.bka.gv.at).

49 Diese möglicherweise grundsätzlich unterschiedliche Sichtweise eines anderen mitgliedstaatlichen Gerichts führt für den Senat gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV zur Pflicht, die Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen (vgl. EuGH-Urteil Marcandi vom 5. Juli 2018 C-544/16, EU:C:2018:540, Rz 64; siehe auch --s.a.-- EuGH-Urteil Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, Rz 39; BFH-Beschluss vom 10. Februar 2005 V R 59/03, BFHE 208, 502, BStBl II 2005, 537, Rz 25 ff.).

50 d) Überdies ist die Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung auch deshalb zweifelhaft, weil sie den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellt. Die Klägerin wird mit Umsatzsteuer auf Gemeinkosten des Unternehmens belastet. Der Grund, der für die Regelung in Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG) angeführt wird, einen "unversteuerten Endverbrauch" zu verhindern (s. z.B. EuGH-Urteile EMI Group, EU:C:2010:559, Rz 17 zu Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG; BCR Leasing IFN vom 17. Juli 2014 C-438/13, EU:C:2014:2093, Rz 23 zu Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG; s.a. Drucksachen des Deutschen Bundestages 14/23, 196 zu § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG), ist in Fällen wie im vorliegenden Streitfall nicht tragend, da die streitigen Aufwendungen in die Preise der regulären Ausgangsumsätze einkalkuliert sind (zur Kritik s. Heuermann in Sölch/ Ringleb, UStG, § 3 Rz 373; Reiß, Umsatzsteuerrecht, 16. Auflage --Aufl.-- 2018, Rz 151; Leonard in Bunjes, UStG, 17. Aufl. 2018, § 3 Rz 157; Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 Rz 1561; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rz 158; Widmann, Umsatzsteuer-Rundschau 2000, 19, 20; Klenk, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 1999, 222).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de