Urteil vom 16. Dezember 2020, XI R 26/20 (XI R 28/17)

Zum Vorsteuerabzug und zur unentgeltlichen Zuwendung - Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19

ECLI:DE:BFH:2020:U.161220.XIR26.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 3, UStG § 3 Abs 9a Nr 2, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 16 S 1, FGO § 11 Abs 3 S 1, UStG VZ 2006

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

Leitsätze

1. Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiter zu liefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich/unerlässlich war, um diesen Zweck zu erfüllen, und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten (hier: der Allgemeinheit) allenfalls nebensächlich ist. Insoweit reicht eine "mittelbare" Veranlassung für den Vorsteuerabzug aus (Änderung der Rechtsprechung).

2. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist unionsrechtskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht erfolgt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird unter Aufhebung des Urteils des Hessischen Finanzgerichts vom 15.12.2016 - 1 K 2213/13 und der Einspruchsentscheidung vom 04.10.2013 sowie unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2006 vom 01.03.2012 die Umsatzsteuer auf ... € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

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

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

3 Die A-GmbH betrieb im Streitjahr 2006 u.a. einen Kalksteinbruch in X ("C"). Die Bezirksregierung Z genehmigte mit Genehmigungsbescheid vom 16.02.2001 i.d.F. des 5. Änderungsbescheides vom 25.04.2005 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.

4 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 11.12.1997 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 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 25.04.2005 zum Genehmigungsbescheid vom 16.02.2001 wurde unter Ziffer 2.2 festgelegt, dass die Genehmigung erlischt, wenn der Ausbau der Straße "D" nicht bis zum 31.12.2006 abgeschlossen ist.

5 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 17.12.2006 und die Stadt am 18.12.2006 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 nur eine (geringe) PKW-Nutzung. Die Aufwendungen für die Baumaßnahme betrugen unstreitig netto ... €. Die von der ausführenden B-GmbH in Bezug auf die Baumaßnahme bezogenen Eingangsleistungen umfassten unstreitig einen Betrag von ... € (zzgl. ... € Umsatzsteuer).

6 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.

7 Aufgrund einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die A-GmbH 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.

8 Das FA erließ am 01.03.2012 einen Änderungsbescheid über Umsatzsteuer für 2006, in dem es die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zum Steuersatz von 16 % um ... € erhöhte. Der dagegen erhobene Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 04.10.2013).

9 Das Hessische Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt (Urteil vom 15.12.2016 - 1 K 2213/13, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 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 vorliegen. Allerdings seien die Vorsteuerbeträge für die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausbaumaßnahme getätigten Eingangsumsätze nicht bei der Umsatzsteuer für 2006 zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Urteil vom 13.01.2011 - V R 12/08 (BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61) sei der Unternehmer, der bereits bei Bezug von Eingangsleistungen beabsichtige, die bezogenen Leistungen ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. des § 3 Abs. 1b UStG zu verwenden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

10 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 dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu gewähren, weil die Aufwendungen für den Ausbau der Straße zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens der Klägerin 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.

11 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 04.10.2013 den Umsatzsteuerbescheid vom 01.03.2012 zu ändern und die Umsatzsteuer auf ... € festzusetzen.

12 Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

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

14 Auf den Vorlagebeschluss des erkennenden Senats vom 13.03.2019 - XI R 28/17 (BFHE 264, 367) hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit seinem Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19 (EU:C:2020:712) wie folgt geantwortet:

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

15 Die Klägerin weist zur zweiten Antwort des EuGH darauf hin, dass sie für die Genehmigung eine Gebühr von ... DM gezahlt habe, so dass die Leistung des Regierungspräsidenten mehr als abgegolten sein dürfte. Die dritte Vorlagefrage sei vom EuGH in der Weise beantwortet worden, dass zwar der Ausbau der Straße eine Lieferung an die Stadt darstelle, es sich aber nicht um eine unentgeltliche Zuwendung i.S. des Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) handele. Im Ergebnis könne daher dahingestellt bleiben, ob eine Lieferung vorliege, denn entweder sei der Besteuerungstatbestand nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG einschränkend auszulegen oder es fehle an den Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG.

16 Das FA hat auf eine weiter gehende Stellungnahme verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Festsetzung der Umsatzsteuer entsprechend ihrem Revisionsbegehren (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 1. Die Vorinstanz hat zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen nicht zum Abzug zugelassen.

19 a) Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 9; Senatsbeschluss in BFHE 264, 367, Rz 25). Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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.

20 b) Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr geregelt in Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

--MwStSystRL--), 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 20).

21 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und der Rechtsprechung 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. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 57; AES-3C Maritza East 1 vom 18.07.2013 - C-124/12, EU:C:2013:488, Rz 27; Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 27; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, Rz 26; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 26; Senatsurteil vom 13.12.2017 - XI R 3/16, BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 27).

22 Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen bestimmten Eingangsumsätzen und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen, kommt gleichwohl ein Recht zum Vorsteuerabzug in Betracht, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und --als solche-- 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, vgl. z.B. EuGH-Urteile SKF, EU:C:2009:665, Rz 58; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, Rz 28; Sveda, EU:C:2015:712, Rz 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, Rz 28; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 27; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, Rz 27; BFH-Urteil in BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 28).

23 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 (vgl. EuGH-Urteil Securenta vom 13.03.2008 - C-437/06, EU:C:2008:166, Leitsatz 1; BFH-Urteil vom 06.05.2010 - V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 14 ff.).

24 c) Nach diesen Grundsätzen berechtigen die streitigen Aufwendungen der B-GmbH, die der Klägerin im Rahmen einer unstreitig gegebenen Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG zuzurechnen sind, zum Vorsteuerabzug.

25 aa) Der EuGH hat mit Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) bezogen auf den Streitfall hierzu entschieden:

> "31 Zum einen geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass ohne die Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße der Betrieb des Kalksteinbruchs sowohl praktisch als auch rechtlich unmöglich gewesen wäre. Der Ausbau der Straße hat nämlich deren Anpassung an den vom Betrieb des Steinbruchs hervorgerufenen Schwerlastverkehr ermöglicht, und gemäß der im Jahr 2005 erfolgten Änderung des Bescheids vom 16. Februar 2001, mit dem der Betrieb des Steinbruchs mittels der Erschließung über die in Rede stehende Gemeindestraße genehmigt worden war, sollte die Betriebsgenehmigung des Steinbruchs auslaufen, wenn diese Ausbauarbeiten nicht bis zum 31. Dezember 2006 abgeschlossen würden.
>
> 32 Daraus folgt, dass die Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße für die Konkretisierung des Projekts zum Betrieb des Kalksteinbruchs unerlässlich waren und dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht hätte ausüben können, wenn diese Arbeiten nicht durchgeführt worden wären.
>
> 33 Zum anderen hat das vorlegende Gericht erläutert, dass die Kosten der erhaltenen Eingangsleistungen, die mit den Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße in Zusammenhang standen, Kostenelemente der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze der Klägerin des Ausgangsverfahrens seien.

34 Anhand solcher Umstände kann das Bestehen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße und der gesamten mit dem Betrieb des Kalksteinbruchs in Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Tätigkeit dargetan werden."

26 bb) Dem steht nicht entgegen, dass die Straße "D" als Gemeindestraße der Öffentlichkeit kostenlos zur Verfügung steht. Dazu hat der EuGH ebenfalls mit Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) in Bezug auf den Streitfall entschieden:

"36 Denn es trifft zwar zu, dass es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wenn die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für Umsätze verwendet werden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann. In diesen beiden Fällen ist nämlich der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den Eingangskosten und den anschließenden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen unterbrochen ...

37 Allerdings ist der Umstand, dass die Öffentlichkeit auf der in Rede stehenden Gemeindestraße kostenlos fahren kann, irrelevant. Es geht nämlich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass die Arbeiten zum Ausbau dieser Straße nicht für die Bedürfnisse der betreffenden Gemeinde oder des öffentlichen Verkehrs durchgeführt wurden, sondern um die in Rede stehende Gemeindestraße an den Schwerlastverkehr anzupassen, der vom Betrieb des Kalksteinbruchs durch die Klägerin des Ausgangsverfahrens hervorgerufen wird. Außerdem wurde diese Straße in der Folge sowohl von diesem Schwerlastverkehr als auch von anderen Fahrzeugen genutzt. Jedenfalls können die der Klägerin des Ausgangsverfahrens für den Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße entstandenen Kosten, wie aus Rn. 34 des vorliegenden Urteils hervorgeht, mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit als Steuerpflichtiger in Verbindung gebracht werden, so dass sich vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht durchzuführenden Prüfung diese Ausgaben nicht auf Tätigkeiten beziehen, die von der Steuer befreit sind oder außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen.

38 Was schließlich den Umfang des Rechts auf Steuerabzug betrifft, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu ermitteln, ob sich die Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße auf das beschränkt haben, was erforderlich war, um den Betrieb des Kalksteinbruchs durch die Klägerin des Ausgangsverfahrens zu gewährleisten. Wenn sich die Arbeiten zum Ausbau dieser Straße auf das dafür Notwendige beschränkt haben, dann müsste nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht auf Vorsteuerabzug für sämtliche durch diese Arbeiten hervorgerufenen Kosten anerkannt werden. Wenn hingegen diese Arbeiten über das hinausgingen, was erforderlich war, um den Betrieb dieses Steinbruchs zu gewährleisten, dann ist der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen diesen Arbeiten und der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin des Ausgangsverfahrens teilweise unterbrochen, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für die Vorsteuer zuzuerkennen wäre, die in Bezug auf den Teil der für die Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße angefallenen Kosten entrichtet wurde, der objektiv erforderlich war, um der Klägerin des Ausgangsverfahrens zu ermöglichen, ihre wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben ..."

27 Im Streitfall sind über das Maß des Erforderlichen hinaus keine Aufwendungen getätigt worden. Wie die Vorinstanz festgestellt hat, war der Ausbau der Gemeindestraße "D" zur Bewältigung des beim Betrieb des Steinbruchs aufkommenden LKW-Begegnungsverkehrs erforderlich (s. S. 4 des Urteils). Auch ergibt sich aus der Präambel des vom FG herangezogenen Vertrages mit der Stadt vom 11.12.1997, dass der Ausbau so erfolgen soll, "dass auf ihr LKW-Begegnungsverkehr möglich ist". An diese Feststellungen ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Das FA hat zudem auch nach Abgabe der Stellungnahme des Prozessbevollmächtigten vom 14.10.2020, in der dieser hierzu vorträgt (s. S. 4), dass die Straßenverbreiterung in dem betroffenen Streckenbereich ausschließlich der Aufnahme des Schwerlastverkehrs der Klägerin diente, auf eine weitere Stellungnahme verzichtet.

28 d) Soweit der Senat in früheren Entscheidungen (vgl. insbesondere Senatsurteile vom 15.10.2009 - XI R 82/07, BFHE 227, 238, BStBl II 2010, 247, unter II.2.; vom 14.03.2012 - XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rz 45 f.) mittelbare Zusammenhänge für das Recht, Vorsteuern abziehen zu können, nicht ausreichen lässt, hält er an dieser Rechtsprechung insoweit nicht mehr fest. Wie schon die EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) und Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) zeigen, können auch

mittelbare Zwecke --hier der Zweck, die in Rede stehende Gemeindestraße an den Schwerlastverkehr anzupassen, der vom Betrieb des Kalksteinbruchs hervorgerufen wird-- für den Vorsteuerabzug ausreichen (s.a. Küffner/Kirchinger, Umsatzsteuer-Rundschau 2019, 580, 586).

29 Der Senat kann in diesem Sinne auch abweichend von der Rechtsprechung des V. Senats des BFH entscheiden. Insoweit hatte dieser mit Urteil in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61 die Auffassung vertreten, ein Vorsteuerabzug komme nicht in Betracht, wenn der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b UStG zu verwenden. Dies gelte --so der V. Senat-- auch, wenn er mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Diese Auffassung ist nach Ergehen des EuGH-Urteils Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) überholt. Es bedarf dazu keiner Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO beim V. Senat des BFH, denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bindet ein Urteil des Gerichtshofs im Vorabentscheidungsverfahren das nationale Gericht bei seiner Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits (vgl. dazu Senatsurteile vom 28.05.2013 - XI R 11/09, BFHE 242, 84, Rz 66, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH; vom 13.06.2018 - XI R 20/14, BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 44; vom 18.12.2019 - XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, 571).

30 2. Es liegt auch kein umsatzsteuerpflichtiger Ausgangsumsatz vor.

31 a) Der Genehmigungsbescheid der Bezirksregierung für den Betrieb des Steinbruchs stellt keine Gegenleistung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG für den Ausbau der Straße durch die Klägerin dar (vgl. hierzu EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, EU:C:2020:712, Rz 46 ff.).

32 b) Es liegt auch keine unentgeltliche Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG oder § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor.

33 aa) Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG wird einer Lieferung gegen Entgelt jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens, gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG gilt das Gleiche für unentgeltliche Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

34 bb) § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG entsprechen Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG, nunmehr Art. 16 MwStSystRL (vgl. Senatsurteile vom 14.05.2008 - XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.; vom 12.12.2012 - XI R 36/10, BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 29).

35 Durch Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 16 Satz 1 MwStSystRL) wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt 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. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des leistenden Unternehmens nicht darunter (Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 16 Satz 2 MwStSystRL).

36 cc) Der EuGH hat mit Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) auch hierzu bezogen auf den Streitfall entschieden:

> "64 Da die Arbeiten an die betreffende Gemeinde erbracht wurden, steht schließlich fest, dass kein Fall des Verbrauchs für den privaten Bedarf oder den des Personals des Unternehmens vorliegt und auch die Zuordnung zu unternehmensfremden Zwecken ausgeschlossen ist, da diese Arbeiten für die Bedürfnisse der Klägerin des Ausgangsverfahrens durchgeführt wurden. Dieser letztgenannte Umstand steht jedoch der Anwendung von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie nicht entgegen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht nämlich aus seinem Wortlaut hervor, dass Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der Sechsten Richtlinie die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, den dieser unentgeltlich weitergibt, dann einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt und somit der Mehrwertsteuer unterwirft, wenn dieser Gegenstand zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat, ohne dass es grundsätzlich entscheidend wäre, ob diese Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet ...

65 Ebenso steht der vom vorlegenden Gericht erwähnte Umstand, dass die in Rede stehende Gemeindestraße nicht von der betreffenden Gemeinde zu privaten Zwecken genutzt wird, sondern vielmehr gratis dem öffentlichen Verkehr offensteht, der Anwendung von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich nicht entgegen. Im Sinne dieser Bestimmung betrifft die Entnahme eines Gegenstands für eine Verwendung zu solchen Zwecken jedenfalls die Entnahme und Verwendung durch den Steuerpflichtigen, im vorliegenden Fall die Klägerin des Ausgangsverfahrens, und nicht durch einen Dritten, also die betreffende Gemeinde. Die Arbeiten zum Ausbau dieser Straße wurden jedoch ausgeführt, um den Bedürfnissen der Klägerin des Ausgangsverfahrens nachzukommen, und das Ergebnis dieser Arbeiten – die Straße, die erschlossen wurde, um den Schwerlastverkehr aufzunehmen, der vom Betrieb des Kalksteinbruchs hervorgerufen wird – wird vor allem für ihre Bedürfnisse genutzt.

66 Angesichts der Tatsache, dass die Lieferung der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens unentgeltlich durchgeführten Arbeiten zum Ausbau der in Rede stehenden Gemeindestraße an die betreffende Gemeinde nicht geeignet ist, zu einem unversteuerten Endverbrauch oder einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung zu führen, stellen solche Arbeiten jedoch keinen Umsatz dar, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gleichzustellen ist.

67 Selbst wenn die in Rede stehende Gemeindestraße dem öffentlichen Verkehr offensteht, ist nämlich der tatsächliche Endverbrauch dieser Straße zu berücksichtigen. Aus der Antwort auf die erste Frage geht hervor, dass vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Überprüfungen zum einen die Arbeiten zum Ausbau dieser Straße der Klägerin des Ausgangsverfahrens zugutekommen und einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit aufweisen, die zu besteuerten Umsätzen führt, und zum anderen die Kosten der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens bezogenen, mit den Arbeiten zum Ausbau dieser Straße in Verbindung stehenden Eingangsleistungen zu den Kostenelementen der von ihr vorgenommenen Ausgangsumsätze gehören."

37 dd) Es ergibt sich somit aus dem Endverbrauch dieser Straße für Zwecke der Klägerin, dass der Ausbau der Gemeindestraße "D" keiner Lieferung von Gegenständen oder einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichsteht.

38 3. Der Senat versteht die Ausführungen des EuGH --auch im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Vos Aannemingen (EU:C:2020:785, Rz 29)-- dahingehend, dass die Gefahr eines unversteuerten Endverbrauchs, den u.a. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG verhindern wollen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, Rz 29; in BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 31; vgl. zu Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG z.B. EuGH-Urteile De Jong vom 06.05.1992 - C-20/91, EU:C:1992:192, Rz 15; Hotel Scandic Gåsabäck vom 20.01.2005 - C-412/03, EU:C:2005:47, Rz 23; EMI Group vom 30.09.2010 - C-581/08, EU:C:2010:559, Rz 17), unter folgenden Voraussetzungen nicht droht: Die Eingangsleistung wird vor allem für Bedürfnisse des Steuerpflichtigen genutzt, sie ist für das Unternehmen erforderlich und geht darüber nicht hinaus, die Kosten der Eingangsleistung sind (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten und der Vorteil des Dritten --hier der Allgemeinheit-- ist allenfalls nebensächlich (zur letzten Voraussetzung s. EuGH-Urteil Vos Aannemingen, EU:C:2020:785, Rz 29). Eine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG kommt unter diesen Voraussetzungen infolge einer unionsrechtskonformen Reduktion des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG nicht in Betracht.

39 Soweit dies bisher vom Senat anders gesehen worden ist (vgl. Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 23), hält er an dieser Rechtsprechung unter den genannten Voraussetzungen nicht mehr fest. Liegt der Nutzen der Eingangsleistung vor allem beim Steuerpflichtigen, kann dies --entgegen der bisherigen Rechtsprechung-- unter Beachtung der weiteren oben dargestellten Voraussetzungen der Annahme einer z.B. unentgeltlichen Zuwendung eines Gegenstands i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG entgegenstehen (z.B. anders früher --zur Hingabe von Blutdruckmessgeräten an Diabetiker, um den Absatz von [nachzukaufenden] Teststreifen zu fördern-- Senatsurteil in BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 53). Auch soweit der Senat in der Entscheidung in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721 von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, hält er daran nicht mehr fest, ohne dass es hier der Entscheidung bedarf, ob im dortigen Fall die Vorteile der Allgemeinheit mehr als nur nebensächlich waren und die Maßnahme über das Erforderliche hinausging.

40 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de