

Urteil vom 14. März 2012, XI R 8/10

Zum Vorsteuerabzug einer Gemeinde aus der Errichtung einer Stromleitung - Keine Aufteilung von Konzessionsabgaben in 2003 - Gestattung der Errichtung und des Betriebs von elektrischen Anlagen auf Grundstücksteilen - Wirtschaftliche Tätigkeit

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 3 S 1, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 9 Abs 1, UStG § 10 Abs 1 S 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, EnWG § 6 Abs 1 S 1, EnWG § 48 Abs 1 S 1, EWGRL 388/77 Art 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 5 UAbs 3, EWGRL 388/77 Anh D Nr 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, FGO § 126 Abs 2, FGO § 126 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 2 Buchst a, KStG § 4

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 15. März 2010, Az: 3 K 2115/05

Leitsätze

NV: Errichtet eine Gemeinde eine Stromleitung zur Förderung eines in der Gemeinde ansässigen Gewerbebetriebs und zur weiteren elektrischen Erschließung des Gemeindegebiets, die einem Energieversorger unentgeltlich überlassen wird, hat sie hieraus keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Tatbestand

1. I. Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Gemeinde, begehrt für das Streitjahr 2003 den Vorsteuerabzug aus der Errichtung einer Stromleitung.
2. Der Stadtrat der Klägerin beschloss am 24. April 2002, alle "Aufgaben im Zusammenhang mit der Investition '20 kV-Kabel von A nach B' zur Sicherung der Elektroenergieversorgung im Ortsteil B" auf die Stadtwerke X (Stadtwerke) zu übertragen. Aus der Beschlussvorlage der Klägerin vom 28. März 2002 ergibt sich weiter, dass diese "Investition ... zur Sicherung der Elektroenergieversorgung für die Firma Y" beabsichtigt war.
3. Nach der Zusage von öffentlichen Fördermitteln schlossen die als Eigenbetrieb der Klägerin geführten Stadtwerke mit der Z AG (AG) am 9./11. Dezember 2002 einen "Leistungsvertrag" über die Errichtung einer 20 kV-Leitungszuführung (Stromleitung) von einem Umspannwerk in das Gemeindegebiet. Mit gleichfalls am 9./11. Dezember 2002 unterzeichnetem Vertrag räumte die Klägerin der AG "den unmittelbaren, unentgeltlichen Besitz" an dieser noch zu errichtenden Stromleitung ("Netz gemäß Anlage 1 zum Vertrag") ein (Besitzüberlassungsvertrag). Die AG verpflichtete sich, diese Stromleitung ("das Netz") zur Versorgung von Kunden mit elektrischer Energie zu betreiben und alle Kosten des Besitzes und Betriebs, einschließlich Instandhaltung und Erweiterung zu tragen. Es war weiter vereinbart, dass die Klägerin nach Beendigung der Besitzüberlassung, spätestens nach 15 Jahren, die Leitung ("das Netz") an die AG gegen ein Entgelt in Höhe von ... € verkaufen und übereignen sollte.
4. Die Klägerin, zugleich handelnd für die Stadtwerke, und die AG änderten mit Vertrag vom 15. Dezember 2004/7. Januar 2005 (Änderungsvertrag) den Überlassungsvertrag vom 9./11. Dezember 2002 u.a. dahingehend, dass jene "für den gesamten Pachtzeitraum über die Dauer von 15 Jahren ... einmalig einen Betrag in Höhe von ... € zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer in Höhe von ... €, also insgesamt ... € brutto" an die Stadtwerke zu zahlen hatte.
5. Bereits 1991 hatte die Klägerin mit der AG einen bis zum 31. Dezember 2010 laufenden "Konzessionsvertrag" abgeschlossen. Die AG war nach § 1 des Vertrags ("Versorgungspflicht") verpflichtet, "jedermann in der Gemeinde mit elektrischer Energie zu versorgen." Die Klägerin räumte der AG in § 2 des Vertrags ("Versorgungsrecht und Grundstücksbenutzung") für die Dauer dieses Vertrags das ausschließliche Recht ein, alle im Gemeindegebiet gelegenen öffentlichen Straßen, Wege und Plätze, über die ihr das Verfügungsrecht zustand, ober- und unterirdisch für die Errichtung und den Betrieb von elektrischen Anlagen zu benutzen. Nach § 10 des Vertrags ("Vertragsabgabe") hatte die AG der Klägerin "für die eingeräumten Rechte" eine verbrauchsabhängige "Vertragsabgabe"

(Konzessionsabgabe) zu entrichten. Die AG rechnete die Konzessionsabgabe für 2002 mit Gutschrift vom 24. April 2003 gegenüber der Klägerin ohne Ausweis von Umsatzsteuer ab. Die Klägerin vereinnahmte hiernach im Streitjahr 2003 Konzessionsabgaben für 2002 in Höhe von ... €, die sie nicht der Umsatzsteuer unterwarf.

- 6 Mit Schreiben vom 8. Oktober 2003 stellte die AG den Stadtwerken für die Errichtung der Stromleitung "auf der Grundlage des Leistungsvertrags vom 09.12./11.12.2002" ... € zzgl. Umsatzsteuer in Höhe von ... € in Rechnung. Der Rechnungsbetrag wurde am 19. Dezember 2003 von der Klägerin entrichtet.
- 7 In der Umsatzsteuer-Voranmeldung der Stadtwerke für Dezember 2003 brachte die Klägerin u.a. Vorsteuern aus der Rechnung vom 8. Oktober 2003 in Höhe von ... € zum Abzug.
- 8 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung versagte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Dezember 2003 vom 24. Juni 2004 den Vorsteuerabzug aus der Rechnung vom 8. Oktober 2003. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Die Umsatzsteuer 2003 wurde mit Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 7. März 2005 auf ... € festgesetzt und der Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2005 als unbegründet zurückgewiesen.
- 9 Die zulässige Klage war teilweise begründet. Das Finanzgericht (FG) setzte die Umsatzsteuer für 2003 auf ... € herab und wies die Klage im Übrigen ab. Der Klägerin stehe der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Stromleitung, die der Steigerung ihrer Konzessionsabgaben gedient habe, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zur Hälfte zu. Die Vergabe der Konzession stelle einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) dar, mit dem die Klägerin sowohl steuerfreie Umsätze (durch Duldung der Nutzung von Verkehrsflächen) als auch steuerpflichtige Umsätze (durch Erlaubnis zur Elektrizitätsversorgung) erzielt habe. Der Umstand, dass die Klägerin die vereinnahmten Konzessionsabgaben (vollständig) nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe, lasse den Schluss darauf zu, sie habe im Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinsichtlich des Vermietungsanteils des Konzessionsvertrags (Duldung der Nutzung von Verkehrsflächen) nicht die Absicht gehabt, zur Umsatzsteuer gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a i.V.m. § 9 Abs. 1 UStG zu optieren. Insoweit sei der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Die Vorsteuer sei, da die Klägerin keine Schätzung i.S. des § 15 Abs. 4 UStG vorgenommen habe, entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. März 1957 V 206/56 U (BFHE 65, 583, BStBl III 1957, 456) sachgerecht hälftig auf die steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze aufzuteilen.
- 10 Für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs aus der 2003 bezogenen Eingangsleistung habe der Änderungsvertrag von 2004/2005 außer Betracht zu bleiben, da die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs maßgeblich sei. Auch berechtige die Erwartung der Klägerin, ihren steuerpflichtigen Wasser- und Fernwärmeabsatz durch die errichtete Stromleitung zu erhöhen, nicht zum Vorsteuerabzug aus der streitigen Eingangsleistung.
- 11 Der mit 50 % der Gesamtleistung anzunehmende steuerpflichtige Teil der Konzessionsabgabe sei der Umsatzsteuer zu unterwerfen und für das Streitjahr 2003 nachzuholen.
- 12 Das FA stützt seine vom FG zugelassene Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Der im Zusammenhang mit der Errichtung der Stromleitung angefallene Vorsteuerbetrag könne nicht im Rahmen des BgA der Klägerin abgezogen werden. Die Klägerin sei nicht unternehmerisch tätig geworden. Die Vergabe von Konzessionen stelle nach dem Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz --EnWG--) eine öffentlich-rechtliche Aufgabe der Kommunen dar. Die Gemeinden stünden hinsichtlich der Konzessionsvergabe in keinem Wettbewerb mit privaten Unternehmern. Selbst wenn die Klägerin unternehmerisch tätig gewesen wäre, wären die Konzessionsabgaben nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG vollständig als steuerfrei zu behandeln und der Vorsteuerabzug wäre nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Die Klägerin habe im Streitjahr 2003 die Konzessionsabgaben nur noch für die Grundstücksüberlassung, nicht für das ausschließliche Recht zur Elektrizitätsversorgung erzielen können.
- 13 Ferner sei die Stromleitung im Streitjahr 2003 nicht bezogen worden, um aus ihrer Überlassung an die AG steuerpflichtige Pachteinnahmen zu erzielen oder den steuerpflichtigen Wasser- und Fernwärmeabsatz der Klägerin zu steigern. Eine weite Kausalbeziehung vermittele keinen für den Vorsteuerabzug erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen. Der Änderungsvertrag von 2004/2005 lasse keinen Rückschluss auf die innere Verwendungsabsicht der Klägerin bei Leistungsbezug zu. Sie hatte mit dem Überlassungsvertrag von 2002 bereits eine anderslautende Vereinbarung getroffen. Für die Frage des Vorsteuerabzugs seien diese Erkenntnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zugrunde zu legen.

- 14 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage (insgesamt) abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung im Umfang der Klageabweisung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 7. März 2005 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2005 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern in Höhe von ... € berücksichtigt werden.
- 16 Die Klägerin bringt im Wesentlichen vor, das FG verkenne, dass die Konzessionsabgabe im Streitjahr 2003 nicht mehr im Zusammenhang mit der Erlaubnis zur Elektrizitätsversorgung gestanden habe. Der Betreiber von Elektrizitätsversorgungsnetzen hätte nach § 6 EnWG i.d.F. des 1998 in Kraft getretenen Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts (BGBl I 1998, 730) kein Versorgungsmonopol mehr in den jeweiligen Gemeindegebieten gehabt. Die im Streitjahr 2003 entrichtete Konzessionsabgabe habe sich daher in dem Entgelt für die steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Überlassung der öffentlichen Wege und Straßen im Gemeindegebiet zum Betrieb elektrischer Anlagen erschöpft.
- 17 Der geltend gemachte Vorsteuerabzug sei zu gewähren. Die Investition in die Stromleitung habe sich innerhalb des bereits bestehenden Eigenbetriebs Stadtwerke ("BgA Versorgung") vollzogen und sei für diesen Voraussetzung für die Generierung neuer Kunden gewesen. Die Aufwendungen hierfür seien in Form von Abschreibungen Teil der Kosten der zum Abzug berechtigenden steuerpflichtigen Ausgangsumsätze gewesen und bei der Preisgestaltung bzw. Kalkulation für den Trinkwasser- und Wärmeabsatz berücksichtigt worden.
- 18 Der Vorsteuerabzug sei aber auch dann gegeben, wenn man davon ausgehe, dass die Investition "im Rahmen eines separaten Verpachtungs-BgA" i.S. des § 4 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ausgeführt wurde. Für die Feststellung, ob eine Absicht zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze bestanden habe, kämen nicht nur solche Umstände in Betracht, die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs erkennbar seien. Vielmehr könnten auch nachträglich Umstände --wie die 2004/2005 erfolgte "Ergänzung, Abänderung und Erweiterung" des Überlassungsvertrags von 2002-- berücksichtigt werden, sofern sie Rückschlüsse auf die zuvor vorhandenen inneren Absichten des Steuerpflichtigen erlaubten.
- 19 Der Vorsteuerabzug sei für die mit der Investition verbundenen Aufwendungen gegeben, weil sie diese dem Betriebsvermögen ihrer Stadtwerke zugeordnet habe. Entgegen der Ansicht des FA sei die entgeltliche Überlassung der Stromleitung an die AG von Anfang an gegeben gewesen. Die Absicht Einnahmen zu erzielen umfasse alle geldwerten Vorteile. Die vertraglich von Anfang an vereinbarte Übernahme von Unterhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen durch die AG sowie die zu erwartenden höheren Einnahmen aus dem Trinkwasser- und Wärmeverkauf stellten geldwerte Vorteile dar.
- 20 Selbst wenn eine Einordnung in einen BgA nicht möglich wäre, sei jedenfalls bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG eine unternehmerische Tätigkeit gegeben und der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Entscheidungsgründe

- 21 II. Auf die begründete Revision des FA hin war die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage (insgesamt) abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision der Klägerin ist hingegen im Ergebnis unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO).
- 22 A. Die Revision des FA hat Erfolg. Die Klägerin war entgegen der Vorentscheidung nicht berechtigt, die Hälfte der Vorsteuer aus der Rechnung vom 8. Oktober 2003 über die Errichtung der Stromleitung zum Abzug zu bringen.
- 23 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.
- 24 a) Diese Vorschriften beruhen auf 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 (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.

- 25** b) Der Unternehmer ist hiernach zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine nachhaltigen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt, die steuerpflichtig oder nach § 15 Abs. 3 UStG steuerfrei sind (vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010 V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, unter II.1.b; vom 13. Januar 2011 V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61, unter II.1.b; vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, unter II.2.b; vom 3. März 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, unter II.1.a, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union --EuGH--; vom 10. November 2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, BFH/NV 2012, 670, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 348; jeweils m.w.N.).
- 26** 2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts --wie die Klägerin-- sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nur im Rahmen ihrer BgA unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig. Bei diesen Betrieben handelt es sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG um alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Zu den BgA gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung u.a. mit Elektrizität dienen (§ 4 Abs. 3 KStG). Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nach § 4 Abs. 5 KStG nicht hierzu.
- 27** Diese Vorschriften sind unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. März 2010 XI R 17/08, BFHE 230, 466, BFH/NV 2010, 2359, unter II.2.c; vom 2. März 2011 XI R 65/07, BFHE 233, 264, BFH/NV 2011, 1454, unter II.b; vom 1. Dezember 2011 V R 1/11, BFHE 236, 235, BFH/NV 2012, 534, DStR 2012, 352, unter II.1.b; jeweils m.w.N.).
- 28** Danach gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie hierfür als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Diese Einrichtungen gelten nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D der Richtlinie 77/388/EWG aufgeführten Tätigkeiten, sofern ihr Umfang nicht unbedeutend ist. In Anhang D Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG sind u.a. Lieferungen von Elektrizität genannt.
- 29** 3. Es kann dahinstehen, ob die Klägerin nach den vorstehenden Grundsätzen mit der Konzessionsvergabe --wie das FG entschied-- mit einem BgA wirtschaftlich tätig war. Selbst wenn die Klägerin insoweit als Unternehmerin tätig gewesen wäre, hätte sie keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus der Rechnung der AG vom 8. Oktober 2003 über die Errichtung der Stromleitung.
- 30** a) Die im Streitjahr 2003 an die Klägerin entrichtete Konzessionsabgabe stellt --wovon sowohl das FA als auch die Klägerin zutreffend übereinstimmend ausgehen-- ein Entgelt lediglich für die Gestattung, alle im Gemeindegebiet gelegenen ihrem Verfügungsrecht unterfallenden öffentlichen Straßen, Wege und Plätze ober- und unterirdisch für die Errichtung und den Betrieb elektrischer Anlagen zu nutzen, dar.
- 31** Nach dem 1998 in Kraft getretenen und im Streitjahr 2003 geltenden § 6 Abs. 1 Satz 1 EnWG hatten die Betreiber von Elektrizitätsversorgungsnetzen anderen Unternehmen das Versorgungsnetz für Durchleitungen zur Verfügung zu stellen. Die Versorgung des Gemeindegebiets mit elektrischer Energie war hiernach nicht mehr ausschließlich der insoweit von der Klägerin durch den 1991 geschlossenen Vertrag konzessionierten AG vorbehalten. Die Klägerin konnte der AG das ausschließliche Recht nicht mehr verschaffen, die Gemeinde mit Strom zu versorgen. Ein Leistungsaustausch lag insoweit nicht vor. Konzessionsabgaben sind in § 48 Abs. 1 Satz 1 EnWG dementsprechend nunmehr als Entgelte definiert, "die Energieversorgungsunternehmen für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet mit Energie dienen, entrichten." Die Konzessionsabgabe kann daher --entgegen der Vorentscheidung-- nicht auf die Einräumung eines ausschließlichen Rechts zur Energieversorgung einerseits und auf die Gestattung der Nutzung aller öffentlichen Straßen, Wege und Plätze andererseits aufgeteilt werden. Das der Klägerin im Streitjahr 2003 von der AG gezahlte Entgelt entfällt mithin in voller Höhe auf die Gestattung der Nutzung der Gemeindeflächen. Die vom FG in diesem Zusammenhang

genannte anderslautende frühere Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. Urteil in BFHE 65, 583, BStBl III 1957, 456) erging zu einer anderen Rechtslage. Sie ist inzwischen obsolet.

- 32** b) Die Einräumung des Rechts, Grundstücksteile für die Errichtung und den Betrieb von elektrischen Anlagen zu nutzen, stellt eine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietung von Grundstücken dar (zur Einräumung des Rechts zur Überspannung von Grundstücken und der Gestattung der Aufstellung von Strommasten vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2004 V R 30/04, BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802, m.w.N.).
- 33** c) Der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zur Ausführung steuerfreier Vermietungsleistungen ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ausgeschlossen. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Klägerin auf die Steuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze gemäß § 9 UStG verzichtet hätte.
- 34** 4. Ein Recht auf Vorsteuerabzug aus der Rechnung der AG vom 8. Oktober 2003 über die Errichtung der Stromleitung steht der Klägerin entgegen ihrer Auffassung nicht deshalb zu, weil die Investition in die Stromleitung als eine Investition innerhalb des bereits bestehenden BgA Versorgung darstelle.
- 35** a) Die Klägerin ist mit ihren Stadtwerken u.a. zur Trinkwasser- und Wärmeversorgung nach den unter II.A.2. genannten Grundsätzen gemäß § 2 Abs. 3 UStG mit einem BgA unternehmerisch tätig.
- 36** b) Zwar hat die Klägerin mit Beschluss des Stadtrats vom 24. April 2002 alle Aufgaben im Zusammenhang mit der Errichtung der Stromleitung auf ihre als Eigenbetrieb geführten Stadtwerke übertragen. Selbst wenn man deshalb davon ausginge, dass die streitige Eingangsleistung von den Stadtwerken bezogen worden wäre, stünde der Klägerin kein Vorsteuerabzug zu. Sie hätte diese Leistung nicht für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet.
- 37** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordert das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG, "dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen ...", besteht (vgl. EuGH-Urteile vom 8. Juni 2000 C-98/98 --Midland Bank--, Slg. 2000, I-4177, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2000, 342, Rz 24; vom 22. Februar 2001 C-408/98 --Abbey National--, Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48, Rz 26; vom 3. März 2005 C-32/03 --Fini H--, Slg. 2005, I-1599, BFH/NV Beilage 2005, 179, Rz 26; ferner Senatsurteil vom 8. September 2010 XI R 31/08, BFHE 231, 335, BStBl II 2011, 197, unter II.1.b bb).
- 38** bb) Dies setzt voraus, dass die für den Bezug der Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören. Die Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2000, I-4177, UR 2000, 342, Rz 30). Dies hat der EuGH bejaht für die allgemeinen Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48, Rz 39). Zu diesen Kosten zählen Aufwendungen aber nur, soweit sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in den steuerpflichtigen Tätigkeiten haben (EuGH-Urteil vom 8. Februar 2007 C-435/05 --Investrand--, Slg. 2007, I-1315, BFH/NV Beilage 2007, 289, Rz 33).
- 39** cc) Weiter kommt es für die Berechtigung des Abzugs von Vorsteuer nicht darauf an, ob die Klägerin --wozu Feststellungen des FG fehlen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO)-- die Stromleitung dem Betriebsvermögen ihrer Stadtwerke zugeordnet hat und ob die Aufwendungen der Investition in Form von Abschreibungen Kostenbestandteil ihrer von den Stadtwerken getätigten Ausgangsumsätze wurden und Eingang in die Preisgestaltung bzw. Kalkulation für den Trinkwasser- und Wärmeabsatz fanden. Denn trotz der kalkulatorischen Berücksichtigung von Aufwendungen ist für den Bezug von Leistungen zu untersuchen, ob diese zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen (vgl. EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 C-29/08 --AB SKF--, Slg. 2009, I-10413, BFH/NV 2009, 2099, Rz 60; ferner Senatsurteil in BFHE 231, 335, BStBl II 2011, 197, unter II.1.b bb).
- 40** dd) Hiernach steht --wie das FG zutreffend entschieden hat-- die Errichtung der Stromleitung in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen, die die Klägerin mit ihren Stadtwerken ausführte. Denn die Aufwendungen haben ihren ausschließlichen Entstehungsgrund nicht in dieser wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Sie können mithin als allgemeine Kosten der Ausgangsumsätze der Stadtwerke keine Berücksichtigung finden.
- 41** Wie sich aus der Beschlussvorlage für die Sitzung des Stadtrats vom 28. März 2002 zur Übertragung der Aufgaben im Zusammenhang mit der Errichtung der Stromleitung auf die Stadtwerke ergibt, sollte die Investition "zur

Sicherung der Elektroenergieversorgung für die Firma Y" sowie "zur Sicherung der Elektroenergieversorgung im Ortsteil B" getätigt werden.

- 42** Ferner heißt es in § 1 des Leistungsvertrags vom 9./11. Dezember 2002, Gegenstand des Vertrags sei die Errichtung der Stromleitung "auf der Basis" der (näherbezeichneten) Richtlinie "zur Förderung der Wirtschaftlichen Infrastruktur" im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der Regionalen Wirtschaftsstruktur" in Verbindung mit dem "Fördermittelbescheid des Regierungspräsidiums C vom 28.10.2002 (Anlage 2)."
- 43** Nach diesem Bescheid ist der "Zweck der Zuwendung ... die Durchführung des Vorhabens Energieversorgung mit der Herstellung von Elektroleitungen für die gewerbliche Wirtschaft insbesondere für die Fa. Y in B."
- 44** Zudem wird in der Präambel des Besitzüberlassungsvertrags vom 9./11. Dezember 2002 u.a. ausgeführt, die Bereitstellung elektrischer Leitungen sei "zur weiteren industriellen Erschließung der Region D ... unerlässlich."
- 45** Wurde hiernach die Stromleitung --eindeutig-- zur Förderung eines in der Gemeinde ansässigen Gewerbebetriebs und zur weiteren elektrischen Erschließung des Gemeindegebiets errichtet, steht dies einem ausschließlichen Entstehungsgrund in der wirtschaftlichen Tätigkeit der Wasser- und Wärmeversorgung entgegen.
- 46** ee) Die Erwartung der Klägerin, (auch) den steuerpflichtigen Wasser- und Fernwärmeabsatz durch die Ansiedelung potentieller neuer Kunden infolge der weiteren elektrischen Erschließung des Gemeindegebiets zu fördern, stellt keinen unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit den Aufwendungen zur Errichtung der Stromleitung dar. Dieser lediglich mittelbare Zusammenhang reicht für das Recht, Vorsteuer abziehen zu können, nicht aus (vgl. Senatsurteil vom 15. Oktober 2009 XI R 82/07, BFHE 227, 238, BStBl II 2010, 247, unter II.2.). Nach den vorliegenden schriftlichen Unterlagen war --wie dargelegt-- eindeutiger und klar im Vordergrund stehender Zweck der Errichtung der Stromleitung die elektrische Erschließung des Gemeindegebiets für (noch anzusiedelnde bzw. bereits vorhandene) Gewerbebetriebe.
- 47** 5. Die Klägerin kann die streitige Vorsteuer entgegen ihrer Ansicht ferner nicht "im Rahmen eines separaten Verpachtungs-BgA" abziehen.
- 48** a) Der Vorsteuerabzug setzt die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht der Verwendung für steuerpflichtige Umsätze bei Leistungsbezug voraus. Die für den Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendungsabsicht bezieht sich darauf, dass der Unternehmer das Erbringen entgeltlicher Leistungen beabsichtigt, die objektiv zum Vorsteuerabzug berechtigen, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob der Unternehmer seine Leistung subjektiv in rechtlicher Hinsicht zutreffend beurteilt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 670, DStR 2012, 348, m.w.N. auch zur Rechtsprechung von EuGH und BFH).
- 49** b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Die Klägerin hat in dem Besitzüberlassungsvertrag vom 9./11. Dezember 2002 der AG die Stromleitung unentgeltlich überlassen; eine Absicht der Klägerin, mit der Stromleitung entgeltliche Leistungen zu erbringen, kann deshalb im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (2003) nicht angenommen werden, wie das FG zutreffend ausgeführt hat.
- 50** Entgegen dem Vorbringen der Klägerin erlaubt die 2004/2005 erfolgte nachträgliche Änderung des Überlassungsvertrags von 2002 keine Rückschlüsse auf eine von Anfang an beabsichtigte entgeltliche Verpachtung der Stromleitung. Denn sie hatte --worauf das FA zutreffend hinweist-- im Zeitpunkt des Leistungsbezugs mit dem Überlassungsvertrag von 2002 ausdrücklich eine anderslautende Vereinbarung getroffen.
- 51** c) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Vorbringen der Klägerin, eine entgeltliche Nutzungsüberlassung liege deshalb vor, weil bereits 2002 die Übernahme der Unterhaltungs- und Instandhaltungskosten der Stromleitung durch die AG vereinbart worden sei.
- 52** aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des BFH werden Leistungen nach den übereinstimmenden Regelungen in § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG und in Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert einen unmittelbaren Zusammenhang begründet und die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486; in BFHE 230, 466, BFH/NV 2010, 2359, unter II.2.b aa; jeweils m.w.N.). Das Entgelt richtet sich gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG nach den Aufwendungen des Leistungsempfängers für den Erhalt der Leistung.

- 53** bb) Nach § 2 des Besitzüberlassungsvertrags von 2002 war die AG zwar verpflichtet, ab Beginn der Besitzübernahme alle Kosten des Besitzes und Betriebs einschließlich der Instandhaltung und Erweiterung zu tragen. Diese Aufwendungen stehen aber im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erhalt der Funktion dieser Stromleitung, an der die AG als Stromversorger ein eigenes Interesse hatte. Sie stehen hingegen nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer von der Klägerin erbrachten Leistung. Die von der AG getragenen Unterhalts- und Instandhaltungsaufwendungen stellen mithin keinen Gegenwert für die Überlassung des Besitzes an der Stromleitung dar. Gegen eine entgeltliche Nutzungsüberlassung spricht ferner, dass die Nutzungsüberlassung im Überlassungsvertrag von 2002 ausdrücklich als "unentgeltlich" bezeichnet worden war, sowie der Umstand, dass die Klägerin selbst diesen Vorgang nicht der Umsatzsteuer unterwarf.
- 54** d) Hiernach kann dahinstehen, ob --wie das FA vorbringt-- das wirtschaftliche Eigentum an der Stromleitung auf die AG übertragen wurde, sodass sie nicht Gegenstand einer Nutzungsüberlassung gewesen sein kann.
- 55** B. Die Revision der Klägerin kann im Ergebnis keinen Erfolg haben.
- 56** Soweit das FG angenommen hat, die Konzessionsvergabe unterliege (in Höhe von ... €) der Umsatzbesteuerung (und dies im Wege der Saldierung berücksichtigt hat), ist dies nicht zutreffend, weil insoweit die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG eingreift (vgl. unter II.A.3.a und b der Gründe).
- 57** Gleichwohl hat die Revision der Klägerin im Ergebnis keinen Erfolg, weil die Klägerin --wie dargelegt-- keinen Anspruch auf Abzug weiterer Vorsteuern in Höhe von ... € hat und deshalb der mit der Klage und ihrer Revision angefochtene Umsatzsteuerbescheid für 2003 rechtmäßig ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de