



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 7. Juni 2012

- Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen;
BFH-Urteile vom 20. Dezember 2005, V R 14/04, vom 9. November 2006, V R 9/04,
BStBl 2007 II S. 285, vom 22. Juli 2010, V R 14/09, und vom 13. Januar 2011, V R 12/08,
BStBl 2012 II S. 61¹**

BEZUG BMF-Schreiben vom 31. Mai 2002
- IV B 7 - S 7100 - 167/02 -, BStBl I S. 631

GZ **IV D 2 - S 7300/07/10001 :001**

DOK **2012/0479016**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Urteilen vom 20. Dezember 2005, V R 14/04, vom 9. November 2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, vom 22. Juli 2010, V R 14/09, und vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61, hat der BFH über Sachverhalte mit Erschließungsmaßnahmen entschieden. Unter Berücksichtigung dieser Urteile gilt für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen durch Gemeinden oder eingeschaltete Erschließungsträger nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Erschließung durch die Gemeinde nach § 123 BauGB

Die Erschließung ist grundsätzlich Aufgabe der Gemeinden (§ 123 BauGB). Die Erschließung von Grundstücken dient u. a. dazu, diese an das öffentliche Verkehrs- und Versorgungsnetz anzuschließen. Sie umfasst die Herstellung von technischen, verkehrsmäßigen und sozialen Erschließungsanlagen auf den hierfür vorgesehenen öffentlichen Erschließungsflächen, insbesondere die Herstellung der öffentlichen Ver- und Entsorgungsnetze, der Entwässerungs- und Verkehrsanlagen (z. B. die dem öffentlichen Gemeingebrauch gewidmeten Straßen,

¹ Die BFH-Urteile vom 20. Dezember 2005, V R 14/04, und vom 22. Juli 2010, V R 14/09, werden zeitgleich im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Wege und Plätze), der Grünanlagen, Parkflächen und Kinderspielplätze sowie die Errichtung der Kommunikationsanlagen (z. B. für Telefon und Kabelfernsehen) und Anlagen zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen (z. B. Lärmschutzwände). Nicht zur Erschließung gehören die auf den zu erschließenden Grundstücken selbst notwendigen (Einzel-)Anschlüsse, weil die gemeindliche Erschließungsaufgabe an der Grundstücksgrenze endet.

Führt die Gemeinde die Erschließungsmaßnahmen selbst im eigenen Namen und für eigene Rechnung durch oder bedient sie sich hierfür eines Unternehmers als Erfüllungsgehilfen (z. B. Bauunternehmer durch Werkvertrag), wird die Gemeinde hoheitlich und damit nicht-wirtschaftlich im engeren Sinne tätig (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a Satz 4 UStAE). Eingangsleistungen, die im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Erschließungsmaßnahmen stehen, berechtigen folglich nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a UStAE). Zur Deckung des Aufwands von der Gemeinde erhobene öffentlich-rechtliche Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BauGB stellen keine steuerbaren Entgelte dar.

Soweit allerdings die Gemeinde einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhält (z. B. Elektrizitäts-, Gas-, Wärme- oder Wasserversorgung), sind die hierauf entfallenden Anschluss- und Baukostenbeiträge, die die Grundstückseigentümer für die Herstellung des betreffenden öffentlichen Versorgungsnetzes entrichten, Entgelte für die steuerpflichtige Leistung „Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss des Grundstücks an das Versorgungsnetz“ (vgl. BMF-Schreiben vom 7. April 2009, BStBl I S. 531). Insoweit steht dem BgA aus den Erschließungsaufwendungen für die allgemeinen Elektrizitäts-, Gas-, Wärme- oder Wasserversorgungsanlagen unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug zu.

II. Übertragung der Erschließungsaufgaben auf einen Erschließungsträger durch öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 124 BauGB

Die Gemeinde kann die ihr obliegenden Erschließungsaufgaben förmlich durch öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 124 Abs. 1 BauGB auf einen Erschließungsträger (z. B. private Erschließungsgesellschaft, Bauträger, einzelne Bauwillige) übertragen. Dabei sind zwei Fallkonstellationen denkbar:

1. (Rück-)Übertragung öffentlicher Flächen mit Erschließungsanlagen

Der Erschließungsträger ist oder wird Eigentümer der Grundstücke. Die Erschließung wird von ihm im eigenen Namen und für eigene Rechnung durchgeführt. Er nutzt die erschlossenen Grundstücke entweder für eigene Zwecke oder veräußert sie an Bauwillige unter ggf. Einkalkulierung der ihm entstandenen Erschließungsaufwendungen. Die öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen werden vom Erschließungsträger nach Erschließung der Grund-

stücke auf die Gemeinde (zurück)übertragen oder durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung für den Gemeingebrauch zugewendet. Auch wenn der Gemeinde im Fall der öffentlich-rechtlichen Widmung kein Eigentum übertragen wird, gelten die öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen als geliefert, da diese durch die öffentlich-rechtliche Widmung für den Gemeingebrauch der privatrechtlichen Verfügungsmacht entzogen sind (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61).

Die Erschließungsanlagen gehen als Baumaßnahmen an den übertragenen Grundstücken dinglich in diese ein und stehen deshalb in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung dieser Grundstücke an die Gemeinde. Diese Grundstückslieferungen unterliegen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG - ausgenommen Erschließungsanlagen, die Betriebsvorrichtungen sind -, auf die nach § 9 Abs. 1 UStG nicht verzichtet werden kann, wenn die Gemeinde die Grundstücke für den öffentlichen Bereich (zurück)erhält.

2. Durchführung von Erschließungsmaßnahmen

Die Gemeinde bleibt Eigentümer der öffentlichen Erschließungsflächen. Der Erschließungsträger verpflichtet sich gegenüber der Gemeinde lediglich zur Herstellung und Übertragung der Erschließungsanlagen. Er führt die Erschließung im eigenen Namen und für eigene Rechnung durch. Die öffentlichen Erschließungsanlagen werden vom Erschließungsträger nach Erschließung der Grundstücke auf die Gemeinde übertragen oder durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung für den Gemeingebrauch zugewendet (vgl. Nr. 1).

Sofern der Erschließungsträger auf den dafür vorgesehenen öffentlichen Erschließungsflächen zur Herstellung der Erschließungsanlagen selbstbeschaffte Hauptstoffe verwendet, handelt es sich um eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2010, V R 14/09).

III. Besondere Sachverhaltsgestaltungen im Zusammenhang mit Erschließungsmaßnahmen

Hat sich der Erschließungsträger nicht nur gegenüber der Gemeinde, sondern zusätzlich auch gegenüber den Grundstückseigentümern im Erschließungsgebiet privatrechtlich zur Herstellung der Erschließungsanlagen auf den öffentlichen Erschließungsflächen verpflichtet, erbringt der Erschließungsträger gegenüber dem jeweiligen Eigentümer mit der Erschließung der öffentlichen Flächen keine weitere sonstige Leistung, da insoweit nur die Gemeinde Leistungsempfängerin ist. Die Zahlungen der Grundstückseigentümer an den Erschließungsträger sind in diesem Fall Entgelte von dritter Seite im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Erschließungsleistung an die Gemeinde (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2010, V R 14/09). Hieraus folgt, dass der Erschließungsträger in seinen Abrechnungen gegenüber den bau-

willigen Eigentümern keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen darf. Geschieht dies dennoch, wird die ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. Die Bauwilligen sind insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Ein Entgelt von dritter Seite liegt demgegenüber nicht vor, wenn ein Grundstückserwerber aufgrund eines Grundstückskaufvertrages für ein erschlossenes Grundstück einen höheren Kaufpreis zu zahlen hat; dieser ist nur Entgelt für die Übertragung des Grundstücks (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61). Der Veräußerer kann unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG verzichten und dann die Umsatzsteuer in der Rechnung an den Grundstückserwerber gesondert ausweisen. Der Grundstückserwerber ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Von der Gemeinde als Zuschüsse oder Förderungsmittel bezeichnete Zahlungen können Entgelte sein, wenn sie im unmittelbaren Zusammenhang mit der nach § 124 BauGB geschuldeten Erschließungsleistung gewährt werden (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2006 V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285 und Abschnitt 10.2 UStAE).

Verzichtet die Gemeinde im Erschließungsvertrag auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen, da ihr durch die Übernahme der Kosten für die Herstellung der Erschließungsanlagen durch den Erschließungsträger kein Aufwand entsteht, der einen Anspruch auf Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB begründet, stellt dieser Verzicht kein Entgelt - in der Form eines Verzichts auf eine Forderung - für eine Leistung des Erschließungsträgers dar (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61).

IV. Vorsteuerabzug des Erschließungsträgers

Der Erschließungsträger ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Sofern eine direkte und unmittelbare Zurechnung zu einem beabsichtigten entgeltlichen Ausgangsumsatz möglich ist, entscheidet allein dessen umsatzsteuerrechtliche Behandlung über den Vorsteuerabzug der bezogenen Eingangsleistung. Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60; Abschnitt 15.2 Abs. 15a UStAE).

Demnach ist für die Frage des Vorsteuerabzugs aus Eingangsleistungen für die Übertragung öffentlicher Flächen mit Erschließungsanlagen (vgl. II Nr. 1) oder für Erschließungs-

maßnahmen auf öffentlichen Grundstücken (vgl. II Nr. 2) die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Veräußerung der anderen erschlossenen Grundstücke an Privatpersonen oder andere Unternehmer als mittelbarer Zweck grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteile vom 20. Dezember 2005, V R 14/04, vom 9. November 2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, und vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61). Etwas anderes gilt nur in den Fällen, in denen der Vorsteuerabzug nach der Gesamttätigkeit zu beurteilen ist (vgl. Nr. 2, unentgeltliche Werkleistung).

1. Entgeltliche Erschließung

Erbringt der Erschließungsträger seine Erschließungsleistungen gegenüber der Gemeinde gegen Entgelt im Leistungsaustausch, ist er unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsleistungen berechtigt. Nach § 15 Abs. 2 UStG ist der Vorsteuerabzug jedoch der Höhe nach ausgeschlossen, soweit der Erschließungsträger die Erschließungsanlagen im Rahmen einer steuerfreien Grundstückslieferung im Sinne von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zusammen mit den dazugehörigen öffentlichen Erschließungsflächen (vgl. II Nr. 1) auf die Gemeinde überträgt. Ein Verzicht auf die Steuerfreiheit ist nur unter den Bedingungen des § 9 UStG zulässig. Soweit es sich bei den Erschließungsanlagen um Betriebsvorrichtungen im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG handelt, ist die Übertragung auf die Gemeinde steuerpflichtig und schließt den Vorsteuerabzug aus den in diesem Zusammenhang bezogenen Eingangsleistungen beim Erschließungsträger nicht aus. Zu den Betriebsvorrichtungen in diesem Sinne zählen insbesondere die öffentlichen Ver- und Versorgungsleitungen für Trinkwasser, Strom, Wärme, Gas und Abwasser, weil sie zur Betriebsanlage des betreffenden Versorgungs- bzw. Entsorgungsbetriebes gehören.

Stehen die öffentlichen Erschließungsflächen nicht im Eigentum des Erschließungsträgers und beschränkt sich seine Leistung dementsprechend auf die entgeltliche Herstellung und Übertragung der Erschließungsanlagen (vgl. II Nr. 2), ist dieser Umsatz steuerpflichtig und berechtigt unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen, die im unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen.

2. Unentgeltliche Erschließung

Überträgt der Erschließungsträger die öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen (vgl. II Nr. 1) unentgeltlich auf die Gemeinde (zurück), oder erbringt er eine unentgeltliche Werkleistung der Erschließungsanlagen an die Gemeinde, liegt tatbestandlich eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vor. Die unentgeltliche Übertragung der erschlossenen öffentlichen Grundstücke oder der Erschließungsanlagen erfolgt in der Regel aus unternehmerischen Gründen, da diese Erschließung die Veräußerung der anliegenden Grundstücke an Privatpersonen oder andere Unternehmer begünstigt bzw. erst ermöglicht.

Sofern der Erschließungsträger Eingangsleistungen bezieht, die im unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit der beabsichtigten unentgeltlichen Übertragung der öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen oder der unentgeltlichen Werklieferung der Erschließungsanlagen stehen, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61, und Abschnitt 15.15 UStAE). Eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erfolgt aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs in diesem Fall nicht (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Ist die unentgeltliche Erschließung als Werkleistung zu qualifizieren, unterliegt diese unentgeltliche Dienstleistungsabgabe nicht der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, wenn sie aus unternehmerischen Gründen erfolgt. Da in diesem Fall ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zu einem besteuerten Ausgangsumsatz fehlt, ist für den Vorsteuerabzug des Erschließungsträgers die Gesamttätigkeit im betreffenden Erschließungsgebiet entscheidend, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteil des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Tätigt der Erschließungsträger keine entgeltlichen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, ist auch der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen, die in die unentgeltliche Werkleistung der Erschließung der öffentlichen Flächen eingehen, ausgeschlossen. Erbringt der Erschließungsträger sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze, sind die Vorsteuerbeträge nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend aufzuteilen.

B e i s p i e l:

Die Gemeinde G überträgt die Erschließung eines Gebietes durch öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 124 Abs. 1 BauGB auf den Erschließungsträger E. Die öffentlichen Flächen bleiben im Eigentum von G. E wird nur Eigentümer der zu diesem Gebiet gehörenden Baugrundstücke. E erschließt die öffentlichen Flächen aus unternehmerischen Gründen unentgeltlich - Voraussetzung für die Veräußerung der anliegenden Baugrundstücke - und bezieht hierfür Eingangsleistungen (Tiefbauarbeiten) in Höhe von 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer. Die Hauptstoffe für die Erschließung werden von G beigestellt. E verkauft 50 % der Fläche der erschlossenen Baugrundstücke steuerfrei an private Bauwillige (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG). Die verbleibenden 50 % veräußert E nach zulässiger Option (§ 9 UStG) steuerpflichtig an andere Unternehmer.

Die Erschließung der öffentlichen Flächen ist als Werkleistung zu qualifizieren, da die Hauptstoffe von G gestellt werden. Die unentgeltliche Erschließung dieser Flächen erfolgt aus unternehmerischen Gründen und unterliegt deshalb nicht der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Nr. 9a Nr. 2 UStG. Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die im unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit dieser unentgeltlichen Erschließung stehen, ist nach der

Gesamtstätigkeit des E zu entscheiden. Da E sowohl steuerpflichtige als steuerfreie (Veräußerungs-)Umsätze ausführt, sind angefallene Vorsteuerbeträge nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend aufzuteilen. Der Vorsteuerabzug des E beträgt somit 950 €

V. Anwendung

Dieses Schreiben tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 31. Mai 2002 - IV B 7 - S 7100 - 167/02 - (BStBl 2002 I S. 631) und ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.