



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AK., vom 20. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 12. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 – 2000, sowie den vorläufig ergangenen Bescheid gegen die Umsatzsteuer 2001 entschieden:

1. Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 wird insoweit abgeändert, als die Festsetzung der angeführten Abgabe nunmehr endgültig erfolgt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt gewerbliche Einkünfte im Bereich des Realitäten- und Wohnungswesens.

Anlässlich einer im Jahr 2001 stattgefundenen und die Jahre 1997 - 1999 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest (*Details können aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 4. Dezember 2003 [= Anlage 1 zum BP-Bericht] entnommen werden*):

"Der Bw. hat Gründe in S. und Z. parzelliert und aufgeschlossen. Die Aufschließungen verbleiben im Eigentum des Bw. bis zur Abtretung an die Gemeinden frühestens in zehn Jahren nach Errichtung und Fertigstellung der Infrastruktur. Der Kanal verbleibt auch nach deren Abtretung im Eigentum des Bw. Im gegenständlichen Fall wurde die Vorsteuer für die Errichtung der Straße und die Vorsteuer für die Erschließung der Grundstücke (Bebauungsplan, Vermessung, Notar, usw.) geltend gemacht.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG kann ein Unternehmer bei Grundstücksveräußerungen zur Steuerpflicht optieren. Grundsätzlich soll der veräußernde Unternehmer den Vorsteuerabzug hinsichtlich empfangener Leistungen nur dann – vor Ausführung des Grundstücksumsatzes – beanspruchen können, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt der Vorleistung nachweisen kann, dass er mit dem Erwerber der Liegenschaften eine Vereinbarung dahingehend getroffen hat, dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln und dem Erwerber die darauf entfallende Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG in Rechnung stellen wird.

In den Prüfungsjahren wurden im Wohngebiet S. und im Nachschauzeitraum 2000 – 2001 im Wohngebiet Z. Grundstücke verkauft. Diese Grundstücke wurden laut den vorgelegten Kaufverträgen ohne Umsatzsteuer veräußert. Mit den Erwerbern der Grundstücke wurden dahingehend keine Vereinbarungen getroffen, dass der Umsatz steuerpflichtig behandelt wird. Die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Kalkulationsunterlagen lassen den Schluss zu, dass mit den einzelnen Grundstückspartellen auch die anfallenden Aufschließungskosten (Vermessung, Bebauungsplan, Straße usw.) unter Anwendung der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG mitverkauft wurden.

Auf Grund dieser Ausführungen ist ein Vorsteuerabzug für die Aufschließungskosten der Straße und der Grundstücke (Vermessung, Bebauungsplan usw.) gemäß § 12 Abs. 3 UStG nicht zulässig:"

S.	Grund und Boden	Straße
1997	66.041,80	58.940,00
1998	6.525,00	114.595,00
1999		1.038.574,60
Z.	Grund und Boden	Straße
1998	9.045,80	1.736,20
1999	14.760,00	5.137,20
2000	40.144,00	87.972,00
2001		867.572,20
Vorsteuerkürzung insgesamt in S		2.311.043,80
davon in S.		1.284.676,40
davon in Z.		1.026.367,40

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ am 12. Dezember 2002:
-im wieder aufgenommenen Verfahren geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide

für 1997 – 1999,

-Erstbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für 2000 und

-einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2001.

Im Zuge der Berichtserstellung wurde infolge eines Rechenfehlers im Prüfungsjahr 1998 um 58.940,00 S zuviel an Vorsteuer rückgerechnet.

Dieser Rechenfehler wurde durch einen gemäß § 293 BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheid vom 21. Jänner 2003 berichtigt.

Mit Eingabe vom 16. Jänner 2003 wurde um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 15. Februar 2003 ersucht.

Am 20. Jänner 2003 wurde gegen oben angeführte Bescheide Berufung erhoben. Es wurde beantragt, die abzugsfähige Vorsteuer und den Gesamtbetrag der Einkünfte laut der Berufsbeilage festzusetzen.

Infolge der steuerpflichtigen Weiterverrechnung der Kosten für die Herstellung der Straße, ergebe sich im Zusammenhang mit der Berufung gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge eine Erhöhung des steuerpflichtigen Umsatzes in den Jahren 1998 bis 2001.

Eine ausführliche Begründung sollte nach Angaben des steuerlichen Vertreters innerhalb der offenen Frist bis 15. Februar 2003 nachgereicht werden.

Mit Eingabe vom 17. Februar 2003 wurde um Verlängerung zur Nachreichung der Begründung bis 31. März 2003 ersucht.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2003 wurde der Bw. aufgefordert, die Mängel (*die fehlende Begründung*) bis zum 31. März 2003 zu beheben.

Am 26. März 2003 wurde die Begründung zur Berufung nachgereicht, die zusammenfassend lautet:

Die auf die Straßenerrichtungskosten entfallende Vorsteuer sei vom Finanzamt nicht anerkannt worden, weil nach deren Ansicht diese Errichtungskosten und die damit zusammenhängende Vorsteuer unmittelbar mit den Verkaufserlösen der einzelnen Grundstückspartzen im Zusammenhang stünden und mangels Optierung zur Steuerpflicht daher die Vorsteuer nicht abzugsfähig wäre.

Im Zuge der Parzellierung der einzelnen Einfamilienhausgrundstücke seien für die Wohnparks in S. und Z. jene Partzen festgelegt worden, die als Straßengrundstück das gesamte Wohnbaugelbiet aufschließen. Diese Partzen befänden sich im Eigentum des Bw. Dieser habe daher im Zuge der Parzellierung und des Verkaufes von einzelnen Baupartzen die gesamte Infrastruktur auf eigene Kosten hergestellt, wobei es sich im Einzelnen um folgende Maßnahmen handelt:

a) Kanalisation – getrennt in Abwasser und Regenwasser

- b) Trinkwasserversorgung inklusive Hydranten
- c) Stromversorgung
- d) Gasversorgung
- e) Straßenbeleuchtung
- f) Straßenherstellung

All diese Maßnahmen seien ausschließlich auf Kosten und für Rechnung des Bw. hergestellt worden und die im Zuge der Herstellungskosten anfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht worden. Im Zuge des Verkaufes dieser Bauparzellen sei in den Kaufverträgen unter anderem Folgendes vereinbart worden:

- a) Die verkaufende Partei trage auf eigene Kosten die Herstellung der Straßen und Gehsteige und gewährt ein Benützungsrecht dieser Anlagen.
 - b) Die Aufteilung der Kosten für die Wartung und Erhaltung der von diesem Wohngebiet umfassten Straßen seien auf alle Grundstückseigentümer im Verhältnis der Grundstücksflächen zu verteilen.
 - c) Die verkaufende Partei verpflichte sich die Kanalisation auf eigene Kosten herzustellen und die einzelnen Grundstücke des Wohngebietes an diese Kanalisation anzuschließen, wobei sich die kaufende Partei zur Entrichtung eines Kanalanschlussbeitrages sowie der laufenden Kanalbenützungsgebühr verpflichte.
 - d) Die kaufende Partei verpflichte sich ausschließlich an diese Kanalisationsanlage anzuschließen.
 - e) Genau wie die Kosten für die Kanalisation, Trinkwasser-, Strom- und Gasversorgung sowie der Straßenbeleuchtung würden auch die Kosten für die Herstellung der Straße eine Betriebsvorrichtung darstellen, wie dies der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.6.70, 511/68 ausgesprochen habe. Somit handle es sich bei den Kosten der Straßenherstellung nicht um die Kosten eines Grundstückes, sondern um die Kosten einer Betriebsvorrichtung.
- In den zwischen den Lagegemeinden und dem Bw. abgeschlossenen Verträgen sei vereinbart worden, dass nach Ablauf von zehn Jahren nach Errichtung und Fertigstellung der Infrastruktur und der Straßenherstellung, diese Straßengrundstücke an die jeweilige Gemeinde entschädigungslos abgetreten werden würden, wobei die Kanalanlagen ausgenommen seien.

In den zwischen dem Bw. und den einzelnen Kaufinteressenten abgeschlossenen Verträgen habe gemäß Punkt 8 die Verpflichtung der verkaufenden Partei zur Herstellung der gesamten Infrastruktur bestanden, worunter natürlich auch die Kosten für die Herstellung der Straße zu verstehen seien. Auch wenn in weiterer Folge in Punkt 8 dieser Kaufverträge zwar kein gesondertes Entgelt für den Anliegerbeitrag "Straße" vorgeschrieben sei, sei davon auszugehen, dass neben dem Entgelt für den Erwerb des Grundstückes auch ein Teil des Entgeltes auf den Anliegerbeitrag für die Straßenerrichtung falle. Üblicherweise werde die Straßenerrichtung von der zuständigen Gemeinde übernommen und dem Bauwerber ein nach

der Grundstücksgröße bemessener Anliegerbeitrag vorgeschrieben. Im gegenständlichen Fall sei das Entgelt für das Grundstück und den Anliegerbeitrag gemeinsam vorgeschrieben worden.

Die anteiligen Kosten für die Straßenerrichtung und somit der Wert der im Prüfungs- und Nachschauzeitraum auf die veräußerten Parzellen entfallenden Anliegerbeiträge seien in der Beilage getrennt nach den einzelnen Kalenderjahren ersichtlich und würden ein grundsätzlich umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen, sodass sich die in der Berufung angeführte Umsatzsteuererhöhung ergebe. Die im Zusammenhang mit der Errichtung der Straße anfallenden Vorsteuern stünden daher mit einem steuerpflichtigen Umsatz in Verbindung und seien als abzugsfähige Vorsteuer zu berücksichtigen.

Die Verrechnung des Anliegerbeitrages in einem einheitlichen Entgelt mit dem Grundstück stelle auch keine Nebenleistung zur Lieferung des Grundstückes dar, da auch im Normalfall der an die Gemeinde zu entrichtende Anliegerbeitrag nicht als Nebenleistung zur Grundstückslieferung betrachtet werden könne. Ob nun der Lieferant des Grundstückes und der Empfänger des Anliegerbeitrages ident seien, oder ob es sich dabei um zwei verschiedene Lieferanten handeln würde, könne daher zu keiner anderen Beurteilung führen. Selbst wenn zwei verschiedene Leistungen mit einem einheitlichen Entgelt verrechnet würden, führe dies nicht zu einer einheitlichen umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung, sondern es sei jede Leistung für sich zu betrachten und das Entgelt entsprechend aufzuteilen (vgl. VwGH 27.8.1990, 89/15/0128). Auf Grund dieses Erkenntnisses sei das zwar einheitlich festgelegte Entgelt in einen steuerpflichtigen und in einen steuerfreien Teil analog den sonstigen Vorgangsweisen aufzuteilen. Der Ansatz eines einheitlichen Entgeltes für zwei verschiedene Leistungen sei kein Indiz für eine einheitliche steuerliche Vorgangsweise. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die Kosten für die Straßenherstellung in den Wohnbereichen S. und Z. nicht nur für diese Wohnbereiche unmittelbar dienen, sondern teilweise dem gesamten Gewerbebetrieb des Bw. zu Gute kommen.

Die in der Beilage angeführten Änderungen stellen sich wie folgt dar:

in S	1997	1998	1999	2000	2001
1.		232.592,66	191.462,36	370.079,06	139.279,23
2.	-58.940,00	-57.391,20	-1.043.711,80	-107.272,58	-873.605,14

1. Summe der Umsatzsteuer von den Anliegerbeiträgen für die Straßenerrichtung
2. anzuerkennende Vorsteuer für die Straßenerrichtung sowie Storno Vorsteuerrückrechnung von den Grundkosten

Die abzugsfähige Vorsteuer sowie die auf die Anliegerbeiträge entfallende Umsatzsteuer hätten auch eine Auswirkung auf die Gewinnermittlung. Weiters ergebe sich auch eine Anpassung der AfA für das Wirtschaftsgut "Straße", welche seit 1999 in Verwendung

genommen worden sei. Da es sich beim Wirtschaftsgut "Straße" um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handle, stehe für dieses Wirtschaftsgut auch ein Investitionsfreibetrag zu.

In einer Ergänzung vom 22. September 2003 zur Berufung wurde durch den steuerlichen Vertreter bei der Berechnung der Einkünfte beim Investitionsfreibetrag (1998: 1.358,00 S, 1999: 2,169.868,00 S), der AfA und den Buchwertabgängen noch Änderungen vorgenommen.

Einkünfte in S	1997	1998	1999	2000
laut BP	-13,572.518,00	-6,478.635,00	-12,728.266,00	2,969.762,00
AfA		-377,00	-757.022,00	48.434,00
IFB		-1.358,00	-2,178.148,00	
Zurechnung IFB		1.358,00	2,178.148,00	
Verrechnung IFB				-2,178.148,00
Buchwertänderungen von Anlageabgängen		5,344.964,00	4,099.269,00	464.868,00
laut Berufung	-13,572.518,00	-1,134.048,00	-9,386.019,00	1,304.916,00

In seiner Stellungnahme vom 30. April 2003 zur Berufung hielt der Prüfer fest, dass der steuerliche Vertreter vor dem Abhalten der Schlussbesprechung eine schriftliche Anfrage an das BMF gestellt habe, in der ein gegenüber der nunmehrigen Berufungsschrift wesentlich abweichender Sachverhalt behauptet werde. Zur Anfrage an das BMF sei vom Prüfer eine ausführliche Stellungnahme verfasst und an den Umsatzsteuerfachbereich der ehemaligen FLD für OÖ weitergeleitet worden. Die BMF-Anfrage sei an den do. Fachbereich delegiert und in Form von zwei Besprechungen erledigt worden. Die vom Finanzamt auf Grund der BP-Feststellungen erlassenen Bescheide entsprächen vollinhaltlich der vom Fachbereich vertretenen Rechtsansicht.

Im Folgenden wird die Anfrage des steuerlichen Vertreters an das BMF vom 10. Dezember 2001 wieder gegeben:

"Mein Mandant ist Eigentümer eines Industrie- und Gewerbeareals, sowie angrenzender Grundstücksflächen, wobei zwei Teilflächen als Wohngebiete gewidmet wurden auf denen je ein Wohnpark errichtet wurde. Als Voraussetzung für die Erschließung als Wohnpark und die Parzellierung für Einfamilienhäuser wurde die Auflage erteilt, dass von meinem Mandanten als Eigentümer des gesamten Areals die notwendige Infrastruktur hergestellt wird.

Im Zuge der Parzellierung der einzelnen Einfamilienhausgrundstücke wurden jene Parzellen festgelegt, die als Straßenstücke das gesamte Wohnbaugebiet aufschließen. Diese Parzellen stehen im Eigentum meines Mandanten.

Mein Mandant hat daher im Zuge der Parzellierung und des Verkaufes von einzelnen

Bauparzellen die gesamte Infrastruktur auf eigene Kosten hergestellt, wobei es sich um folgende Maßnahmen handelt:

- a) Kanalisation – getrennt in Abwasser und Regenwasser
- b) Trinkwasserversorgung inklusive Hydranten
- c) Stromversorgung
- d) Gasversorgung
- e) Straßenbeleuchtung
- f) Straßenherstellung

Alle diese Maßnahmen wurden ausschließlich auf Kosten und für Rechnung meines Mandanten hergestellt und die im Zuge der Herstellungskosten anfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht. In den Kaufverträgen wurde unter anderem Folgendes vereinbart:

- a) Die verkaufende Partei trägt auf eigene Kosten die Herstellung der Straßen und Gehsteige und gewährt ein Benützungsrecht dieser Anlagen.
- b) Die Aufteilung der Kosten für die Wartung und Erhaltung der von diesem Wohngebiet umfassten Straßen sind auf alle Grundstückseigentümer im Verhältnis der Grundstücksflächen zu verteilen.
- c) Die verkaufende Partei verpflichtet sich die Kanalisation auf eigene Kosten herzustellen und die einzelnen Grundstücke des Wohngebietes an diese Kanalisation anzuschließen, wobei sich die kaufende Partei zur Entrichtung eines Kanalanschlussbeitrages sowie der laufenden Kanalbenützungsgebühr verpflichtet.
- d) Die kaufende Partei verpflichtet sich ausschließlich an diese Kanalisationsanlage anzuschließen.
- e) Die verkaufende Partei verpflichtet sich auf eigene Kosten die gesamte Infrastruktur wie Gasnetz, Telefonnetz, Wasserleitungsnetz und Stromnetz herzustellen und die kaufende Partei verpflichtet sich im Zuge des Anschlusses an diese Netze, die üblicherweise zur Vorschreibung gelangenden Anschlussgebühren zuzüglich der Umsatzsteuer zu entrichten. In einem Abtretungsvertrag mit den zuständigen Gemeinden wurde zwischen diesen Gemeinden und meinem Mandanten vereinbart, dass die zum Zwecke der Aufschließung der Bauplätze und Errichtung öffentlicher Verkehrsanlagen benötigten und derzeit im Eigentum meines Mandanten stehenden Grundflächen mit Wirkung vom 1. Jänner 2009 bzw. 1. Jänner 2010 an die jeweilige Gemeinde kostenlos abzutreten sind und die Gemeinde die Verpflichtung übernimmt diese Grundstücke als öffentliches Gut zu widmen. Ausdrücklich wird in diesen Vereinbarungen festgelegt, dass die von meinem Mandanten errichteten Kanalanlagen nicht Gegenstand des Abtretungsvertrages sind und daher auch im Eigentum meines Mandanten verbleiben. Lediglich die Grundfläche selbst wird an die Gemeinde abgetreten. In den Abtretungsverträgen vom Februar und Juli 1998 wird festgehalten, dass mein Mandant zur Errichtung der oben angeführten Aufschließungsmaßnahmen auf eigene Kosten verpflichtet ist.

Als Voraussetzung für den Verkauf der einzelnen Bauparzellen wurde von meinem Mandanten auf den in seinem Eigentum verbleibenden Straßenflächen die entsprechende Infrastruktur hergestellt, wobei diese ausschließlich im Eigentum meines Mandanten verbleibt. Durch die Aufschließung der einzelnen Bauparzellen sind erhebliche Kosten entstanden, die sich natürlich im Kaufpreis der einzelnen Bauparzelle widerspiegeln, da ein aufgeschlossenes Grundstück wesentlich mehr Wert ist als ein nicht aufgeschlossenes Grundstück. Der Kaufpreis des einzelnen Grundstückes ist jedoch ausschließlich der Preis für die Übergabe des Grundstücks, das an ein Straßenstück mit der vorhandenen Infrastruktur anschließt. Der Käufer hat daher grundsätzlich dieses Grundstück zu einem bestimmten Preis erworben und Gegenstand des Kaufvertrages ist ausschließlich die Übergabe der entsprechenden Bauparzelle, wobei natürlich Käufer und Verkäufer damit gewisse Rechte und Verpflichtungen übernommen haben.

Der Verkauf des Grundstückes erfolgte gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG als unecht befreiter Umsatz ohne dass auf die Steuerpflicht optiert worden wäre. Der Verkauf des Grundstückes steht daher nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Herstellung der Infrastruktur, die zur Gänze im Eigentum meines Mandanten verbleibt.

Die Errichtung der Infrastruktur hängt ausschließlich mit umsatzsteuerbaren Leistungen, wie den Betrieb des Kanals, Herstellung der Anschlüsse für Gas, Telefon, Strom und Wasser zusammen, wofür gesonderte USt-pflichtige Anschlussbeiträge und laufende USt-pflichtige Entgelte vom einzelnen Grundstückseigentümer zu entrichten sind. Auch die Herstellung der Straße hat mit dem Grundstück selbst keinen unmittelbaren Zusammenhang, sondern stellt genauso wie die Kanalisation und die sonstige Infrastruktur ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, sodass die mit den Herstellungskosten im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge als abzugsfähige Vorsteuer im Zeitpunkt der Rechnungslegung zu berücksichtigen sind. Ein Verkauf der einzelnen Parzellen führt daher nicht zu einer Umwidmung dieser selbständigen Wirtschaftsgüter. Es kann daher zu keiner Vorsteuerrückrechnung kommen.

Auch die Vereinbarung betreffend die künftige Abtretung dieser Straßenstücke stellt keinen umsatzsteuerbaren Tatbestand dar, da diese Abtretung kostenlos an die jeweilige Gemeinde ohne Entgelt erfolgt. Ein umsatzsteuerbarer Tatbestand gemäß § 1 Abs. 1 UStG liegt daher mangels Entgelt nicht vor. Die Errichtung der Infrastruktur und der Straße wurde nicht nur im Bereich dieser Wohnparks, sondern auch im gesamten gewerblich genutzten Bereich auf Kosten meinen Mandanten vorgenommen und dient der gesamten unternehmerischen Tätigkeit meines Mandanten.

Aus den genannten Gründen ist daher meines Erachtens die gesamte im Zuge der Errichtung anfallende Vorsteuer als abzugsfähige Vorsteuer zu behandeln ohne dass der Verkauf einzelner Grundstücke bzw. die künftige unentgeltliche Abtretung an die Gemeinde zu einer Änderung der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen führt."

Der Prüfer führte in seiner Stellungnahme vom 11. März 2002 zur BMF-Anfrage an den Fachbereich aus:

"Vom steuerlichen Vertreter wird ausgeführt, dass die vom Abgabepflichtigen errichteten Kanalanlagen nicht Gegenstand dieses Abtretungsvertrages sind. Dazu ist zu ergänzen, dass jedoch die restliche Infrastruktur wie zB Stromversorgung, Gasversorgung, Straßenbeleuchtung, Trinkwasserversorgung und Straßenherstellung sehr wohl an die Übernehmerin, nämlich die jeweilige Gemeinde, entweder die Gemeinde Z. oder die Gemeinde S., übergehen. Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass Grundflächen und auch die Infrastruktur zur Gänze im Eigentum des Abgabepflichtigen verbleiben, kann nur insoweit gefolgt werden, dass diese frühestens zehn Jahre nach Errichtung und Fertigstellung der Infrastruktur, ausgenommen die Kanalanlagen in den Wohngebieten, an die jeweilige Gemeinde abgetreten werden.

Nach § 6 UStG kann ein Unternehmer bei Grundstücksveräußerungen iSd § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG zur Steuerpflicht optieren. Grundsätzlich soll der veräußernde Unternehmer den Vorsteuerabzug hinsichtlich empfangener Leistungen nur dann - vor Ausführung des Grundstücksumsatzes - beanspruchen können, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung nachweisen kann, dass er mit dem Erwerber der Liegenschaften eine Vereinbarung dahingehend getroffen hat, dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln und dem Erwerber die darauf entfallende Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG in Rechnung stellen wird.

In den Prüfungsjahren wurden im Wohngebiet S. und im Nachschauzeitraum im Wohngebiet Z. Grundstücke verkauft. Die Grundstücke wurden laut den Kaufverträgen ohne Umsatzsteuer veräußert. Mit den Erwerbern der Grundstücke wurden auch dahingehend keine Vereinbarungen getroffen, dass der Umsatz steuerpflichtig behandelt wird.

Im gegenständlichen Prüfungsfall wurden, wie vom steuerlichen Vertreter bereits ausgeführt, die Gründe S. und Z. parzelliert und aufgeschlossen. Die Aufschließungen verbleiben im Eigentum des Abgabepflichtigen (bis zur Abtretung an die Gemeinden wie bereits erläutert). Einerseits werden zwar die Aufschließungen als unecht steuerbefreiter Umsatz mitveräußert – im Kaufvertrag steht, dass im Kaufpreis die Aufschließungen ohne Hausanschluss enthalten sind – andererseits werden aus dem Titel "Straße" oder "Infrastruktur (Gas, Strom, Telefon, Wasser)" keine nachhaltigen Umsätze erzielt.

Nach Ansicht des Prüfers stehen die Anschlussbeiträge nicht direkt in Bezug zur Frage, ob die Kosten für die Erschließung und Baureifmachung der Grundstücke umsatzsteuerpflichtig sind. Die Anschlussbeiträge (für Gas, Telefon, Strom und Wasser) werden in den Ausgangsrechnungen des Abgabepflichtigen richtig als "Hausanschlusskosten" bezeichnet und sind als solche auch getrennt von den Aufschließungskosten zu betrachten. Nach den Ausführungen des Abgabepflichtigen sind Hausanschlusskosten jene Kosten, die von den einzelnen Grundstückserwerbern dafür zu entrichten sind, dass sie die Möglichkeit haben, bei

den einzelnen Zuleitungen (Strom, Telefon,...) die kurz nach Beginn der parzellierten Grundstücke enden, anzuschließen.

Weiters wird noch darauf verwiesen, dass auch in den Kaufverträgen eine eindeutige Abgrenzung zwischen Aufschließungskosten und Hausanschlusskosten erfolgt. Aus den Kaufverträgen ist eindeutig herauszulesen, dass der vereinbarte Kaufpreis die Aufschließungskosten (Absatz 6,7,8 des Kaufvertrages, ohne Hausanschluss) enthält. Aber nicht nur die vorhergehenden Ausführungen, sondern auch die Kalkulationsunterlagen des Abgabepflichtigen lassen den Schluss zu, dass mit den einzelnen Grundstückspartzen auch die anfallenden Aufschließungskosten unter der Anwendung der unechten Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG mitverkauft wurden.

Auch eine Gemeinde würde die Kosten zur Errichtung einer Gemeindestraße – obwohl sie Eigentümerin der Straße bleibt – den Käufern im Rahmen des Kaufpreises anlasten. Warum sollte dies der Abgabepflichtige – noch dazu wo er nach zehn Jahren die Straße unentgeltlich an die Gemeinde abtritt – nicht tun?

Zudem sei ergänzend erwähnt, dass die in der Kalkulation des Abgabepflichtigen anteilig für jede Parzelle ermittelten Aufschließungskosten, meines Erachtens auch richtigerweise in der Bilanz in den Sachkonten (Anlageverzeichnis) als Teilabgang ausgebucht wurden, was wiederum die Feststellung des Prüfers unterstützt, dass die Aufschließungen unecht steuerbefreit mitveräußert wurden und daher ein Anspruch auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Aufschließungen nicht besteht.

Sämtliche Infrastrukturen (ausgenommen Kanal) stehen nach Ansicht des Prüfers in unmittelbarem Zusammenhang mit den verkauften Grundstücken. Nicht aufgeschlossene Grundstücke sind als Baugründe nicht zu verkaufen, wonach auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens geschlossen werden kann, dass ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Infrastrukturen sehr wohl besteht und die Anbindung der Grundstücke an die Infrastruktur für die Nutzung als Wohnpark Voraussetzung ist.

Lediglich die Kanalisation stellt ein selbständiges Wirtschaftsgut dar. Daraus werden auch laufende Umsätze (Benützungsgebühren) erzielt und nicht wie bei den restlichen Infrastrukturen (Strom, Telefon,...), wo lediglich die Anschlussbeiträge umsatzsteuerpflichtig behandelt werden und ansonsten keine nachhaltigen Umsätze anfallen.

Die Ausführungen in Bezug auf den "Kanal" lassen wiederum den Schluss zu, dass die Kosten der Kanalisation der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Wie bereits erwähnt wird in den Kaufverträgen für die Kanalaufschließung keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Meines Erachtens ist auf Grund obiger Erläuterungen ein Vorsteuerabzug von den Aufschließungen (ausgenommen Kanal) nicht zulässig.

Für den Kanal, der als eigenständiges Wirtschaftsgut gesehen wird, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren. Die dazugehörigen Aufschließungskosten (diese sind wie in den Kaufverträgen ausgeführt im Verkaufspreis enthalten) sind jedoch der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Vollständigkeitshalber wird noch ausgeführt, dass die Betriebsprüfung nicht wie behauptet die Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG zu berichtigen beabsichtigt, sondern gemäß § 12 Abs. 3 UStG."

Seitens des Fachbereiches wurden mehrere den Sachverhalt und die Rechtslage klärende Gespräche im Beisein des Prüfers, dem steuerlichen Vertreter und seinem Mandanten geführt, wobei letztlich folgende Meinung vertreten wurde:

Der Abgabepflichtige habe die fraglichen Grundstücke mit einem Kanal aufgeschlossen, hierfür Beträge gesondert in Rechnung gestellt und betreibe die Kanalanlage auch selbst. Die Anschlusskosten und Kanalgebühren seien verustet worden. Der diesbezügliche Vorsteuerabzug stehe daher zu. Weiters habe der Abgabepflichtige die Hausanschlüsse (die Zuleitungen von der Grundstücksgrenze zum Haus) für Gas, Wasser und Strom gegen ein gesondertes und der Umsatzsteuer unterworfenen Entgelt errichtet. Ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug stehe daher ebenfalls zu.

Der Abgabepflichtige habe auch zwecks verkehrsmäßiger Aufschließung der fraglichen Grundstücke Straßen und dazugehörige Vorrichtungen errichtet, die nach zehn Jahren ins öffentliche Gut übergehen. Diese Aufschließungen würden keine Leistungen an die Grundstückskäufer darstellen, da die Straßen auch von anderen Personen benützt werden dürfen. Die Aufschließungskosten stehen, wenn überhaupt, im Zusammenhang mit steuerfreien Grundstückslieferungen und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dem Ansinnen des Abgabepflichtigen, aus den Grundstückspreisen einen zu versteuernden Straßenerrichtungsanteil herauszuschälen und dafür für die Aufschließung den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren, könne nicht entsprochen werden.

Die Berufung wurde am 15. Juli 2003 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In einer Vorsprache vor dem unabhängigen Finanzsenat präzierte der steuerliche Vertreter am 7. Juli 2005 noch einmal, dass zwar ein einheitliches Entgelt, aber keine einheitliche Leistung vorgelegen sei. Mit den Aufschließungskosten sei das Benützungsrecht für die Straße abgegolten worden.

Mit Eingabe vom 17. August 2005 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet sowie der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Ergänzend wurde in diesem Schreiben noch einmal darauf hingewiesen, dass nicht die Veräußerung von Liegenschaftsanteilen, sondern die Abgeltung einer vom Bw. zur Verfügung gestellten Dauerleistung, nämlich das Benützungsrecht der Straße durch die Käufer zu beurteilen sei. In diesem Zusammenhang verwies der steuerliche Vertreter auf eine Entscheidung des UFS der Außenstelle Linz unter GZ. RV/1617-L/02, worin seiner Ansicht nach in einem ähnlichen Verfahren der Berufung Folge gegeben worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob

1. die anteiligen Kosten für die Straßenerrichtung ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen oder nicht,
2. die im Zusammenhang mit der Erschließung der Grundstücke und Errichtung der Straße anfallenden Vorsteuern abzugsfähig sind oder nicht,
3. die errichtete Straße ein selbständiges und abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt, dass zur Vornahme einer Absetzung für Abnutzung (AfA) und Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages (IFB) berechtigt oder nicht, sowie
4. die in der Berufungsergänzung vom 22. September 2003 erfolgten Buchwertänderungen von Anlageabgängen zulässig sind oder nicht.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist folgender Sachverhalt maßgeblich:

Der Bw. ist Eigentümer eines Industrie- und Gewerbeareals, sowie angrenzender Grundstücksflächen, wobei zwei Teilflächen als Wohngebiete gewidmet wurden.

Voraussetzung für die Parzellierung war, dass der Bw. die Aufschließungsmaßnahmen (Kanal, Trinkwasser, Strom, Gas, Straßenbeleuchtung, Straßenherstellung) auf eigene Kosten durchführt. Im Zuge der Parzellierung der einzelnen Einfamilienhausgrundstücke wurden jene Parzellen festgelegt, die als Straßenstücke das gesamte Wohngebiet aufschließen.

In Abtretungsverträgen wurde mit den Gemeinden S. und Z. vereinbart, dass diese Grundstücksteilflächen frühestens zehn Jahre nach Errichtung und Fertigstellung der Infrastruktur, mit Ausnahme der Kanalanlage, an die jeweilige Gemeinde als Verwalterin des öffentlichen Gutes übergeben werden.

In den Abtretungsverträgen ist dazu festgehalten:

Der Übergeber verpflichtet sich weiters, die bis zum 1. Jänner 2009 (Gemeinde S.) bzw. 1. Jänner 2010 (Gemeinde Z.) in seinem Eigentum verbleibenden vertragsgegenständlichen Teilflächen jenem Personenkreis zur Benützung zu den selben Bedingungen und Auflagen zur Verfügung zu stellen, wie dieser Personenkreis diese Verkehrsflächen zu benützen berechtigt wäre, wenn diese Verkehrsflächen im öffentlichen Gut stehen würden.

Die Vertragsparteien kommen weiters dahingehend überein, dass bis zur tatsächlichen Übergabe der Teilflächen bereits ab Fertigstellung der Infrastruktur die Übernehmerin die ordnungsgemäße Schneeräumung bzw. das Mähen der öffentlichen Rasenflächen übernimmt.

Kaufgegenstand der einzelnen Parteien waren ausschließlich Grundstücke mit Garten- und Bauflächen unterschiedlichen Ausmaßes, die an eine Straßenteilfläche mit der vorhandenen Infrastruktur angrenzen. Der Kaufpreis bezog sich ausschließlich auf das Kaufobjekt, wobei die Aufschließungskosten ohne Hausanschluss im Kaufpreis einkalkuliert sind.

Die Grundstücke wurden gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG ohne Umsatzsteuer veräußert. Auf eine Option zur Steuerpflicht wurde verzichtet.

ad 1)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG unterliegen Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt der Umsatzsteuer.

Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer ist grundsätzlich jede tatsächlich im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Leistung. Sie setzt zwei Beteiligte voraus, richtet sich auf den Erhalt einer Gegenleistung und löst damit die beabsichtigte Gegenleistung aus, sodass schließlich ein Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung begründet wird (vgl. Kolacny-Mayer UStG 1994², § 1 Anm. 2 ff.).

Die Leistung muss, um umsatzsteuerbar zu sein, die Sphäre des leistenden Unternehmers verlassen (Außenumsatz) und sich an einem bestimmten oder bestimmbaren Leistungsadressaten richten. Eine ust-bare Leistung verlangt einen bestimmten Leistungsempfänger. Daran fehlt es, wenn eine Leistung zwar die Sphäre des Leistenden verlässt, jedoch gegen einen unbestimmten Empfängerkreis erbracht wird. Keine Leistung liegt daher bei einem Verhalten vor, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (vgl. Ruppe, UStG 1994², Kommentar, § 1, Tz 23 u. 24).

Somit ist zu prüfen, welche Leistung der Bw. an die Grundstückserwerber erbrachte und ob ein Leistungsaustausch vorliegt.

Nach Ansicht des Bw. hängt die Errichtung der Infrastruktur ausschließlich mit umsatzsteuerbaren Leistungen, wie dem Betrieb des Kanals, Herstellung der Anschlüsse für Gas, Telefon, Strom und Wasser zusammen, wofür gesonderte ust-pflichtige Anschlussbeiträge von den einzelnen Grundstückseigentümern zu entrichten gewesen seien. Die Herstellung der Straße habe mit den Grundstücken selbst keinen unmittelbaren Zusammenhang, sondern stelle wie die Kanalisation und die sonstige Infrastruktur ein selbständiges zum Vorsteuerabzug berechtigtes Wirtschaftsgut dar.

Die Straßenerrichtung diene weiters der gesamten unternehmerischen Tätigkeit des Bw. In der Berufung wurde weiters – abweichend von der ministeriellen Anfrage – angeführt, dass vom Gesamtentgelt neben dem Entgelt für den Grundstückserwerb auch ein Teil des Entgeltes auf den Anliegerbeitrag für die Straßenerrichtung entfalle. Diese anteiligen Kosten für die Straßenerrichtung würden ein grundsätzlich umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen.

Für den unabhängigen Finanzsenat gilt es nun zu differenzieren:

Für die Kanalanlage, die im Eigentum des Bw. verbleibt und die er auch im eigenen Namen betreibt (Anschlusskosten und Benützungsgebühren werden verustet) steht ein

Vorsteuerabzug zu.

Weiters hat der Bw. die Hausanschlüsse (die Zuleitungen von der Grundstücksgrenze zum Haus) für Gas, Wasser und Strom gegen ein gesondertes und der Umsatzsteuer unterworfenen Entgelt errichtet. Ein Vorsteuerabzug steht für diese Aufwendungen daher ebenfalls zu.

Der Bw. war verpflichtet, zwecks Aufschließung der gegenständlichen Grundstücke Straßen zu errichten, die nach zehn Jahren ins öffentliche Gut übergehen. Kaufobjekte der Erwerber waren aber ausschließlich die an die Straße angrenzenden Grundstücke. Unter Punkt 6 des Kaufvertrages wurde explizit festgehalten, dass die mit der Herstellung der Straßen und Gehsteige verbundenen Kosten die verkaufende Partei trage. Als allgemeiner Hinweis wurde im Kaufvertrag unter Klammerausdruck festgehalten, dass im Kaufpreis die Aufschließungskosten ohne Hausanschluss enthalten sind. Der unabhängige Finanzsenat erblickt darin lediglich eine Information über die interne Kalkulation.

Im Abtretungsvertrag mit den Gemeinden wurde festgehalten, dass sich der Übergeber (Bw.) verpflichtet, die Verkehrsflächen jenem Personenkreis zur Benützung zu den selben Bedingungen und Auflagen zur Verfügung zu stellen, wie dieser Personenkreis diese Straßen zu benützen berechtigt wäre, wenn diese im öffentlichen Gut stehen würden.

Mit anderen Worten bedeutet dies, dass diese Straßen nicht für einen bestimmten Personenkreis errichtet wurden, sondern neben den Grundstückserwerbern auch von der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung benützt werden dürfen. Ins Bild passend wird die Schneeräumung und Pflege der Grünflächen von den jeweiligen Gemeinden übernommen. Entgegen der Ansicht des Bw. stellt die Errichtung der Straße und die Nutzungsüberlassung keine Leistung an die Grundstückskäufer dar. Daran vermag auch der Umstand nichts ändern, dass in Folge der verkehrsmäßigen Aufschließung höhere Grundstückspreise zu erzielen waren.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates fehlt mangels eines bestimmbaren Leistungsempfängers der Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Durch die Nutzungsüberlassung der Straße an die Allgemeinheit werden auch keine nachhaltigen Umsätze erzielt. Der Versuch des steuerlichen Vertreters, aus den Grundstückspreisen nachträglich einen zu versteuernden Straßenerrichtungsanteil herauszuschälen, um für die Straßenerrichtung den Vorsteuerabzug zu erlangen, geht demnach ins Leere.

Insgesamt kann der unabhängige Finanzsenat im Ansinnen des Bw. - aus den Grundstückspreisen einen zu versteuernden Straßenerrichtungsanteil herauszuschälen - keinen umsatzsteuerbaren Tatbestand im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG erblicken.

ad 2)

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

- die Steuer für die Lieferungen von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet sowie
- die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Abs. 4 dieser Gesetzesbestimmung normiert Folgendes: Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei: die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987.

Vorsteuern im Zusammenhang mit der (steuerfreien) Lieferung von Grundstücken sind soweit nach § 12 Abs. 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG nicht abzugsfähig.

Ruppe führt im UStG-Kommentar zur Aufteilung der Vorsteuern nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit unter Tz 179 zu § 12 (mwN) aus:

Grundsätzlich verlangt das Gesetz eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhanges der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen.

§ 12 Abs. 4 UStG ist dabei als Grundsatznorm zu lesen, die nicht auf die Verhältnisse in einem bestimmten Besteuerungsabschnitt abstellt. Im einzelnen Besteuerungsabschnitt kommt es - entgegen dem Wortlaut des § 12 Abs. 4 UStG - nicht darauf an, ob der Unternehmer neben anderen Umsätzen auch unecht steuerfreie Umsätze bewirkt, sondern ob Vorsteuern gegeben sind, die mit unecht steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nicht nur Vorsteuerbeträge, bei denen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen des Unternehmers besteht. Der Ausschluss umfasst auch Vorsteuerbeträge, die in einer mittelbaren wirtschaftlichen Verbindung zu diesen Umsätzen stehen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt (UStG 1994), § 12, Tz 416).

Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug beruht nach den Materialien auf der Überlegung, dass es ausgeschlossen erscheint, Wirtschaftszweigen, die selbst keine Steuerleistung erbringen, die ständige Erstattung der auf den früheren Stufen von anderen Unternehmern gezahlten Umsatzsteuerbeträgen im Wege des Vorsteuerabzuges zu gewähren (145 BlgNR 13. GP, 23).

Nach der Judikatur des VfGH (Erkenntnis vom 13.3.85, G138/84) ist gegen den Grundsatz, dass die Geltendmachung der Vorsteuern demjenigen verwehrt bleiben soll, der keine Umsatzsteuer zahlt, nichts einzuwenden.

Als Voraussetzung für den Verkauf der einzelnen Parzellen hatte der Bw. die verkehrsmäßige Erschließung des künftigen Wohnparks auf eigene Kosten vorzunehmen, wobei die Straßenflächen bis zur Abtretung an die Gemeinden in seinem Eigentum verbleiben. In der Anfrage an das BMF ging der Bw. davon aus, dass die Herstellung der Straße in keinem Zusammenhang mit den steuerfreien Grundstückslieferungen steht, sondern genauso wie die Kanalisation und sonstige Infrastruktur ein selbständiges Wirtschaftsgut - welches zum Vorsteuerabzug berechtigt - darstellt. In dieser Anfrage führte er dazu noch an, dass die Errichtung der Infrastruktur ausschließlich mit umsatzsteuerbaren Leistungen, wie dem Betrieb des Kanals, der Herstellung der Anschlüsse für Gas, Wasser, und dgl. zusammenhängt. In der Berufung wurde dazu ergänzend erwähnt, dass im Gesamtkaufpreis neben dem Entgelt für den Erwerb des Grundstückes auch ein anteiliger Anliegerbeitrag für die Straßenerrichtung enthalten sei. Die Verrechnung des Anliegerbeitrages in einem einheitlichen Entgelt mit dem Grundstück stellt nach Ansicht des steuerlichen Vertreters aber keine Nebenleistung zur Lieferung des Grundstückes dar und ist auch kein Indiz für eine einheitliche steuerliche Betrachtungsweise.

Dem kann sich der unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht anschließen: Maßgebend sind die wirtschaftlichen Gesichtspunkte des gesamten Geschäftes. Ohne die Errichtung der Straße auf eigene Kosten wäre die vom Bw. angestrebte Parzellierung und der nachfolgende Verkauf der umgewidmeten Grundstücksflächen nicht möglich gewesen. Mit der Straße werden keine nachhaltigen steuerpflichtigen Umsätze erzielt. Nichts ändern vermag auch die nicht näher ausgeführte Behauptung, dass die Straßen im Wohnpark – teilweise – dem gesamten Gewerbebetrieb des Bw. zu Gute kommen, da wie bereits angeführt, die errichteten Straßen der gesamten Öffentlichkeit zur Benützung freigegeben wurden. Auch der im Nachhinein unternommene Versuch einen umsatzsteuerpflichtigen Anliegerbeitrag für die Errichtung der Straße aus dem Kaufpreis des unbebauten Grundstückes herauszuschälen kann (wie unter ad 1 angeführt) der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

Wenn der Bw. in seinen Eingaben darauf verweist, dass üblicherweise die Straßenerrichtung von der Gemeinde vorgenommen und dem Bauwerber entsprechend verrechnet werde, ist darauf zu entgegnen, dass gegenständlich nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen ist.

Zusammenfassend stehen für den unabhängigen Finanzsenat die Kosten für die Errichtung der Straße und Erschließung der Grundstücke in wirtschaftlicher Verbindung mit den steuerfreien Grundstückslieferungen und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Die in der Ergänzung vom 16. August 2005 angeführte Berufungserledigung RV/1617-L/02 führt zu keiner anderen Entscheidung, weil dort lediglich der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges

strittig war. Unstrittig war hingegen, dass der Bw. beabsichtigte die Grundstücke steuerpflichtig weiterzuliefern.

Ergänzend wird noch bemerkt, dass für die Errichtung und den Betrieb des Kanals sowie für die Hausanschlusskosten (Gas, Wasser, und dgl.) die entsprechenden Vorsteuerbeträge berücksichtigt wurden und nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind.

ad 3)

Eine Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 7 EStG sowie ein Investitionsfreibetrag im Sinne des § 10 EStG kann nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Anspruch genommen werden.

Nach der Rechtsprechung gehören zu den Anschaffungskosten:

- die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und
- auch jene Aufwendungen, die der Steuerpflichtige tätigt, damit das Wirtschaftsgut zweckentsprechend genutzt werden kann (vgl. VwGH 25.1.1999, 99/15/0169).

Nach der herrschenden Lehre gehören Erschließungskosten zum nicht abnutzbaren Grund und Boden, wenn sie den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Grundstückseigentümer treffen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar², § 6, Tz 84).

Als Voraussetzung für die Nutzung der Gründe als Wohnpark hatte der Bw. die Grundstücke auf eigene Kosten verkehrsmäßig zu erschließen. Im Abtretungsvertrag mit den Gemeinden hat sich der Bw. verpflichtet, diese Straßen der Öffentlichkeit ohne besondere Einschränkung zur Benützung freizugeben.

Der Bw. stützt seine gegenteilige Ansicht auf ein Erkenntnis des VwGH vom 18.6.1970, 511/68, wonach es sich bei der von ihm errichteten Straße um die Kosten einer Betriebsvorrichtung und damit um ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut handelt.

Diese Entscheidung ist aber im vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil ein nicht vergleichbarer Sachverhalt vorlag und eine Bestimmung des Bewertungsgesetzes strittig war. Der VwGH hatte entschieden, dass es sich bei der Mautstraße, die gegen ein bestimmtes Entgelt benutzt werden durfte, um eine sonstige Betriebsvorrichtung im Sinne des § 51 Abs. 1 BewG handelt, die nicht in das Grundvermögen einzubeziehen ist.

Die Erschließungskosten für die Straße sind den nicht abnutzbaren Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzuordnen und einer Inanspruchnahme von AfA und IFB nicht zugänglich.

ad 4)

In der Beilage zur Berufungsergänzung vom 23. September 2003 machte der Bw. diverse Buchwertänderungen von Anlagenabgängen ohne nähere Begründung geltend.

in S	1997	1998	1999	2000
------	------	------	------	------

Buchwertänderungen von Anlageabgängen		5,344.964,00	4,099.269,00	464.868,00
---------------------------------------	--	--------------	--------------	------------

Auf Grund der bei der Betriebsprüfung vorgelegten Kalkulationsgrundlagen ist ersichtlich, dass es sich dabei um Aufschließungskosten handelt. Beim Verkauf der einzelnen Parzellen hat der Bw. die anteiligen Aufschließungskosten berechnet und im Zuge der Bilanzierung aufsummiert und gleichzeitig mit den Grundstücken aus dem Anlagenverzeichnis als Buchwertabgang ausgebucht. Diese Vorgehensweise ist für den unabhängigen Finanzsenat insbesondere aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten erklärbar und nachvollziehbar, da der Bw. die anteiligen Aufschließungskosten in den Gesamtpreis der einzelnen Parzellen einkalkulierte. Die Gegenüberstellung von Verkaufserlös und den Anschaffungs- sowie Aufschließungskosten als Buchwertabgang lässt sich auch aus den allgemeinen Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung für die Ermittlung des Gewinnes ableiten. Den im Nachhinein unternommenen Versuch die Buchwertabgänge der anteiligen Aufschließungskosten der verkauften Grundstücke rückgängig zu machen und wieder zu aktivieren wird durch den unabhängigen Finanzsenat eine Absage erteilt.

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001:

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen. Da für den unabhängigen Finanzsenat eine Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht nicht zu erkennen ist, wird durch diese Berufungsentscheidung die erstinstanzliche vorläufige Abgabefestsetzung in eine endgültige Festsetzung abgeändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Oktober 2005