



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Berufungssenat im Beisein der Schriftführerin Christine Seper über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgmbh, Wirtschaftstreuhand, 7000 Eisenstadt, Haydngasse 40/2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Oberrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 nach der am 20. September 2006 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war bzw. ist Eigentümerin von Grundstücken eines Betriebsansiedlungsgebietes. Zur Erschließung des Betriebsansiedlungsgebietes wurde für die Bw. ein Kreisverkehr errichtet. In weiterer Folge wurden von der Bw. in Zusammenhang mit dem Kreisverkehr – zum Großteil umsatzsteuerpflichtige – Grundstücksumsätze getätigt.

Im Zuge der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen 6/2001, 7/2001, 8/2001, 11/2001 und 12/2001 wurden vom – damaligen – Finanzamt Eisenstadt Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide erlassen, mit welchen der Bw. die Vorsteuer aus den

Errichtungskosten des Kreisverkehrs mit der Begründung verwehrt wurde, bei der Errichtung des Kreisverkehrs handle es sich um keine Leistung gemäß § 1 UStG 1994 an die Bw.

Mit Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt der gegen die Festsetzungsbescheide erhobenen Berufung der Bw. insoweit Folge gegeben, als die Vorsteuer anerkannt, allerdings in gleicher Höhe von einem Eigenverbrauch ausgegangen wurde, da die Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit und die formlose Übertragung in das öffentliche Gut für die Bw. eine Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke darstelle.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, Senat 7, der Berufung der Bw. – im eingeschränkten Umfang – Folge gegeben.

Zum einen sei die Bw. in Zusammenhang mit der Errichtung des Kreisverkehrs zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, da die Bw. die Leistung aus der Errichtung des Kreisverkehrs bezogen hat, um die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes verkehrsfähig zu machen oder zumindest deren Verkehrsfähigkeit zu verbessern und diese – nach teilweiser Option zur Steuerpflicht – teilweise steuerpflichtig veräußern zu können.

Zum anderen läge kein Eigenverbrauch vor, da die Bw. den Kreisverkehr nicht für die öffentliche Hand, sondern zur (besseren) Vermarktbarkeit ihr gehöriger Grundstücke errichten habe lassen. Der Wille der Bw. sei darauf gerichtet gewesen, mit Schaffung (und Weiterverrechnung) des Kreisverkehrs den Wert ihrer eigenen Grundstücke zu erhöhen.

Die – im Umfang der steuerfrei erfolgten Grundstückslieferung zu kürzende – Vorsteuer sei daher der Bw. zu gewähren.

Die vom Unabhängigen Finanzsenat im einzelnen getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und die hieraus resultierende rechtliche Beurteilung sind der genannten Berufungsentscheidung zu entnehmen.

Diese Berufungsentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Die von der Bw. am 24. Jänner 2003 – also vor der Berufungsentscheidung – beim Finanzamt eingereichte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 weist steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen i.H.v. 17.843.557,75 S aus, wovon 17.451.179,80 S auf mit dem Normalsteuersatz und 392.377,95 S auf mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernde Umsätze entfielen, was 3.529.473,75 S Umsatzsteuer ergäbe. Vorsteuern wurden in Höhe von 10.668.761,46 S geltend gemacht, hieraus resultiere eine Gutschrift von 1.398 S. Handschriftlich vermerkt und wieder durchgestrichen ist bei dem Vorsteuerbetrag „neu: 9.374.461,12“.

Einem Berechnungsentwurf im Finanzamtsakt zufolge, betrage die Vorsteuerkürzung betreffend Kreisverkehr aus „06/2001, 07/2001, 08/2001“ 1.382.913,18 S, wobei ein „ev. Streitbetrag“ – nach Berücksichtigung der Kürzung infolge unecht befreiten Umsatzes – von 1.294.300,15 S ermittelt wurde.

Mit Bescheid vom 25. April 2006 erließ das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001, mit welchem die Umsatzsteuer mit -418.332,09 € anstatt wie bisher mit -506.611,70 € festgesetzt wurde.

Die auf Grund der Lieferungen und sonstigen Leistungen zu entrichtende Umsatzsteuer wurde erklärungskgemäß mit 3.529.473,75 S ermittelt, die Vorsteuer jedoch mit 9.285.848,28 S festgesetzt, also um 1.382.912,18 weniger, woraus eine Gutschrift von -5.756.375,00 S resultierte.

Begründend führte das Finanzamt aus:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

An der [Bw.] sind mehrere natürliche Personen und zwei juristische Personen, eine Bankaktiengesellschaft und eine Vermögens- und Finanzierungsberatungs-GmbH, beteiligt. Eine Gebietskörperschaft ist nicht beteiligt.

Die [Bw.] war seit 1993 Eigentümerin von Grundstücken in dem Betriebsansiedlungsgebiet N. Die Grundstücke sollen an anzusiedelnde Betriebe verkauft werden. Das Betriebsansiedlungsgebiet war zunächst durch eine Straße erschlossen, die von der Kreuzung 1 wegging. In den Jahren 1995 und 1996 wurden Gespräche mit der Firma ME geführt, die einen Grundstückskauf und die Errichtung eines Marktes davon abhängig gemacht hat, dass im Bereich der Kreuzung 2 eine Zufahrt geschaffen wird. In weiterer Folge hat sich dann, herausgestellt, dass anstelle einer einfachen Zufahrt ein Kreisverkehr zweckmäßig ist, damit auch Fahrer aus dem Bereich P. leicht in das Gebiet kommen können.

Die [Bw.] ist dann an die Gemeinde N herangetreten, Sorge für die Errichtung eines derartigen Kreisverkehrs zu tragen. Die öffentliche Hand (= Bundesstraßenverwaltung) hat sich letztlich mit der Schaffung eines Kreisverkehrs einverstanden erklärt, lehnte aber eine Übernahme der Kosten hierfür ab. Der Kreisverkehr wurde – auf Liegenschaften, die dem Bund bzw. der Gemeinde gehören – von der Firma A. als Bauherrin errichtet.

*Zwischen der [Bw.] und der Firma A. wurde vereinbart, dass die [Bw.] die Kosten hierfür trägt. **Gesellschafter der Firma A. sind die Gemeinde P., die Wirtschaftspark B Erwerbs- und ErschließungsgmbH., die Stadtgemeinde N. und die L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G.** Gegenstand des Unternehmens ist die Planung, Einreichung, (Vor-)Finanzierung und Errichtung aller verkehrsverbessernden Maßnahmen an der A4/Ostautobahn und der Bundesstraßen BX und BY und die anteilmäßige Vorschreibung der Kosten dieser Maßnahmen an die Gesellschafter wie Wirtschaftspark B Erwerbs- und ErschließungsgmbH und L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. (als jeweilige Betriebsansiedlungsgesellschaften der Gemeinden P. und N.) zur Weiterverrechnung an die verkehrsverursachenden Betriebe in den Betriebsentwicklungsgebieten P. und N.*

Gegenüber der Bundesstraßenverwaltung ist ausschließlich die Fa. A. aufgetreten und hat mit ihr ua. Folgendes vereinbart:

Die Firma A. ist Bauherrin und verpflichtet sich gegenüber der Bundesstraßenverwaltung zur Tragung der Errichtungs- und Planungskosten.

Die Erhaltung der Straßenanlage wird – mit Ausnahme der Beleuchtungsanlage – vom Bund übernommen.

Die Bundesstraßenverwaltung übernimmt die Ausschreibung der gesamten Bauleistungen sowie die Bauleitung

Der Kreisverkehr wurde von der FIRMA A. errichtet; hierüber wurden der [Bw.] im Berufszeitraum von der FIRMA A. mehrere Rechnungen gelegt. Durch den streitgegenständlichen Kreisverkehr wurden die Grundstücke der [Bw.] besser aufgeschlossen. In weiterer Folge wurden durch die [Bw.] im Zusammenhang mit dem Kreisverkehr steuerpflichtige Grundstücksumsätze getätigt. Die einzige Veräußerung, in welcher nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, war jene an Dr. S. Hier gab es bereits seinerzeit eine Kaufoption, Dr. S. hat das Grundstück auch privat erworben und war daher an einem Umsatzsteuerausweis nicht interessiert.

Geplant war von der [Bw.] von Anfang an, dass die Kosten des Kreisverkehrs letztlich wirtschaftlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen werden sollten. Die Leistung eines Baukostenzuschusses für die Errichtung des Kreisverkehrs an die FIRMA A. war Gegenstand mehrerer Verträge mit Liegenschaftserwerbern; teilweise wurde die Aufschließung mit dem Kreisverkehr auch zur Bedingung für einen Liegenschafts Kauf von den Erwerbern gemacht. Die Errichtung des Kreisverkehrs war hinsichtlich der von der [Bw.] abgeschlossenen Kaufverträge grundsätzlich Bedingung. Ab der Errichtung war der Kreisverkehr kein Thema mehr, weil dieser schon vorhanden war. Es besteht eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde N. und der [Bw.], wonach sich die Gemeinde verpflichtet, im Falle der Erteilung von Baubewilligungen (an dritte Käufer) die anteiligen Kosten des Kreisverkehrs Nr. 2 zur Zahlung an die [Bw.] vorzuschreiben.

Die Gesamtkosten des Kreisverkehrs von rund S 7,5 Mio. wurden von der [Bw.] bei der Kalkulation der Grundstücksverkäufe mitberücksichtigt. Einerseits wurde der auf den Quadratmeter entfallende Kostenanteil von rund S 75,00 direkt ausgewiesen, ansonsten war er in der Gesamtkalkulation enthalten, wobei zu bemerken ist, dass im Laufe der Zeit der Grundpreis auch entsprechend gestiegen ist. Die Preise sind nicht zuletzt aufgrund des Kreisverkehrs und der Ansiedlung von ME. gestiegen.

Eine formelle Abtretung des Kreisverkehrs bzw. der Liegenschaften, auf welchen sich der Kreisverkehr befunden hat, an das öffentliche Gut durch die [Bw.] hat es nicht gegeben, zumal ihr die Liegenschaften auch nicht gehört haben. Der gesamte öffentliche Verkehr läuft über den Kreisverkehr, unabhängig davon, ob Firmen, die auf Liegenschaften der [Bw.] gebaut haben oder nicht, besucht werden.

Rechtliche Würdigung

§ 12 UStG 1994 in der im Berufszeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

...

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen gehören nach der in Österreich geltenden Rechtspraxis zu den hoheitlichen Tätigkeiten der

Gebietskörperschaften. Vor diesem Hintergrund stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob die gg. Bauleistung (= Errichtung des Kreisverkehrs) "für das Unternehmen" der [Bw.] erbracht wurde bzw. für Zwecke ihres Unternehmens erfolgt ist.

Aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist nicht von der Hand zu weisen, dass die [Bw.] ein massives wirtschaftliches Interesse daran hat, dass der streitgegenständliche Kreisverkehr errichtet wird. Es ist nicht auszuschließen, dass die [Bw.] ohne die Errichtung des Kreisverkehrs die späteren Grundstücksverkäufe nicht oder nicht zu diesem Preis vornehmen hätte können. Zu bedenken ist aber Folgendes: Der Kreisverkehr wurde auf Grundstücken, die nicht der [Bw.] gehörten, errichtet. Ein diesbezüglicher Auftrag der Grundstückseigentümer lag nicht vor. Der öffentlichen Hand ist hierdurch jedoch als Folge ihrer Duldung der Errichtung des Kreisverkehrs der Vorteil erwachsen, dass ein Kreisverkehr auf einer öffentlichen Verkehrsfläche gebaut wurde und sie hierfür keine Investitionskosten zu tragen hatte. Die [Bw.] hat zwar die Errichtung des Kreisverkehrs betrieben, um die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes verkehrsfähig zu machen (oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern). Sie hat aber in keiner Weise ein Eigentum bzw. eine wirtschaftliche Verfügungsmacht am Kreisverkehr (= Betriebsvorrichtung) erworben. Dieser ist vielmehr von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Für das Vorliegen eines öffentlichen Straßenabschnittes spricht vor allem die getroffene Vereinbarung bezüglich der weiteren Straßenerhaltung, welche ebenfalls in den hoheitlichen Bereich fällt.

Hätte die öffentliche Hand diese Verkehrsmaßnahme gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen an die [Bw.] durchgeführt bzw. durchführen lassen, läge zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ein Vorsteuerabzug stünde der jeweiligen Gebietskörperschaft aus den Errichtungskosten nicht zu. Die Verrechnung der Erschließungskosten an die Erwerber unterläge nicht der Mehrwertsteuer, die "unternehmerischen" Grundstückserwerber hätten somit ebenfalls keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Aus der (subjektiven) Sicht der [Bw.] mag es zwar richtig sein, dass sie letztendlich deswegen zur Tragung der Errichtungskosten bereit war, um von den Grundstückserwerbern einen höheren Kaufpreis verlangen zu können. Tatsache ist aber, dass der Kreisverkehr nicht nur von den (späteren) Grundstückserwerbern, sondern auch von der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung benützt werden darf. Die Errichtung dieses Kreisverkehrs stellt also – objektiv betrachtet – keine spezielle Leistung an die Grundstückskäufer dar und diene bzw. dient der [Bw.] in weiterer Folge auch nicht zur nachhaltigen Umsatzerzielung (zB durch entgeltliche Abtretung oder Nutzungsüberlassung des Kreisverkehrs).

Da die von der Firma A. im Zuge der Errichtung des Kreisverkehrs erbrachten Leistungen von vornherein nicht für den Unternehmensbereich der [Bw.], sondern für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt wurden, fehlt es somit nach § 12 an einer wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Die von der [Bw.] – in Verkürzung des Zahlungsweges – an die A. GmbH geleisteten Zahlungen sind als Entgelt von dritter Seite anzusehen und wurden für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich die Bundesstraßenverwaltung, entrichtet. Die Rechnung der Firma A. hätte richtiger Weise an die Bundesstraßenverwaltung ausgestellt werden müssen. Weder die öffentliche Hand als tatsächliche Leistungsempfängerin, noch die [Bw.] als zur Zahlung Verpflichtete, sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die von einigen, nicht allen, Grundstückserwerbern unter dem Titel „Kostenbeiträge Kreisverkehr“ geleisteten Zahlungen an die [Bw.] sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Teil des Entgelts für den Grundstückserwerb anzusehen und nicht als explizites Entgelt für die, nicht auf ihren Auftrag, durchgeführte Verkehrsanbindung der Grundstücke.

In diesem Zusammenhang ist auch die Grundsätze des Gemeinschaftsrechtes und die Rechtsprechung des EuGH zu verweisen, wonach die 6. MWSt-RL dem Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen, somit einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen der 6. MWSt-RL und

des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde (vgl. EuGH 21.2.2006, Rs. C-255/02, Halifax plc). Nach dem EuGH ist bei derartigen Konstellationen auf die Lage abzustellen, die ohne diese „missbräuchliche Praxis“ bestanden hätte, somit wohl auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt.

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der Vorsteuerabzug (in Höhe von 1.382.913,18 S) aus der Rechnung der Fa. A. GmbH mangels vollständiger Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht anzuerkennen."

Mit Schreiben vom 9. Mai 2006 erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001:

„... Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung vom 23. September 2005 zum Sachverhalt des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Errichtung eines Kreisverkehrs unserer o.a. Mandantschaft für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Juni bis August 2001 Stellung genommen und im Sinne des Berufungswerbers mit einer Stattgabe im Sinne des Berufungsantrages entschieden.

Aufgrund der Bindungswirkung des § 289 Abs. 3 BAO ist die Behörde im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen abändern, aufheben oder ersetzen an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Lt. telefonischer Auskunft von Herrn Min.Rat Dr. C. ist daher die Behörde inhaltlich an die Entscheidung des UFS vom 23.09.2005 zu den Umsatzsteuervoranmeldungen Juni bis August 2001 gebunden und kann im Jahresumsatzsteuerbescheid 2001 zu keiner anderen Auslegung gelangen.

Hinweis auf die Rechtssache Rs. C-255/02, Halifax plc., EuGH 21.2.06 geht demnach ebenfalls ins Leere, da der UFS sehr wohl auch zum wirtschaftlichen Gehalt Stellung genommen hat und eine Prüfung der Sachlage im Sinne des § 21 BAO vorzunehmen hatte, sodass ob. zit. Rechtssache des EuGH keine Anwendung finden kann. (s. S. 20 des UFS – Bescheides: "Auf Grund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hatte die Bw. **ein massives wirtschaftliches Interesse** daran, dass der streitgegenständliche Kreisverkehr errichtet wird."). Ein massives eigenwirtschaftliches Interesse schließt die Annahme eines Missbrauches aus.

Wir stellen daher den

B e r u f u n g s a n t r a g

den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes – und auch wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und im Sinne der Berufungsentscheidung des UFS vom 23.09.2005 neu auszufertigen.

Sollte das Finanzamt wider Erwarten dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht entsprechen, so stellen wir schon jetzt vorsorglich gem. § 276 BAO den

A n t r a g

auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1, Z 1 BAO) und auf mündlicher Verhandlung (§ 284 Abs 1 Z 1 BAO).

Wir haben mit heutigem Tag eine schriftliche Anfrage an Herrn Min.Rat Dr. C. zur Frage, inwieweit in der vorliegenden Rechtssache eine Bindungswirkung der Entscheidung des UFS gegeben ist, gestellt. Wir ersuchen, mit der Erledigung der Berufung bis zur Beantwortung dieser Anfrage zuzuwarten.

Schließlich ersuchen wir gemäß § 212 a BAO um

Aussetzung der Einhebung

jenes Betrages, um den sich der Steuerrückstand bei Stattgebung der Berufung reduzieren wird.

<i>Umsatzsteuerzahllast laut Bescheid</i>	€	88.279,61
<i>Dagegen beträgt die Umsatzsteuergutschrift im Sinne der Berufungsausführungen:</i>	€	-101,52
<i>Die begehrte Aussetzung beträgt daher</i>	€	88.381,13

Gleichzeitig beantragen wir, dass die angefochtenen Abgabenschuldigkeiten, auf die sich der Antrag auf Aussetzung der Einhebung bezieht, soweit sie durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften oder Guthaben gänzlich oder teilweise getilgt werden, gem. § 212a Abs. 6 BAO in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einbezogen werden.

Gründe, die beantragte Aussetzung nicht zu bewilligen, liegen nicht vor, da die Berufung nicht wenig erfolgversprechend ist, die Aussetzung nur von Abgabenbeträgen begehrt wird, die berufsrelevant sind und das Verhalten des Abgabenschuldigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist."

Mit Schreiben vom 19. Mai 2006 legte die Bw. dem Finanzamt eine Stellungnahme des BMF zur Bindungswirkung des § 289 Abs. 3 BAO vor und ersuchte nochmals um Stattgabe der Berufung.

Das in Kopie beigezeichnete Schreiben des BMF vom 16. Mai 2006, GZ BMF-010103/0045-VI/2006, hat folgenden Wortlaut:

„Auf Ihre Anfrage vom 9. Mai 2006 teilt Ihnen das Bundesministerium für Finanzen folgende Rechtsansichten mit:

Nach § 289 Abs. 3 BAO sind Behörden im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen abändern, aufheben oder ersetzen, an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Diese Bindungswirkung besteht auch an Rechtsanschauungen, die in Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) betreffenden Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 BAO) dargelegt werden. Zu den Bescheiden, die eine solche Berufungsentscheidung ersetzen, gehört auch der Veranlagungsbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG 1988).

Die Bindung besteht für den Jahresbescheid allerdings nur für jene Umsatzsteuervorauszahlungen (für jene Monate bzw. Quartale), über die in der Berufungsentscheidung abgesprochen wird und auf die sich die dort dargelegte Rechtsanschauung bezieht. Die Bindung erstreckt sich nicht auf andere Monate (desselben Jahres, selbst bei identer Sach- und Rechtslage).

Die Bindung des § 289 Abs. 3 BAO besteht nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage (vgl. zB Niedermaier, Der unabhängige Finanzsenat als zweitinstanzliche Rechtsmittelbehörde in Abgabensachen, Linz 2004, 255; Ritz, BAO³, § 289 Tz 56). Daher können neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO eine abweichende rechtliche Beurteilung zulassen, wenn sie diesbezüglich entscheidungsbedeutsam sind (vgl. zB Ritz, RdW 2002, 568).

Die Rechtslage ist unverändert, wenn die entscheidungserheblichen Abgabenvorschriften (Gesetze, Verordnungen) sich nicht (rückwirkend) geändert haben.

Rechtsprechung des VwGH oder des EuGH legt die Rechtsordnung aus, ändert sie jedoch nicht. Umsoweniger ändert sich die Rechtslage durch eine Stellungnahme (oder durch den Schlussantrag) des Generalanwaltes in einem Vorabentscheidungsverfahren des EuGH."

Mit Bericht vom 21. Juni 2006 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung der Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte – über weite Passagen wortident wie in der Begründung des angefochtenen Bescheides - wie folgt:

„Antrag des Finanzamtes

An [der Bw.] sind mehrere natürliche Personen und zwei juristische Personen, eine Bankaktiengesellschaft und eine Vermögens- und Finanzierungsberatungs-GmbH, beteiligt. Eine Gebietskörperschaft ist nicht beteiligt.

Die [Bw.] war seit 1993 Eigentümerin von Grundstücken in dem Betriebsansiedlungsgebiet N. Die Grundstücke sollen an anzusiedelnde Betriebe verkauft werden. Das Betriebsansiedlungsgebiet war zunächst durch eine Straße erschlossen, die von der Kreuzung 1 wegging. In den Jahren 1995 und 1996 wurden Gespräche mit der Firma ME geführt, die einen Grundstückskauf und die Errichtung eines Marktes davon abhängig gemacht hat, dass im Bereich der Kreuzung 2 eine Zufahrt geschaffen wird. In weiterer Folge hat sich dann, herausgestellt, dass anstelle einer einfachen Zufahrt ein Kreisverkehr zweckmäßig ist, damit auch Fahrer aus dem Bereich P. leicht in das Gebiet kommen können.

*Die [Bw.] ist dann an die Gemeinde N herangetreten, Sorge für die Errichtung eines derartigen Kreisverkehrs zu tragen. Die öffentliche Hand hat sich letztlich mit der Schaffung eines Kreisverkehrs einverstanden erklärt, lehnte aber eine Übernahme der Kosten hierfür ab. Der Kreisverkehr wurde – auf Liegenschaften, die dem Bund bzw. der Gemeinde gehören – von **der Firma ...** (kurz: A.) . für die [Bw.] errichtet. Zwischen der [Bw.] und der Firma A. wurde vereinbart, dass die [Bw.] die Kosten hierfür trägt. **Gesellschafter der Firma A. sind die Gemeinde P., die Wirtschaftspark B Erwerbs- und ErschließungsgmbH., die Stadtgemeinde N. und die L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G.** Gegenstand des Unternehmens ist die Planung, Einreichung, (Vor-)Finanzierung und Errichtung aller verkehrsverbessernden Maßnahmen an der A4/Ostautobahn und der Bundesstraßen BX und BY und die anteilmäßige Vorschreibung der Kosten dieser Maßnahmen an die Gesellschafter wie Wirtschaftspark B Erwerbs- und ErschließungsgmbH und L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. (als jeweilige Betriebsansiedlungsgesellschaften der Gemeinden P. und N.) zur Weiterverrechnung an die verkehrsverursachenden Betriebe in den Betriebsentwicklungsgebieten P. und N.*

Gegenüber der Bundesstraßenverwaltung ist ausschließlich die Fa. A. aufgetreten und hat mit ihr ua. Folgendes vereinbart:

- **Die Firma A. ist Bauherrin und verpflichtet sich gegenüber der Bundesstraßenverwaltung zur Tragung der Errichtungs- und Planungskosten.**
- **Die Erhaltung der Straßenanlage wird – mit Ausnahme der Beleuchtungsanlage – vom Bund übernommen.**
- **Die Bundesstraßenverwaltung übernimmt die Ausschreibung der gesamten Bauleistungen sowie die Bauleitung**

Der Kreisverkehr wurde von der FIRMA A. errichtet; hierüber wurden der [Bw.] im Berufszeitraum von der FIRMA A. mehrere Rechnungen gelegt. Durch den streitgegenständlichen Kreisverkehr wurden die Grundstücke der [Bw.] besser aufgeschlossen. In weiterer Folge wurden durch die [Bw.] im Zusammenhang mit dem Kreisverkehr steuerpflichtige Grundstücksumsätze getätigt. Die einzige Veräußerung, in welcher nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, war jene an Dr. S. Hier gab es bereits seinerzeit eine Kaufoption, Dr. S. hat das Grundstück auch privat erworben und war daher an einem Umsatzsteuerausweis nicht interessiert.

Geplant war von der [Bw.] von Anfang an, dass die Kosten des Kreisverkehrs letztlich wirtschaftlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen werden sollten. Die Leistung eines Baukostenzuschusses für die Errichtung des Kreisverkehrs an die FIRMA A. war Gegenstand mehrerer Verträge mit Liegenschaftserwerbern; teilweise wurde die Aufschließung mit dem Kreisverkehr auch zur Bedingung für einen Liegenschafts Kauf von den Erwerbern gemacht. Die Errichtung des Kreisverkehrs war hinsichtlich der von der [Bw.] abgeschlossenen Kaufverträge grundsätzlich Bedingung. Ab der Errichtung war der Kreisverkehr kein Thema mehr, weil dieser schon vorhanden war. Es besteht eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde N. und der [Bw.], wonach sich die Gemeinde verpflichtet, im Falle der Erteilung von Baubewilligungen (an dritte Käufer) die anteiligen Kosten des Kreisverkehrs Nr. 2 zur Zahlung an die [Bw.] vorzuschreiben.

Die Gesamtkosten des Kreisverkehrs von rund S 7,5 Mio. wurden von der [Bw.] bei der Kalkulation der Grundstücksverkäufe mitberücksichtigt. Einerseits wurde der auf den Quadratmeter entfallende Kostenanteil von rund S 75,00 direkt ausgewiesen, ansonsten war er in der Gesamtkalkulation enthalten, wobei zu bemerken ist, dass im Laufe der Zeit der Grundpreis auch entsprechend gestiegen ist. Die Preise sind nicht zuletzt aufgrund des Kreisverkehrs und der Ansiedlung von ME. gestiegen.

Eine formelle Abtretung des Kreisverkehrs bzw. der Liegenschaften, auf welchen sich der Kreisverkehr befunden hat, an das öffentliche Gut durch die [Bw.] hat es nicht gegeben, zumal ihr die Liegenschaften auch nicht gehört haben. Der gesamte öffentliche Verkehr läuft über den Kreisverkehr, unabhängig davon, ob Firmen, die auf Liegenschaften der [Bw.] gebaut haben oder nicht, besucht werden.

Begründung

§ 12 UStG 1994 in der im Berufszeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

...

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Da zweifelsfrei davon auszugehen ist, dass die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften gehören, stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob die Bauleistung (= Errichtung des Kreisverkehrs) "für das Unternehmen" der [Bw.] erbracht wurde bzw. für Zwecke ihres Unternehmens erfolgt ist.

Aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist nicht von der Hand zu weisen, dass die [Bw.] ein massives wirtschaftliches Interesse daran hat, dass der streitgegenständliche Kreisverkehr errichtet wird. Es ist nicht auszuschließen, dass die [Bw.] ohne die Errichtung des Kreisverkehrs die späteren Grundstücksverkäufe nicht oder nicht zu diesem Preis vornehmen hätte können. Zu bedenken ist aber Folgendes: Der Kreisverkehr wurde auf Grundstücken, die nicht der [Bw.] gehörten, errichtet. Ein diesbezüglicher Auftrag der Grundstückseigentümer lag nicht vor. Der öffentlichen Hand erwächst hierdurch ein Vorteil, da der Kreisverkehr auf einer öffentlichen Verkehrsfläche gebaut wurde und sie hierfür keine Investitionskosten zu tragen hatte. Die [Bw.] hat die Leistung aus der Errichtung des Kreisverkehrs bezogen, um die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes verkehrsfähig zu machen (oder zumindest die

Verkehrsfähigkeit zu verbessern). Sie hat aber in keiner Weise ein Eigentum bzw. eine wirtschaftliche Verfügungsmacht am Kreisverkehr (= Betriebsvorrichtung) erworben. Dieser ist vielmehr von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Hätte die öffentliche Hand diese Verkehrsmaßnahme gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen durchgeführt bzw. durchführen lassen, läge zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ein Vorsteuerabzug stünde der jeweiligen Gebietskörperschaft aus den Errichtungskosten nicht zu. Die Verrechnung der Erschließungskosten an die Erwerber wären nicht steuerbar, die "unternehmerischen" Grundstückserwerber hätten somit ebenfalls keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Nichts anderes kann gelten, wenn die jedenfalls hoheitliche Erschließungsmaßnahme von einem Dritten ohne besonderen Auftrag und auf unentgeltlicher Basis ausgeführt wird.

Aus der Sicht der [Bw.] mag es zwar sein, dass sie den Kreisverkehr letztendlich deswegen errichten ließ, um von den Grundstückserwerbern einen höheren Kaufpreis verlangen zu können. Tatsache ist aber, dass der Kreisverkehr nicht nur von den Grundstückserwerbern, sondern auch von der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung benützt werden darf. Die Errichtung dieses Kreisverkehrs stellt also keine spezielle Leistung an die Grundstückskäufer dar und dient der [Bw.] in weiterer Folge auch nicht zur nachhaltigen Umsatzerzielung (zB durch entgeltliche Nutzungsüberlassung).

Da die von der FIRMA A. im Zuge der Errichtung des Kreisverkehrs erbrachten Leistungen von vornherein nicht für den Unternehmensbereich der [Bw.], sondern für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt wurden, fehlt es somit nach § 12 an einer wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Die von einigen, nicht allen, Grundstückserwerbern unter dem Titel "Kostenbeiträge Kreisverkehr" geleisteten Zahlungen sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Teil des Entgelts für den Grundstückserwerb anzusehen und nicht als explizites Entgelt für die, nicht auf ihren Auftrag durchgeführte Verkehrsanbindung der Grundstücke.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart beantragt die Abweisung der Berufung."

Mit Schreiben vom 18. Juli 2006 wurde das Finanzamt vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenats gebeten, eine Äußerung zum Berufungsvorbringen, wonach seitens des Finanzamtes die Bindungswirkung der Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, nach § 289 Abs. 3 BAO nicht beachtet worden sei, zu erstatten, wobei hinsichtlich der Rechtslage auf die auch in der SWK (16/17/2006, S 506) publizierte Anfragebeantwortung des BMF vom 16. Mai 2006, BMF-010103/0045-VI/2006, verwiesen wurde.

Gemäß § 289 Abs. 3 BAO seien im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen abändern, aufheben oder ersetzen, die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart habe dem Berufungsvorbringen zufolge dem Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 eine von der Berufungsentscheidung betreffend die Umsatzsteuerfestsetzungen 06/2001, 07/2001, 08/2001, 11/2001 und 12/2001 abweichende Rechtsansicht zugrunde gelegt.

In der Beilage zum Vorlagebericht werde zu dieser Frage nicht Stellung genommen, sondern weiterhin eine von der Berufungsentscheidung abweichende Rechtsansicht vertreten, ohne

sich mit der Frage der Bindungswirkung – für das Finanzamt wie für den Unabhängigen Finanzsenat - im gegenständlichen Verfahren auseinanderzusetzen.

Mit Schreiben vom 1. August 2006 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart seine diesbezügliche Rechtsansicht wie folgt dar:

„Der Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlungen ist nach der Judikatur zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber nur eine zeitlich begrenzte Wirkung: Er wird mit der Erlassung eines USt-Jahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt. Ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides entfaltet daher der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkungen mehr, er scheidet aus dem Rechtsbestand aus. (vgl. auch RUPPE, UStG 1994, 3. Aufl., § 21 RZ 22 sowie KOLACNY/CAGANEK, Kurzkomentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Anm.8 zu § 21 und die dort zitierte Judikatur). Das Finanzamt ist der Ansicht, dass in diesem Fall die Bindungswirkung des § 289 Abs 3 BAO nicht zum Tragen kommt. Die Anfragebeantwortung des BMF vom 16.5.2006, BMF-010103/0045-VI/2006 ist nach Meinung des Finanzamtes eine allgemeine Aussage zu diesem Thema und nimmt keinerlei Bezug auf den konkreten Sachverhalt.

Weiters stützt sich die Rechtsansicht des Finanzamtes auf die Ausführungen des BMF im Erlass vom 14.12.1995, Zl. 05 0801/1-IV/5/95, AÖF 5/1996.“

Mit Schreiben vom 22. August 2006 präzisierte die steuerliche Vertreterin der Bw. das Berufungsbegehren wie folgt:

*„...Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen betreffend die Errichtung eines Kreisverkehrs in Neusiedl in Höhe von **EUR 88.381,13** im Zeitraum Juni bis August 2001.*

*In Ergänzung unserer o.a. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 erlauben wir uns, den beantragten Vorsteuerbetrag lt. **Jahresumsatzsteuererklärung 2001** zu detaillieren:*

	in ATS	in EURO
<i>ursprüngliche Vorsteuern lt. den eingereichten Voranmeldungen:</i>	10.668.761,46	775.329,13
<i>Kürzung lt. BP für direkt zuordenbare Vorsteuern iZm unecht befreiten Umsatz (lt. USO-Prüfung v. 03.07.2002; UVA 08/2001)</i>	-78.148,48	-5.679,27
<i>Kürzung lt. Berufungsbegehren für indirekt zuordenbare Vorsteuern iZm unecht befreiten Umsatz (s. Berufungseinschränkung vom 17.04.2005)</i>	-88.613,08	-6.439,76
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Berufungsbegehren	10.501.999,90	763.210,10

Daraus ergibt sich folgende Abweichung gegenüber dem Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25.04.2006:

Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Berufungsbegehren	10.501.999,90	763.210,10
<i>Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25.04.2006</i>	9.285.848,28	674.828,91
Bestrittene Vorsteuer lt. unserer Berufung vom 09.05.2006 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25.04.2006	1.216.151,62	88.381,19

Wir beantragen daher in Ergänzung unserer Berufung vom 09.05.2006 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25.04.2006, die Vorsteuern aus der Errichtung des Kreisverkehrs in Neusiedl für das Wirtschaftsjahr 01.10.2000 bis 30.09.2001 in Höhe von EUR 88.381,19 anzuerkennen und im Sinne der Berufungsentscheidung vom 23.09.2005 zu entscheiden.

Wir ersuchen um Stattgabe im Sinne unseres Antrages und stehen Ihnen für weitere Auskünfte jederzeit gerne zur Verfügung..."

Die Vertreterin des Finanzamtes hat mit Mail vom 15. September 2006 hierzu ausgeführt, es handle sich bei diesem Schreiben aus ihrer Sicht „nur um eine Präzisierung durch den Steuerberater“.

In der am 20. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von beiden Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen.

Die Bw. betonte ferner, dass zu der Stellungnahme des Finanzamtes zur Bindungswirkung gemäß § 289 Abs. 3 BAO festzuhalten sei, dass der vom Finanzamt zitierte Erlass des BMF aus

dem Jahr 1995 stamme und daher die Rechtslage seit 2003 nicht berücksichtigen könne. § 289 Abs. 3 BAO erfasse gerade solche Fälle, in denen ein Bescheid durch einen anderen Bescheid ersetzt werde. Dies sei hier der Fall.

Die Vertreterin des Finanzamtes replizierte, dass der Erlass des BMF aus 1995 nach wie vor in Kraft sei.

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs stellen außer Streit, dass im Falle der Stattgabe der Berufung die abziehbare Vorsteuer 10.501.999,90 S (763.210,10 EUR) betrage.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 289 BAO lautet:

„§ 289. (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

(2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen (Abs. 2) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden.“

Die Bindungswirkung nach § 289 Abs. 3 BAO betrifft sowohl die Abgabenbehörde erster Instanz als auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (*Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz. 53).

Die Bindung besteht für in der Begründung der Berufungsentscheidung dargelegte Rechtsanschauungen und gegenüber jenen Parteien, denen gegenüber die Berufungsentscheidung wirksam ergangen ist (*Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz. 54 f).

Die Bindung besteht bei unveränderter Sach- und Rechtslage. Daher können neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel i.S.d. § 303 eine von der dargelegten Rechtsanschauung abweichende rechtliche Beurteilung zulassen (*Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz. 54 f).

Unstrittig ist, dass neue Tatsachen oder Beweismittel nicht hervorgekommen sind; das Finanzamt geht vielmehr von dem vom Unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, festgestellten Sachverhalt aus, würdigt diesen aber abweichend von der Berufungsentscheidung.

Nun weicht der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 von der Umsatzsteuererklärung ausschließlich hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Errichtung des Kreisverkehrs ab. Dieser Punkt war Gegenstand der Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 6/2001, 7/2001, 8/2001, 11/2001 und 12/2001.

Dass auch hinsichtlich anderer Voranmeldungszeiträume durch den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 eine Änderung erfolgt ist, wurde vom Finanzamt nicht behauptet und lässt sich auch der Aktenlage nicht entnehmen.

Das Finanzamt verweist in seiner Stellungnahme darauf, dass die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide nur eine zeitlich begrenzte Wirkung haben und diese Bescheide mit der Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließe, außer Kraft gesetzt seien. Ab Erlassung eines Veranlagungsbescheides entfalte der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkungen mehr, er scheide aus dem Rechtsbestand aus, weswegen nach Ansicht des Finanzamtes in diesem Fall die Bindungswirkung des § 289 Abs. 3 BAO nicht zum Tragen komme. Die Anfragebeantwortung des BMF – an die steuerliche Vertretung der Bw. gerichtet – sei nach Meinung des Finanzamtes „eine allgemeine Aussage zu diesem Thema und nimmt keinerlei Bezug auf den konkreten Sachverhalt“. Außerdem würde ein näher bezeichneter Erlass des BMF aus dem Jahr 1995 die Rechtsansicht des Finanzamtes stützen.

Zu letztgenannter Argumentation ist – abgesehen von dem Umstand, dass Erlässe des BMF keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen – mit der Bw. darauf zu verweisen, dass dieser Erlass („Zeitlich begrenzter Wirkungsbereich von Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden“) im Jahr 1995 – also lange vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz – ergangen ist und daher naturgemäß keine Aussage zu § 289 Abs. 3 BAO idF AbgRmRefG enthält.

Dass die nach Ansicht des Finanzamtes „allgemeine Aussage“ des BMF in seiner – ebenfalls für den Unabhängigen Finanzsenat keine beachtliche Rechtsquelle darstellenden – Anfragebeantwortung für die gegenständliche Rechtsfrage unerheblich sei, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass bescheidmäßige Festsetzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen für einzelne Voranmeldungszeiträume mit der Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft treten (siehe neben den vom Finanzamt zitierten Belegstellen etwa auch *Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 273 Tz. 14, m.w.N.).

Die Bindungswirkung nach § 289 Abs. 3 BAO betrifft Bescheide, die Berufungsentscheidungen „abändern, aufheben oder ersetzen“.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, gilt nach § 274 BAO die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Nach einhelliger Lehre (Nachweise bei *Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 274 Tz. 2) treten Umsatzsteuerveranlagungsbescheide an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden, die für im Veranlagungsjahr gelegene Zeiträume erlassen wurden.

Die enge Verbindung zwischen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden und Umsatzsteuerjahresbescheiden ergibt sich etwa auch aus § 21 Abs. 5 UStG 1994, wonach durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von der Festsetzung abweichende Fälligkeit begründet wird, da Umsatzsteuernachforderungen zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse sind (vgl. *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 21 Tz. 41).

Der Umsatzsteuerjahresbescheid „ersetzt“ daher im Sinne des § 289 Abs. 3 BAO die einzelnen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide des Veranlagungszeitraumes.

Es ist dem Bundesministerium für Finanzen (Anfragebeantwortung vom 16. Mai 2006) somit beizupflichten, dass zu den Bescheiden, die eine Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide ersetzen, auch der nach § 21 Abs. 4 UStG 1994 ergehende Jahresveranlagungsbescheid zählt.

Ebenfalls ist dem Bundesministerium für Finanzen (Anfragebeantwortung vom 16. Mai 2006) beizupflichten, dass die Bindungswirkung für den Jahresbescheid nur für jene Umsatzsteuervorauszahlungen, über die in der Berufungsentscheidung abgesprochen wurde und auf die sich somit die dort dargelegte Rechtsanschauung bezieht, besteht, nicht aber hinsichtlich anderer Monate desselben Jahres.

Eine andere Auslegung wäre auch mit den Zielsetzungen des § 289 BAO nicht vereinbar: Folgte man der Auffassung des Finanzamtes, wäre nach einer Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume erneut hinsichtlich eben dieser Zeiträume im Umsatzsteuerjahresbescheid die selbe Sache einer neuerlichen rechtlichen Prüfung durch die Berufungsbehörde zu unterziehen – eine derartige Doppelgleisigkeit kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben.

Wie oben ausgeführt, weicht der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 von der Umsatzsteuererklärung ausschließlich hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Errichtung des Kreisverkehrs ab.

Dieser Punkt war Gegenstand der Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 6/2001, 7/2001, 8/2001, 11/2001 und 12/2001 (wobei die Zeiträume 11/2001 und 12/2001 auf Grund des abweichenden Wirtschaftsjahres das – nicht verfahrensgegenständliche - Veranlagungsjahr 2002 betreffen).

Hinsichtlich anderer Voranmeldungszeiträume ist durch den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 keine Änderung erfolgt.

Der Berufung war daher Folge zu geben und die Umsatzsteuer unter Zugrundelegung der in der Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht festzusetzen.

Der abziehbaren Vorsteuer waren daher die mit dieser Berufungsentscheidung festgesetzten Vorsteuerbeträge betreffend den Kreisverkehr zugrunde zu legen und der Vorsteuerbetrag gegenüber dem angefochtenen Jahresumsatzsteuerbescheid um 1.216.151,62 S auf 10.501.999,90 S (763.210,10 €) zu erhöhen.

Hinsichtlich der Ermittlung des Vorsteuerbetrages besteht Einvernehmen zwischen den Parteien des zweiinstanzlichen Abgabenverfahrens.

Eine Auseinandersetzung mit dem rechtlichen Vorbringen des Finanzamtes, das nunmehr wieder wie seinerzeit in den Umsatzsteuerfestsetzungserstbescheiden (aber abweichend von den Berufungsvorentscheidungen), freilich mit wesentlich ausführlicherer Begründung, von der Unzulässigkeit eines Vorsteuerabzugs (nicht aber – wie in den damaligen

Berufungsvorentscheidungen – von einem zulässigen Vorsteuerabzug, aber einem Eigenverbrauch) ausgeht, ist dem Unabhängigen Finanzsenat, der ebenfalls an seine Berufungsentscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, gebunden ist, verwehrt.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, am 20. September 2006