



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch die Plan Treuhand Gesellschaft m.b.H., 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 14. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 6. Februar 2004 betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Vorsteuern betragen:

für das Jahr 1996 ATS 17.587.103,05; für das Jahr 1997 ATS 71.164.463,19;
für das Jahr 1998 ATS 54.805.223,80 und für das Jahr 2001 ATS 35.698.654,52.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt:

für das Jahr 1996 mit 602.197,48 €, für das Jahr 1997 mit – 3.155.841,73 €,
für das Jahr 1998 mit – 1.243.216,79 € und für das Jahr 2001 mit 457.000,48 €.

Entscheidungsgründe

Im Hinblick auf die von der Berufungswerberin beabsichtigte umfangreiche Erweiterung der Geschäftsflächen bestand aufgrund der Abstellflächenverordnung des Landes OÖ die Notwendigkeit ein Parkdeck zu errichten. Von mehreren Varianten wurde letztendlich jene ins Auge gefasst, nach welcher die P.Straße umgelegt werden musste, damit der Bau des geplanten Parkdeckes möglich war. Zu diesem Zweck tauschte die Berufungswerberin verschiedene, ihr gehörende Grundstücke gegen Grundstücke der Gemeinde P. Da sie jedoch

mehr Grundstücksfläche erhielt als sie hergab, hatte sie noch eine Ausgleichszahlung an die Gemeinde P zu leisten.

Weiters verpflichtete sich die Berufungswerberin, an die Gemeinde P einen Infrastrukturbeitrag zu zahlen, sowie die baulichen Maßnahmen zur Umlegung der P.Straße inklusive aller dafür notwendigen Wiederherstellungsmaßnahmen auf eigene Kosten durchzuführen.

Im Herbst 1997 ließ die Berufungswerberin auf (nunmehr) fremdem Grund und Boden (nämlich dem der Gemeinde P) die P.Straße neu errichten. Die ihr für die Errichtung der Straße in Rechnung gestellten Umsatzsteuern zog sie als Vorsteuer ab.

Ansicht des Finanzamtes:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung bzw des Finanzamtes fand zwischen der Berufungswerberin und der Gemeinde P ein Tausch statt, bei dem die Berufungswerberin die Grundstücke für die neue Straße und die Errichtungskosten der neuen Straße aufgewendet hat, um von der Gemeinde P als Gegenleistung die Grundstücke, auf denen sich die alte Straße befand, sowie eine Verbesserung der Verkehrsanbindung zu erhalten.

Da die Asphaltdecke wie auch die gesamte Straßenbefestigung als (unselbständige) Bestandteile oder Zugehör iSd bürgerlich rechtlichen Vorschriften zum Grundstück gehören und Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987 unecht von der Umsatzsteuer befreit sind, dürfen die für die Errichtung der Straße in Rechnung gestellten Umsatzsteuern nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Berufungseinwand 1:

In der Berufung wurde dagegen ausgeführt, der Begriff Betriebsvorrichtung sei für den Bereich der Umsatzsteuer (wie in Rz 780 der UStRI 2000 festgehalten) in gleicher Weise auszulegen ist, wie für das Bewertungsrecht. Gem § 51 Abs. 1 BewG sind unter sonstigen Betriebsvorrichtungen alle Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand auf einem Grundstück geschaffen sind und ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen, wie zB Straßen samt Anlagen wie Unterbau und Belag und Stützmauern. Wege und Platzbefestigungen sind im gewerblichen Bereich stets als Vorrichtung anzusehen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Die Errichtung der Straße neu ist daher umsatzsteuerlich nicht als Bestandteil des Grundstückes, sondern nach den maßgeblichen Bestimmungen des Bewertungsrechtes als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern sind daher abzugsfähig.

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG (Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören) von der Umsatzsteuer befreit.

Wie der Betriebsprüfung auf Anfrage vom bundesweiten Fachbereich für Gebühren, Verkehrssteuern und Bewertung mitgeteilt wurde, waren der § 2 Abs. 1 GrEStG und der § 51 Abs. 1 BewG bis 1963 hinsichtlich der Ausnahme vom Grundvermögen deckungsgleich. Mit BGBl 1963/145 wurde in den § 51 Abs. 1 BewG ein 3. Satz eingefügt, wonach Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen bei gewerblich genutzten Grundstücken stets als Vorrichtung anzusehen sind, die zu einer Betriebsanlage gehören. Der § 2 Abs. 1 GrEStG blieb unverändert. Daher gehören eine Asphaltdecke wie auch die gesamte Straßenbefestigung und sonstige, der Straße dienende Vorrichtungen als (unselbständige) Bestandteile oder Zugehör iSd bürgerlich rechtlichen Vorschriften zu Grundstücken.

Auch Ruppe ist im Kommentar zur Umsatzsteuer, Tz 210 zu § 6 der Ansicht, dass Wege und Platzbefestigungen zwar nach § 51 Abs. 1 BewG bei gewerblich genutzten Grundstücken als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, umsatzsteuerlich jedoch Teile des Grundstückes sind.

Diese Rechtsansicht wird auch seitens des bundesweiten Umsatzsteuerfachbereiches vertreten. Eine Änderung der Rz 780 der UStRI 2000 wurde in Vormerkung genommen.

Berufungseinwand 2:

Grundsätzlich darf der Unternehmer Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrundeliegende Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden ist. Der Unternehmensbereich wird durch jene Tätigkeiten bestimmt, die jemand selbständig und nachhaltig zum Zweck der Einnahmenerzielung entfaltet. Liegt ein solcher Tätigkeitsbereich vor, sind diesem alle Leistungen zuzuordnen, die in einem inneren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit stehen. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (Ruppe, Rz 82 zu § 12). Entscheidend ist, ob die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall Zwecken des Unternehmens dient oder dienen soll.

Der Bau der P.Straße erfolgte einzig und allein zum Zweck der Schaffung einer Zufahrtsmöglichkeit zum betriebsnotwendigen Parkdeck, ohne dem der Betrieb der Berufungswerberin in der beabsichtigten Form und Ausbaustufe nicht möglich gewesen wäre oder ist. Demzufolge dient die Straße zu dem Einkaufszentrum ausschließlich betrieblichen Zwecken und steht daher zweifelsohne in einem untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Unternehmen. Der Vorsteuerabzug erfolgte daher zu Recht.

Leistungsempfänger - und damit der zum Vorsteuerabzug Berechtigte - ist grundsätzlich derjenige, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, welches dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, den Anspruch auf die Leistung hat, sofern die Leistung an ihn ausgeführt wird (S/K/C, Anm 23 zu § 1 Abs. 1 Z 1). Unerheblich ist, in wessen wirtschaftliches oder rechtliches Eigentum die Leistungen eingehen (dieselben, Anm 24).

So ist beispielsweise der Leistungsempfänger bei Bauführungen der Auftraggeber, somit derjenige, der aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend ist das zivilrechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück (vgl Ruppe, § 1, Rz 269).

Die P.Straße neu wurde nicht, wie von der Behörde behauptet, nur auf Kosten der Berufungswerberin errichtet. Im konkreten Fall wurde der Bau der Zufahrtsstraße von der Berufungswerberin in Auftrag gegeben. Die Berufungswerberin hat im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernommen, ausschließlich die Berufungswerberin hatte aus diesem Vertrag Anspruch auf die Leistung und war demnach zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist es daher völlig richtig, dass die Berufungswerberin in diesem Zusammenhang als Auftraggeber und Leistungsempfänger zu qualifizieren ist, sodass aus all diesen ihr gegenüber abgerechneten Leistungen der Vorsteuerabzug aus den Bauleistungen zusteht. Nach Fertigstellung der Zufahrtsstraße P.Straße neu wurde aus zivilrechtlicher Sicht die Straße an die Gemeinde P entschädigungslos dem öffentlichen Verkehr zur Nutzung übergeben. Mangels Entgeltlichkeit der Übertragung in das öffentliche Gut führte dieser Vorgang weder zu einer Umsatzsteuerpflicht noch aufgrund des Bezuges zum Unternehmensbereich der Berufungswerberin zu einer Korrektur des vorgenommenen Vorsteuerabzuges aus den Bauleistungen.

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Die Betriebsprüfung führte hiezu aus, dass die Leistungen unstrittig für das Unternehmen der Berufungswerberin ausgeführt worden sind. Der Vorsteuerabzug wurde ja nicht deshalb untersagt, weil die Errichtung der Straße nicht für das Unternehmen der Berufungswerberin erfolgte, sondern weil die Vorsteuern mit unecht befreiten Grundstücksumsätzen in Zusammenhang stehen.

Zu der entschädigungslosen Übergabe der Straße in das öffentliche Gut ist anzumerken, dass der Bundesweite Fachbereich für Umsatzsteuer nach Absprache mit dem Bundesministerium für Finanzen die Ansicht vertritt, dass mit Übergabe der Verkehrsfläche an die Gemeinde eine Entnahme seitens des Errichters der Straße stattfindet und damit eine gänzliche

Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 vorzunehmen ist, was zum gleichen Ergebnis wie die von der Betriebsprüfung vorgenommene Streichung der Vorsteuern führen würde.

Berufungseinwand 3:

Nach den Behauptungen der Betriebsprüfung wurden mit dem Tauschvertrag vom 4.7.1997 seitens der Berufungswerberin Grundstücke für die neue Straße und die Errichtungskosten der neuen Straße aufgewendet, um von der Gemeinde P als Gegenleistung die Grundstücke der alten P.Straße und eine Verbesserung der Infrastruktur zu erhalten. Damit will die Betriebsprüfung unterstellen, dass mit diesem Tauschvertrag die Verpflichtung zur Herstellung der Straße übernommen wurde.

Diese Feststellung entbehrt jeglicher Grundlage und wurde ohne ausreichende Sachverhaltsermittlung getroffen. Insbesondere hat es das Finanzamt verabsäumt, iSd Grundsatzes der amtswegigen Wahrheitsermittlung (§ 115 BAO) zu erforschen, welche Leistungen konkret Inhalt des Tauschvertrages waren. Wäre sie dieser Verpflichtung nachgekommen, so hätte sie festgestellt, dass der Grundstückstausch in keinem Zusammenhang mit der Errichtung der Straße steht und hätte in der Folge die Straßenerrichtung nicht als Grundstücksumsatz qualifiziert.

Inhalt des Tauschvertrages war ein Grundstückstausch, wonach die Grundstücke der bestehenden P.Straße (alt) gegen die Grundstücke der noch zu errichtenden P.Straße (neu) getauscht wurden. Hätte die Berufungswerberin mit diesem Vertrag tatsächlich die Verpflichtung zur Errichtung der neuen P.Straße übernommen, wären die Errichtungskosten Vertragsinhalt geworden. In der Folge hätte sich dann kein Überhang in dieser Form gegeben und die Ausgleichszahlung hätte sich erübrigt.

Aus dem beschriebenen Vertrag ergibt sich jedoch, dass die Berufungswerberin in diesem Tauschvertrag keine wie immer geartete Verpflichtung zur Errichtung der neuen P.Straße übernommen hat. Der klare Inhalt und Zweck des Vertrages lag darin, Grundstücke zu tauschen. Zum Ausgleich des wertmäßigen Missverhältnisses wurde zusätzlich eine Ausgleichszahlung vereinbart.

Es besteht daher auch in dieser Hinsicht kein Zusammenhang zwischen dem Tausch der Grundstücke und der Straßenerrichtung. Maßgeblich ist nämlich dabei auch, dass die Baumaßnahmen im Zeitraum Oktober 1997 bis November 1997, also 3 Monate nach Abschluss des Tauschvertrages, durchgeführt wurden.

Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Die Betriebsprüfung wendete dagegen ein, dass sie nie behauptet hat, dass die Verpflichtung zur Herstellung der Straße mit dem Tauschvertrag vom 4.7.1997 übernommen wurde, sondern es wurde lediglich festgestellt, dass sich die Berufungswerberin im Juli 1997 verpflichtet hat, die baulichen Maßnahmen zur Umlegung der Straße auf eigene Kosten durchzuführen.

Der Behauptung in der Berufung, dass der Grundstückstausch in keinem Zusammenhang mit der Errichtung der Straße steht, ist nicht zu folgen, weil sowohl aus dem Wortlaut der Überschrift des Vertrages ("Tauschvertrag zur Umlegung der Straße in P ") als auch aus dem zweiten Absatz der Präambel ("Zur Umlegung der Straße erfolgt daher ein Grundstückstausch zwischen der Berufungswerberin und der Gemeinde P ") ein Zusammenhang zwischen der Errichtung der Straße und dem Grundstückstausch hervorgeht.

Die Tatsache, dass die tatsächliche Errichtung der Straße erst drei Monate nach dem Tauschvertrag sowie der eingegangenen Verpflichtung zur Errichtung der Straße durchgeführt wurde, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht von Bedeutung.

Besprechung des Referenten mit dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin:

Im Zuge der Besprechung stellte sich folgendes heraus:

Aus den vorgelegten Plänen geht hervor, dass die gegenständliche Straße nicht bloß von Kunden der Berufungswerberin benutzt wird, sondern eine Durchfahrtsstraße darstellt. Die Verlegung der Straße und der hierfür erforderliche Tausch von Grundstücken erfolgte jedoch im ausschließlichen Interesse der Berufungswerber, weil nur so das Parkhaus errichtet werden konnte. In der Folge musste auch eine andere Straße verbreitert werden, die diesbezüglichen Kosten sind jedoch der Berufungswerberin von der Gemeinde ersetzt und der Umsatzsteuer unterworfen worden (siehe Pkt. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.11.2003). Vorsteuer und Umsatzsteuer heben sich insofern auf.

Die Erhaltung der berufsgegenständlichen Straße erfolgt(e) sowohl vor als auch nach deren Verlegung durch die Gemeinde.

Mit dem an die Gemeinde gezahlten Infrastrukturbeitrag hat die Berufungswerberin jene organisatorischen Kosten abgegolten, die der Gemeinde aus den Umbaumaßnahmen entstanden sind. Insofern bestand aber ohnehin keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig erfolgte die Verlegung der Straße im ausschließlichen unternehmerischen Interesse der Berufungswerberin. Weiters ist unstrittig, dass die Berufungswerberin Empfängerin jener Leistungen ist, für die sie den Vorsteuerabzug begehrt und dass die Straße unentgeltlich in das öffentliche Gut übergeben wurde. Zu klären bleibt:

Ist in der Übertragung der Straße ins öffentliche Gut eine steuerfreie Grundstückslieferung zu sehen?

Fest steht, dass die Straßenerrichtung erst nach dem Tausch der Grundstücke erfolgte. Liegt kein Missbrauch vor, kann die Berufungswerberin daher gar keine (steuerfreie) Grundstückslieferung getätigt haben. Ein Missbrauch ist jedoch gegenständlich zu verneinen, weil besagter Tausch geradezu Voraussetzung dafür war, dass das Parkdeck errichtet werden konnte. Das Finanzamt hat auch gar nicht ins Treffen geführt, dass ein Missbrauch vorläge. Somit ist auch nicht von Bedeutung, ob die Straße als Betriebsvorrichtung zu beurteilen ist oder nicht.

Überdies ist zu bedenken: Wäre die Berufungswerberin nie Eigentümerin jener Grundstücke gewesen, auf denen sie die Straße errichtet hat, hätte die Berufungswerberin mit der Übertragung der Straße ins öffentliche Gut zweifelsfrei keine (steuerfreie) Grundstückslieferung tätigen können. Der Umstand allein, dass die Berufungswerberin vorher Eigentümerin war, rechtfertigt keine andere Beurteilung.

Die Übertragung der Straße stellt daher keine (steuerfreie) Grundstückslieferung und folglich keinen Vorsteuerauschlussgrund dar.

Die Ausführungen des Finanzamtes, nach welchen eine steuerfreie Grundstückslieferung vorliegen soll, sind unzutreffend und gehen auch am Thema vorbei:

Entgegen den Berufungsausführungen bestand zwar nach dem Sinn der vertraglichen Gestaltung ganz offensichtlich ein Zusammenhang zwischen dem fraglichen Tausch und der Errichtung der Straße. Dies bestätigt sowohl der Wortlaut der Vertragsüberschrift als auch die Präambel. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes hat jedoch die Berufungswerberin nicht die (als Grundstück zu beurteilende) Straße aufgewendet, um andere Grundstücke hiefür zu erhalten. Vielmehr ging der Kausalzusammenhang in die andere Richtung: Die Grundstücke wurden bloß deswegen getauscht, damit die (öffentliche) Straße verlegt werden konnte (was Voraussetzung dafür war, dass das Parkhaus errichtet werden konnte). Wie in der Berufung zutreffend dargelegt hat die Berufungswerberin auch betragsmäßig nicht die Straße aufgewendet, um andere Grundstücke hiefür zu erhalten. Andernfalls hätte es keinen von der Berufungswerberin auszugleichenden Überhang gegeben. Aber selbst wenn die Straße

aufgewendet worden wäre, um andere Grundstücke hiefür zu erhalten, hätte dies nur Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage für die Grundstückslieferungen, die die Gemeinde an die Berufungswerberin getätigt hat, hingegen keinesfalls darauf, für welche Art von Umsätzen der Berufungswerberin die Berufungswerberin die fraglichen Aufwendungen (die Straßenerrichtung) getätigt hat.

Unstrittig tätigt die Berufungswerberin (im Übrigen) besteuerte Umsätze. Da die Straßenverlegung bzw deren Errichtung Voraussetzung dafür war, dass das Parkdeck, welches unstrittig der Ausführung der genannten Umsätze dient, errichtet werden konnte, dient auch die Straßenverlegung bzw deren Errichtung der Ausführung besteuerten Umsätze.

Der strittige Vorsteuerabzug steht daher zu, weshalb der Berufung stattzugeben war.

Es ist allerdings noch zu prüfen, ob die (unentgeltliche) Übertragung ins öffentliche Gut einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt:

Die Berufungsausführungen, mangels Entgeltlichkeit sei diese Frage zu verneinen, sind unzutreffend. Das Wesen eines steuerpflichtigen Eigenverbrauchs stellt ja gerade dessen Unentgeltlichkeit dar.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 liegt ein Eigenverbrauch jedoch (nur) dann vor, wenn der Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Die Straße wurde nun nicht zu dem Zweck errichtet, dass sie (unentgeltlich) ins Eigentum der Gemeinde übertragen werden kann, sondern damit das Parkdeck errichtet werden konnte. Die Errichtung und Übertragung der Straße erfolgte daher aus unternehmerischen Gründen. Ein Entnahme-Eigenverbrauch liegt daher nicht vor.

Ein Aufwands-Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) scheidet schon deswegen aus, weil mit der Errichtung der Straße keine sonstige Leistung erbracht wurde. Selbst wenn Letzteres der Fall wäre, wäre ein Aufwands-Eigenverbrauch aus den vom UFS Außenstelle Wien in seiner Entscheidung vom 23.9.2005, RV/0487-W/03, dargelegten Gründen zu verneinen (siehe auch Renner in RFG 2006, 24).

Die Bescheide waren daher nicht dahingehend abzuändern, dass die Übertragung ins das öffentliche Gut als Eigenverbrauch besteuert wird.

Linz, am 30. Mai 2007