

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Koll & Koll Wirtschaftstreuhand GmbH, 2020 Hollabrunn, Brunnthalgasse 1a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2003 wird mit Null festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Berufungswerberin (Bw) ist eine im Jahr 1997 von WB und JR mit einer Stammeinlage von jeweils 250.000,00 S errichtete GmbH. Die beiden Gesellschafter sind auch die gemeinsam vertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw.

Gegenstand des Unternehmens der Bw ist laut Pkt. 3 des Gesellschaftsvertrages vom 7. April 1997 die Errichtung, der Betrieb und die Verwaltung des Handels- und Gewerbeparks K-Dorf.

Der Grund und Boden, auf dem dieses Projekt durchgeführt werden sollte, stand im Eigentum der beiden Gesellschafter und wurde von diesen der Bw zur Nutzung überlassen.

In einer mit 30. April 1997 datierten "Absichtserklärung und Vereinbarung" halten die beiden Gesellschafter fest, sämtliche im gemeinsamen Besitz befindlichen bzw. noch gemeinsam zu erwerbenden Grundstücke in K-Dorf würden der Bw für deren Geschäftszwecke zur Verfügung gestellt, insbesondere auch zur Erlangung und Sicherstellung des für die Projektentwicklung notwendigen Kredits sowie für die Errichtung von Baulichkeiten auf diesen

Grundstücken und deren Aufschließung. Die Überlassung der Grundstücke erfolge zunächst kostenlos, nach Abschluss der Projektentwicklung werde ein Benützungsentgelt von 10 % der von der Bw vereinnahmten Mieterträge vereinbart.

Schriftliche Verträge über die Nutzungsüberlassung existieren nicht.

Die Bw führte im Zeitraum Juli bis November 1997 Investitionen im Gesamtumfang von 700.872,58 S (50.934,40 €) auf dem Grundstück mit der Nummer 1387/21 durch und machte die auf diesen Betrag entfallende Umsatzsteuer im Jahr 1997 als Vorsteuer geltend.

Diese im Anlagenverzeichnis als bauliche Anlagen auf fremden Grund ausgewiesenen und beginnend mit dem Jahr 1997 auf 25 Jahre abgeschriebenen Investitionen umfassten die Herstellung von Park- und Verkaufsflächen, die Herstellung des Stromanschlusses, die Errichtung von WC-Anlagen, die Errichtung von Beleuchtungsanlagen, die Errichtung von Senkgruben sowie den Anschluss an den öffentlichen Kanal.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 20. Oktober 2004 teilte die Bw mit, es sei geplant gewesen, die Verkaufsflächen an fahrende Händler als Marktplatz für den Verkauf ihrer Waren zu überlassen.

Einige Erlöse, die die Bw aus dem Betrieb des Handels- und Gewerbeparks in den Jahren 1997 bis 2002 erzielte, waren ein 20 %-iger Umsatzerlös in Höhe von 150,00 S im Jahr 1998 und ein 20 %-iger Umsatzerlös in Höhe von 91,67 € im Jahr 2002, ferner ein vom Land Niederösterreich im Jahr 1998 gewährte Förderung in Höhe von 148.960,00 S.

Im Jahr 2003 kam es zur Einlösung von im Eigentum der Gesellschafter WB und JR stehenden Grundstücken durch das Land Niederösterreich. Diese Grundeinlösung erstreckte sich auch auf das die von der Bw errichteten baulichen Anlagen einschließende Grundstück mit der Nummer 1387/21.

Das mit 19. März 2003 datierte Übereinkommen zwischen den Gesellschaftern und dem Land Niederösterreich besagt in seinem Pkt. I, Gegenstand des Übereinkommens sei die Grundeinlösung für den Ausbau bzw. die Korrektion der Landesstraße.

Als Gesamtablöse sieht Pkt. II einen Betrag von 68.341,32 € vor. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus einer im Wesentlichen mit 6,54 € pro m<sup>2</sup> errechneten Grundabköse zuzüglich eines Akzeptanzzuschlags von 10 % und eines Spesenersatzes für Ersatzgrundbeschaffung von 7,5 % sowie abzüglich Abbruchkosten laut Gutachten vom 24. Jänner 2003 in Höhe von 4.000,00 €

Das erwähnte Gutachten ist ein Gutachten eines Amtssachverständigen des Niederösterreichischen Gebietsbauamtes, welches im Auftrag der Straßenbauabteilung 1, Hollabrunn, zum Zweck der Bewertung der im Eigentum der Gesellschafter stehenden Grundstücke zwecks Ankaufs derselben für die Errichtung von LKW-Wartestreifen erstellt wurde.

Im Befundteil führt das Gutachten zu den baulichen Anlagen auf dem Grundstück Nr. 1387/21 aus, dass nach Mitteilung der Stadtbauabteilung 1 sowohl der derzeitige Schotterbelag als auch die Lichtpunkte samt Stromanschlusskästen für die künftige Verwendung als LKW-Abstellstreifen nicht brauchbar seien. Somit würden diese baulichen Anlagen nicht bewertet und werde vom Grundwert die Höhe der Abbruchkosten abgezogen.

Den Grundwert ermittelte der Gutachter basierend auf einer Mitteilung des zuständigen Gemeindeamtes mit 6,50 € pro m<sup>2</sup>, woraus sich unter Abzug der Abbruchkosten für das gesamte Grundstück ein Wert von 56.000,00 € errechnete.

Das Übereinkommen bestimmt unter dessen Pkt. XII. 5., dass, sollten die Einbauten bis spätestens 30. Mai 2003 vom Käufer ordnungsgemäß entfernt sein, der gemäß Pkt. II für die Abbruchkosten vorgesehene Betrag von 4.000,00 € ebenfalls ausbezahlt bzw. überwiesen werde.

Ausgehend von diesem Übereinkommen nahm das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid eine Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2003 vor.

Der Bescheid weist einen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfreien Eigenverbrauch in Höhe von 59.335,32 € sowie eine gemäß § 12 Abs. 10 UStG zu berichtigende Vorsteuer in Höhe von 4.074,75 € aus. Den Betrag des Eigenverbrauchs ermittelte das Finanzamt in der Weise, dass es den Ablösebetrag von 68.341,32 € um einen geschätzten Grundanteil von 9.006,00 € (Grundfläche bewertet mit 1 € pro m<sup>2</sup>) verminderte.

In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus, auf Grund des als unecht befreit behandelten Grundstücksverkaufes bzw. konkret der Entnahme der baulichen Anlagen sei gemäß § 12 Abs. 10 UStG für jedes Jahr der Änderung eine Berichtigung von einem Zehntel ab Nutzung im Jahr 1997, somit von vier Zehnteln von 10.186,88 € der beanspruchten Vorsteuer vorzunehmen.

In der Berufung wendet die Bw ein, die Grundstücke hätten sich nicht in ihrem, sondern im Eigentum der Gesellschafter WB und JR befunden. Durch die Veräußerung der Liegenschaften sei in der Bw kein Berichtigungstatbestand nach § 12 Abs. 10 UStG gesetzt worden.

Die Einbauten auf fremdem Grund seien vom Käufer der Grundstücke nicht abgegolten worden, da diese nicht verwendbar gewesen wären. Laut Übereinkommen seien sogar Abbruchkosten in Höhe von 4.000,00 € in Abzug gebracht worden. Die Einrichtungen seien in der Zwischenzeit zur Gänze untergegangen.

In der diese Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, die Baulichkeiten auf fremdem Grund und Boden seien Anlagevermögen gewesen und zwar nicht an die Gesellschafter verkauft, sondern verschenkt worden, da keine Zahlung geflossen sei.

Andernfalls – also bei Ausschluss einer Schenkung – wäre von den Grundstückseigentümern ein Abbruch von der Bw gefordert worden.

Gegen die Annahme einer Schenkung wendet die Bw im Vorlageantrag ein, dass von einer solchen im Hinblick auf die Wertlosigkeit der Einbauten nicht gesprochen werden könne. Die Wertlosigkeit trete auch in dem Umstand zutage, dass die verschiedenen Verwertungsversuche in den Vorjahren nicht von Erfolg gezeichnet gewesen seien und sich trotz unzähliger Verhandlungen mit den verschiedensten Interessenten keine Verwertungsmöglichkeit ergeben hätte. Auch der vom Abtrittspreis vorgenommene Abzug von 4.000,00 € für den Abbruch der Einbauten spreche dagegen, dass die Einbauten bei den Gesellschaftern zu einer Wertsteigerung geführt hätten.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Es ist zunächst im Hinblick auf den insoweit unstrittigen Sachverhalt davon auszugehen, dass die Bw zumindest hinsichtlich des Grundstücks Nr. 1387/21 ein Bestandsverhältnis mit ihren Gesellschaftern eingegangen ist und dass die von der Bw im Rahmen dieses Bestandsverhältnisses mit Zustimmung der Bestandgeber getätigten Investitionen wirtschaftliches Eigentum der Bw geworden sind.

Ebenso ist unstrittig, dass die Bw im Jahr 1997 wegen der beabsichtigten Verwendung der Investitionen zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze zum Abzug der auf diese Investitionen entfallenden Vorsteuern berechtigt war.

Fest steht ferner, dass diese Investitionen im Rahmen der Grundeinlösung durch das Land Niederösterreich untergegangen sind.

Zu befinden ist darüber, ob und gegebenenfalls welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen dieser Untergang für die Bw nach sich gezogen hat.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass ein mit den baulichen Anlagen allenfalls getätigter Umsatz in Form einer Lieferung oder eines Eigenverbrauchs nach Ansicht des erkennenden Senats nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG verbunden mit der Konsequenz einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG fällt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sind Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG von der Umsatzsteuer befreit. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG werden jedoch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet.

Unter Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind alle jene Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen (z.B. VwGH 21.2.1996, 94/16/0269).

Gebäude sind Bauwerke, die durch räumliche Umfriedung Menschen, Tieren oder Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewähren, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestatten, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sind; zu berücksichtigen ist auch die allgemeine Verkehrsauffassung (vgl. Ruppe, UStG 1994 Kommentar<sup>2</sup>, § 6 Tz 209).

Zu den Betriebsvorrichtungen zählen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa die dem Betrieb eines Campingplatzes dienenden Einrichtungen wie sanitäre Anlagen, Beleuchtungen, asphaltierte Campingwege (VwGH 29.1.1990, 88/15/0020), der Bodenbelag einer Tennisanlage (VwGH 15.4.1982, 3107/79) oder die zu einer Mautstraße gehörenden Anlagen wie Unterbau und Belag, Stützmauern, Parkplätze (VwGH 18.6.1970, 511/68). All diesen Fällen ist gemein, dass Maßnahmen, die der bloßen Umgestaltung der Grundfläche für eine Betriebsanlage dienen, eine sonstige Vorrichtung darstellen. Eine Betriebsvorrichtung erfüllt folglich gegenüber einem Grundstück einen bestimmten, selbständigen Wirtschaftszweck (vgl. Ruppe, a.a.O., § 6 Tz 228).

Nun ist offenkundig, dass die Bw mit den auf die Bestandsache getätigten Investitionen kein Gebäude geschaffen hat. Die von der Bw durchgeführte Umgestaltung der Grundfläche, nämlich die Herstellung von Park- und Verkaufsflächen und der entsprechenden Infrastruktur wie etwa der Stromanschlüsse und Beleuchtungsanlagen, bildete ferner eine wesentliche Voraussetzung für den von der Bw beabsichtigten Betrieb, nämlich den Betrieb eines Handels- und Gewerbeerparks im Wege der Überlassung der Verkaufsflächen an fahrende Händler. Die baulichen Anlagen waren damit nicht mehr dem Grundstück selbst zuzurechnen, sondern erfüllten einen gegenüber dem Grundstück selbständigen Wirtschaftszweck und stellten daher nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG fallende Betriebsvorrichtungen dar.

Ein Verkauf, also eine Lieferung der von der Bw errichteten baulichen Anlagen, oder ein in Bezug auf diese Anlagen bewirkter Eigenverbrauch wäre daher ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang.

Die Bw hat in ihrer Eigenschaft als Bestandnehmerin Investitionen auf dem in Bestand genommenen Grundstück durchgeführt. Was mit den Einbauten für den Fall der Beendigung des Bestandsverhältnisses zu geschehen hatte, ob diese von der Bw zu entfernen waren oder die Bw einen Anspruch auf Ersatz der auf ihre Gesellschafter übergehenden Investitionen hatte, ist mangels Vorhandenseins schriftlicher Verträge ungewiss.

Fest steht jedenfalls, dass die im Jahr 2003 erfolgte Grundeinlösung eine Weiterverwendung des Bestandobjektes, zumal das Land Niederösterreich das Grundstück für andere Zwecke benötigte, und damit auch eine Weiterverwendung der baulichen Anlagen für die Bw unmöglich gemacht hat.

Die Bw war zumindest formell in das von ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführern mit dem Land Niederösterreich getroffene Übereinkommen nicht eingebunden. Unterstellt man, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer mit dem Übereinkommen sowohl eine ihnen selbst zuzurechnende Lieferung des in ihrem Eigentum stehenden Grund und Bodens als auch eine der Bw zuzurechnende Lieferung der baulichen Anlagen getätigt haben, so können sich umsatzsteuerliche Konsequenzen aus der grundsätzlich steuerpflichtigen Lieferung der Betriebsvorrichtungen deshalb nicht ergeben, weil das Land Niederösterreich eine Ablöse für die baulichen Anlagen nicht entrichtet, der Bw daher ein Entgelt für die baulichen Anlagen nicht zugegangen ist und auch nicht zugestanden hat.

Geht man davon aus, dass das Bestandsverhältnis vor oder im Zuge der Grundeinlösung beendet wurde und die baulichen Anlagen anlässlich dieser Beendigung auf die Gesellschafter der Bw übergegangen sind, so stellt sich die Frage, ob in diesem Zuge der vom Finanzamt angenommene Tatbestand eines Eigenverbrauchs verwirklicht wurde.

Werden Gegenstände des Unternehmens der Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter aus gesellschaftlichem Grund unentgeltlich überlassen, somit eine verdeckte Gewinnausschüttung getätigt, so erfüllt dies den Tatbestand des Verwendungseigenverbrauchs (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 94 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung; Ruppe, a.a.O., § 1 Tz 374 und Tz 399).

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (z.B. VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

Eine vGA setzt definitionsgemäß eine Vorteilsgewährung, die Zuwendung eines geldwerten Vorteils, voraus (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, § 8 Tz 39; Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, Körperschaftsteuergesetz, § 8 Anm 14).

Die Bw hat mit den Investitionen auf die von ihr in Bestand genommene Liegenschaft ein Wirtschaftsgut (vgl. VwGH 4.2.1976, 1338/75) geschaffen. Nun wäre es zwar denkbar, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw sich in Ausnutzung ihrer Geschäftsführereigenschaft dadurch einen Vorteil verschafften, dass ihnen die Bw dieses Wirtschaftsgut unentgeltlich überlassen hat und die Gesellschafter in der Folge einen Erlös aus dem Verkauf dieses Wirtschaftsgutes erzielt haben.

Eine solche Annahme ist aber mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht in Einklang zu bringen.

Ursache für den Untergang der von der Bw errichteten baulichen Anlagen war der Umstand, dass das Land Niederösterreich die im Eigentum der Gesellschafter stehenden Grundstücke für den Ausbau bzw. die Korrektion einer Landstraße benötigte. Tatsache ist, dass das Land Niederösterreich nicht bereit war, eine Ablöse für die baulichen Anlagen zu bezahlen. Im

Gegenteil, das Land Niederösterreich hat dem Vorhandsein dieser Anlagen eine den Grundwert mindernde Eigenschaft beigemessen.

Das Vorhandensein der baulichen Anlagen war daher, weil den Grundwert mindernd, für die Gesellschafter von Nachteil und nicht von Vorteil. Wenn daher die Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Bestandgeber von der Bw nicht den Abbruch bzw. die Entfernung der baulichen Anlagen verlangt haben, so haben sie damit allenfalls der Bw einen Vorteil verschafft.

Für die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung des Ablösebetrages auf die baulichen Anlagen einerseits und einen mit 1 € pro m<sup>2</sup> errechneten Grundanteil andererseits bestehen keine Anhaltspunkte. Sowohl das Gutachten als auch das Übereinkommen legen dem Ablösungsbetrag einen Grundstückspreis von rd. 6,5 € pro m<sup>2</sup> zu Grunde. Sowohl im Gutachten als auch im Übereinkommen wird ausdrücklich festgehalten, dass die baulichen Anlagen keinen Wert für das Land Niederösterreich hatten, weshalb die Kosten für den Abbruch auch entgeltsmindernd berücksichtigt wurden. Dem Land Niederösterreich und dem amtlichen Gutachter des Niederösterreichischen Gebietsbauamtes kann nicht unterstellt werden, die Verhältnisse im Interesse der Bw, um bei dieser allfällige umsatzsteuerliche Nachteile zu vermeiden, unrichtig dargestellt zu haben, zumal das mangelnde Interesse des Landes an den baulichen Anlagen auch insofern offenkundig ist, als Pkt. XII. des Übereinkommens eine Auszahlung auch des für die Abbruchkosten abgezogenen Betrages für den Fall, dass die Einbauten bis zu einem bestimmten Zeitpunkt entfernt werden, vorsieht.

Die Bw verweist ferner berechtigterweise darauf, dass auch auf Grund der Wertlosigkeit der Einbauten eine Bereicherung bei den Gesellschaftern nicht eintreten konnte.

Selbst wenn man nämlich davon ausgeht, dass es im Geschäftsleben nicht üblich ist, dass ein Mieter bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses im betrieblichen Bereich auf eine Entschädigung für Mietereinbauten verzichtet, so könnte aus der Nichterhebung eines Ersatzanspruches durch die Bw eine Vorteilsgewährung an ihre Gesellschafter auch nur dann hergeleitet werden, wenn den Gesellschaftern überhaupt ein verbrauchsfähiger Nutzen übertragen worden wäre.

Dass ein verbrauchsfähiger Nutzen aus den von der Bw durchgeführten Investitionen bei Beendigung des Bestandsverhältnisses nicht bestanden hat, zeigt sich schon darin, dass die Bw über einen Zeitraum von rd. 5 Jahren seit Aufnahme ihrer Tätigkeit so gut wie keine Erlöse erzielt hat, dem von ihr angestrebten Betrieb eines Handels- und Gewerbeparks somit kein Erfolg beschieden war. Angesichts dieser Entwicklung ist es auch glaubwürdig, wenn die Bw vorbringt, Verwertungsbemühungen seien gescheitert.

Wurde den Gesellschaftern der Bw aber ein Vorteil nicht zugewendet, so bleibt auch kein Raum für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung und folglich auch nicht für die

Besteuerung eines Eigenverbrauchs. Dass die baulichen Anlagen unentgeltlich aus dem Betriebsvermögen der Bw ausgeschieden sind, beruht nicht auf gesellschaftsrechtlichen Gründen, sondern darauf, dass sich entsprechende Verwertungsmöglichkeiten für die von der Bw durchgeführte Investition nicht ergeben haben bzw. das Land Niederösterreich den baulichen Anlagen einen im Zuge der Grundeinlösung abzugeltenden Wert nicht beigemessen hat.

Zu bemerken ist schließlich, dass das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug erhalten bleibt, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen geführt hat; ebenso bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zum Abzug geführt haben, auf Grund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte (vgl. EuGH 15.1.1998, Rs C-37/95).

Der von der Bw angestrebte Betrieb eines Handels- und Gewerbeparks hat sich letztlich als Fehlinvestition erwiesen. In den 5 Jahren des Bestehens dieses Betriebes wurden so gut wie keine umsatzsteuerpflichtigen Erträge erzielt. Weder dieser Umstand noch der im Zuge der Grundeinlösung entschädigungslose Untergang der im Hinblick auf die Ertraglosigkeit ohnehin wertlosen baulichen Anlagen vermögen aber an dem im Jahr 1997 vorgenommenen Vorsteuerabzug etwas zu ändern.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung spruchgemäß stattzugeben.

Wien, am 22. November 2004