



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VIBF, vom 11. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. April 2007 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Umsätze werden mit 0,00 € und die Vorsteuern mit 166.742,34 € festgesetzt. Die Umsatzsteuer beträgt daher -166.742,34 €.

Entscheidungsgründe

Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers haben sich bestimmte Gemeinden zum berufungswerbenden Verband zwecks Sicherung und Weiterentwicklung der regionalen Wirtschaftsstruktur zusammengeschlossen. Im Zuge der Infrastrukturerrichtung hat der Gemeindeverband u.a. aus der Errichtung einer Straße, allerdings nur aus jenen Kosten, die die sogenannte "Aufschließungsstraße" (jene Straße, die tatsächlich ausschließlich zum Betriebsansiedlungsgebiet führt), den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Hinsichtlich der Straßenbaumaßnahmen auf der Bundesstraße (Abbiegespur, Busbucht) mit Einbindung und Verbreiterung eines bestehenden Güterweges sowie der damit zusammenhängenden Planungsarbeiten wurde keine Vorsteuer in Abzug gebracht. Die Aufteilung erfolgte anhand von Berechnungen des beauftragten Ziviltechnikers.

Der Berufungswerber ist ein Gemeindeverband, dem dieselbe Rechtsposition wie jene einer Gemeinde zukommt. Die Errichtung und Erhaltung öffentlicher Straßen ist grundsätzlich eine

hoheitliche Tätigkeit. Nach landesgesetzlichen Bestimmungen sind die Gemeinden Straßenerhalter für Gemeindestraßen und haben somit auch die Kosten der Errichtung und Erhaltung selbst zu tragen. Den Anrainern werden dabei (wiederum aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften) Aufschließungsbeiträge bescheidmäßig vorgeschrieben.

Die Grundstücke für die Betriebsansiedelungen können von Unternehmen direkt von den Landwirten erworben werden (es existieren Optionsverträge). Für die gesamte Aufschließung verrechnet der Gemeindeverband an diese Unternehmen ein Erschließungsentgelt (keine Grundabtretung, kein Verkehrsflächenbeitrag).

Die Aufschließungsstraße kann offensichtlich von jeder Person befahren bzw. genutzt werden. Dass es sich bei dieser um einen "nicht öffentlichen Weg" handelt bzw. dass die Straße eine private wäre, ist für einen Benützer der Straße nicht ersichtlich. Es gibt Hinweisschilder "Gewerbegebiet ...", allerdings keinen Hinweis auf Fahrverbote oder eingeschränkte Nutzungsmöglichkeiten.

Nach Ansicht des Prüfers und ihm folgend des Finanzamtes handelt es sich daher zweifelsfrei um hoheitliche Maßnahmen des Gemeindeverbandes, die somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

In einer sogenannten "Anlagenbenützungs- und Anlagenbetriebsordnung" hat der Berufungswerber mit den jeweiligen künftigen Grundeigentümern u.a. Folgendes vereinbart:

- Der Berufungswerber verpflichtet sich, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Betriebsbaugebietes stehenden Erschließungsmaßnahmen zu realisieren und vorzufinanzieren.
- Der künftige Erwerber beabsichtigt, ein bestimmtes Grundstück des Ansiedlungsgebietes zu erwerben.
- Als einmaliges Entgelt für die anteiligen Aufschließungskosten sowie für die Benützungsrechte an Einrichtungen und Anlagen, soweit diese für den Gebrauch des Betriebsgrundstückes nützlich sind, ist ein bestimmter Betrag je m² erworbener Grundfläche zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen.
- Das einmalige Entgelt entbindet den Erwerber von der gesetzlich geregelten Verpflichtung, Anschlussgebühren bzw. Anschlussbeiträge (Wasseranschluss, Kanalanschluss und Straßenerrichtung) nach dem öö. Interessentenbeiträgegesetz 1958, den Verkehrsflächenbeitrag nach der öö. Bauordnung sowie Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge nach dem öö. Raumordnungsgesetz zu entrichten. Die Benützungsgebühren (Wasser und Kanal) sind nach der Gebührenordnung der jeweiligen Gemeinde zu entrichten.

In der Berufung wurde u.a. ausgeführt:

Die Grundstücke, die für die Betriebsansiedlung vorgesehen sind, stehen im Eigentum der Landwirte und sollen direkt von diesen an die Unternehmer verkauft werden. Dafür bestehen Optionsverträge.

Das Betriebsbaugebiet wird durch eine Privatstraße erschlossen, die im Eigentum des Gemeindeverbandes steht. Diese Privatstraße bildet den Anschluss an den vorbeiführenden Güterweg. Als solche wird die Straße nicht für den öffentlichen Durchzugsverkehr verwendet und wird in weitere Folge durch entsprechende Beschilderung auch als solche gekennzeichnet.

Den ansiedelnden Unternehmern wird ein Infrastrukturkostenbeitrag zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet. Die infrastrukturelle Aufschließung durch den Gemeindeverband beinhaltet weiters Wasser, Kanal, Telekom und Strom. Weiters wurden Leerverrohrungen für Telekom, Strom usw. verlegt und ein Massenausgleich für die zu bebauenden Grundstücke durchgeführt.

Im Zuge der Infrastrukturerrichtung wurde durch den Verband auch ein Vorsteuerabzug für Straßenerrichtungsmaßnahmen der Aufschließungsstraße geltend gemacht.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde die vom Verband für den Bau der Aufschließungsstraße geltend gemachte Vorsteuer nicht anerkannt und der Vorsteuerabzug entsprechend gekürzt. Dies mit der Begründung, dass die Errichtung und Erhaltung der öffentlichen Straße grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit darstelle, die dem Vorsteuerabzug nicht zugänglich sei und dass die Aufschließungsstraße auf Grund der fehlenden Hinweise auf Fahrverbote oder eingeschränkte Nutzungsmöglichkeiten offensichtlich von jeder Person befahren bzw. genutzt werden kann, da es für einen Benützer der Straße nicht ersichtlich ist, dass es sich um einen nicht öffentlichen Weg bzw. Privatstraße handelt.

Der Auffassung der Behörde, wonach es sich bei der Aufschließungsstraße um eine zweifelsfrei hoheitliche Maßnahme des Gemeindeverbandes handelt und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann unseres Erachtens nicht gefolgt werden.

Es handelt sich bei der Privatstraße um keine öffentliche Straße und somit liegt keine hoheitliche Aufgabe vor. Auch eine Gemeinde kann eine Privatstraße errichten, worauf die Regelungen des OÖ Straßengesetzes nicht anwendbar sind, womit die Gemeinde privatwirtschaftlich tätig wird (z.B. Zufahrt zum Betriebsgelände eines Betriebes gewerblicher Art).

Festzuhalten ist weiters, dass ohne die straßenbauliche Maßnahme ein Zufahren nicht in der einem Betriebsgrundstück entsprechenden Weise gegeben wäre.

Die Errichtung der Privatstraße steht im besonderen Interesse des Verbandes, weil durch diese Maßnahme das Betriebsbaugebiet überhaupt erst aufgeschlossen und somit für potentielle Kaufinteressenten attraktiver wird. Die Straßenbaumaßnahmen sind somit Grundvoraussetzung dafür, dass überhaupt Grundstücke verkauft werden können.

Geplant war von Anfang an, dass die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen letztlich wirtschaftlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen und diesen anteilig weiterverrechnet werden sollen. Diese Absicht schlägt sich in der Kalkulation des Erschließungsentgeltes des Gemeindeverbandes nieder.

Aus europarechtlicher Sicht ist für die Beurteilung, ob Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt, d.h. im Hoheitsbereich tätig werden, entscheidend, welchen Handlungsmodus diese setzen. Werden die Erschließungsbeiträge aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung in Rechnung gestellt, spricht dies daher ebenfalls für die Beurteilung als unternehmerische Tätigkeit des Gemeindeverbandes.

Betreffend die Errichtung der Privatstraße kann jedenfalls nicht von Ausübung öffentlicher Gewalt oder Erfüllung öffentlicher Aufgaben gesprochen werden, da die Errichtung von Privatstraßen schon rein begrifflich nicht von der Verpflichtung zur Straßenverwaltung iSd OÖ Straßengesetzes umfasst ist.

Bei dem Grundstück, auf dem die Straße errichtet wurde, handelt es sich um Eigentum und somit um Privatgut des Verbandes, d.h. es besteht keine öffentliche Widmung. Im

Zusammenhang mit der Errichtung der Straße kann deshalb der Gemeindeverband nicht anders behandelt werden als ein privater Rechtsträger, der als Bauunternehmer zur Errichtung von Privatstraßen für Unternehmer oder Privatpersonen tätig wird.

Faktum ist, dass für die Privatstraße keine Verordnung des Gemeinderates vorliegt oder geplant ist und die Straße nicht als öffentliches Gut im Grundbuch eingetragen ist. Die Gemeinde könnte dies auch nur mit Zustimmung des Gemeindeverbandes durchführen.

Über diesbezügliche Fragen gab ein Vertreter des Berufungswerbers an:

Den in der Anlagenbenützungs- und Anlagenbetriebsordnung (ABBO) genannten Straßenerrichtungsbeitrag nach den öö Interessentenbeiträgegesetz gibt es gar nicht. Vielmehr ist für die Straßenerrichtung normalerweise der Verkehrsflächenbeitrag zu entrichten. Da für Laien jedoch nicht evident ist, dass Letztgenannter für das Vorhandensein bzw. die Errichtung einer (für die Allgemeinheit bestimmten) Straße erhoben wird, wurde der "Straßenerrichtungsbeitrag" genannt, damit die potentiellen Erwerber der Grundstücke das sichere Gefühl haben, dass keine weiteren finanziellen Belastungen auf sie zukommen.

Der Verkehrsflächenbeitrag ist ganz anders zu berechnen als der Einmalbetrag.

Der Aufschließungsbeitrag fällt jährlich an, solange innerhalb von fünf Jahren mit der Bebauung eines bebaubaren, durch eine (für die Allgemeinheit bestimmte) Straße erschlossenen Grundstückes noch nicht begonnen wurde. Wird das Grundstück in der Folge bebaut, wird der Beitrag auf die Anschlussgebühren bzw. Anschlussbeiträge sowie auf den Verkehrsflächenbeitrag angerechnet. Wird nicht innerhalb von fünf Jahren mit der Bebauung begonnen, fällt ab dem sechsten Jahr jährlich ein nicht anzurechnender Erhaltungsbeitrag an.

Bei den in der ABBO genannten Benützungsgebühren handelt es sich um Kanal- und Wassergebühren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber ließ u.a. eine Straße errichten und erhält hierfür von jenen Unternehmern, die sich im fraglichen Gebiet ansiedeln, einen Einmalbetrag (in der Berufung als Infrastrukturkostenbeitrag bezeichnet), der u.a. anteilig die Straßenerrichtungskosten abdeckt. Damit könnte der Berufungswerber mit der Straßenerrichtung grundsätzlich unternehmerisch tätig geworden sein und wäre zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Fraglich ist allerdings, ob die Straßenerrichtung eine hoheitliche oder privatwirtschaftliche (und somit unternehmerische) Tätigkeit darstellt.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.1.2005, 2000/14/0203, kommt es auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit an. Die o.a. "Anlagenbenützungs- und Anlagenbetriebsordnung" ist nun trotz ihrer Bezeichnung als "Ordnung" eine privatwirtschaftliche Vereinbarung. Allerdings könnte die Wahl der privatrechtlichen Form missbräuchlich erfolgt und damit nicht anzuerkennen sein (siehe Urteil des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02, Halifax).

Ein Missbrauch liegt jedoch im konkreten Fall nicht vor: Nach den unbestrittenen Berufungsausführungen hat die gegenständliche Straße nur Bedeutung für die angesiedelten Unternehmen sowie deren Kunden bzw. Zulieferer. Alle anderen Personen könnten zwar auch die Straße benutzen, wenn sie dies tun, dann aber offensichtlich deswegen, weil sie sich verfahren haben. Daraus ist jedoch nicht zu schließen, dass der Berufungswerber die Straße für die Allgemeinheit gebaut hat.

Das Motiv des Berufungswerbers, die Straße zu bauen, lag letztlich darin, Anreize für Unternehmen zu schaffen, sich im betreffenden Gebiet anzusiedeln. Die Schaffung solcher Anreize ist jedoch keine hoheitliche Aufgabe.

Hätten die angesiedelten Unternehmer die Straße errichten lassen, dürften sie zweifelsfrei die diesbezüglichen Vorsteuern abziehen (insofern sie nicht steuerfreie Umsätze tätigen). Dies selbst dann, wenn ihnen der hierfür nötige Grund und Boden nicht gehört. Eine daran anschließende Übertragung der Straße ins öffentliche Gut würde auch keine sonstige Leistung im Sinn des § 3a Z 1 UStG 1994 darstellen, weil die Straße nicht deshalb errichtet worden wäre, um sie ins öffentliche Gut zu übertragen (dies würde eine unternehmensfremde Verwendung darstellen), sondern damit die übrigen Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes zugänglich und damit unternehmerisch nutzbar werden (vgl. auch UFS vom 30.5.2007, GZ. RV/0884-L/04).

Im Endeffekt ist daher kein Unterschied, ob der Berufungswerber die Straße errichten läßt, Vorsteuern geltend macht und den angesiedelten Unternehmern für die Errichtung der Straße Umsatzsteuern in Rechnung stellt, die diese (insofern sie nicht steuerfreie Umsätze tätigen) als Vorsteuer abziehen dürfen, oder ob die angesiedelten Unternehmer die Straße selbst errichten lassen und die diesbezüglichen Umsatzsteuern als Vorsteuer abziehen (insofern sie nicht steuerfreie Umsätze tätigen).

Es trifft auch nicht zu, dass die hoheitlich vorzuschreibenden Verkehrsflächenbeiträge bzw. die auf eine vorhandene bzw. zu errichtende Straße entfallenden Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge unzulässigerweise in den Mantel privatwirtschaftlicher Einmalbeträge gekleidet worden sind. Verkehrsflächenbeiträge werden ja nur deswegen erhoben, weil eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße vorhanden ist bzw. errichtet wurde. Im konkreten Fall ist jedoch die Straße (wie bereits ausgeführt) nicht für die Allgemeinheit bestimmt. Auch die Berechnung der Höhe des Einmalbetrages erfolgt nach ganz anderen Kriterien als die Festsetzung der Höhe des Verkehrsflächenbeitrages. Überdies wird letztgenannter Beitrag deswegen erhoben, weil jemand ein Grundstück bebauen will (und damit an das öffentliche Verkehrsnetz angeschlossen sein möchte), die gegenständliche Straße wurde im Gegensatz dazu jedoch gerade deswegen errichtet, damit die Grundstücke bebaut werden.

Der Anfall von Erhaltungsbeiträgen ist von vornherein auszuschließen, weil die angesiedelten Unternehmer die Grundstücke gerade deswegen erworben haben, um diese sofort zu bebauen. Eine missbräuchliche Umwandlung der Erhaltungsbeiträge in die Einmalbeträge kann daher gar nicht stattgefunden haben.

Die übrigen Beiträge (das sind im Wesentlichen die Kanal- und Wasseranschlussgebühren) sind schon deswegen nicht unzulässig (zwecks Lukrierung von Vorsteuern) zu privatrechtlichen Einmalbeträgen umgewandelt worden, weil für die den übrigen Beiträge zugrundeliegenden Vorleistungen ohnehin bzw. ebenfalls der Vorsteuerabzug zustünde.

Aus all diesen Gründen hat der Berufungswerber nicht missbräuchlich privatwirtschaftlich gehandelt. Somit ist kein hoheitliches Handeln zu unterstellen.

Ob die Straße eine private oder öffentliche ist ist demnach nicht von Bedeutung.

Nach den Berufungsausführungen sind die straßenbaulichen Maßnahmen Voraussetzung dafür, dass überhaupt Grundstücke verkauft werden können. Dies trifft zwar zu, ein für den Vorsteuerabzug maßgeblicher Zusammenhang zwischen der Straßenerrichtung und den Grundstückslieferungen besteht jedoch nicht, weil Letztere nicht durch den Berufungswerber erfolgt sind. Dies ändert aber nichts daran, dass aus den oben dargelegten Gründen (privatwirtschaftliche Errichtung einer Straße gegen anteilige Infrastrukturkostenbeiträge) der Vorsteuerabzug zusteht.

Gegen die vom Berufungswerber vorgenommene Vorsteueraufteilung bestehen keine Bedenken, zumal die Aufwendungen betreffend die Anbindung an die Bundesstraße und die Verbreiterung des bestehenden Güterweges ihre Wurzeln in der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Straßenerrichtung haben.

Linz, am 30. Juni 2008