



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RWM, vom 24. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 17. März 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 entschieden:

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2003 wie folgt festgesetzt:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	2.673,05 €	
Davon zu versteuern mit 20%	2.673,05 €	534,61 €
Vorsteuer		-245.115,29 €
Gutschrift		-244.580,68 €

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2004 wie folgt festgesetzt:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	243.707,03 €	
Davon zu versteuern mit 10%	1.599,86 €	159,99 €
Davon zu versteuern mit 20%	242.107,17 €	48.421,43 €
Summe		48.581,42 €
Vorsteuer		-59.614,42 €
Gutschrift		-11.033,00 €

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2005 wie folgt festgesetzt:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	67.466,67 €	
Davon zu versteuern mit 10%	58.300,00 €	5.830,00 €
Davon zu versteuern mit 20%	9.166,67 €	1.833,33 €
Summe		7.663,33 €
Vorsteuer		-9.432,10 €
Gutschrift		-1.768,77 €

Entscheidungsgründe

Unstrittig liegt folgender Sachverhalt vor:

Zwecks Schaffung eines Betriebsansiedlungsgebietes haben sich mehrere Gemeinden zum berufungswerbenden Gemeindeverband (nachfolgend RWM) zusammengeschlossen und als solcher folgende Aufschließungsmaßnahmen vorgenommen:

Kauf des Grundstückes, über das die geplante Aufschließungsstraße führen sollte;

Errichtung der Aufschließungsstraße namens TS (nachfolgend als T-Straße bezeichnet), die von der Bundesstraße ausgeht, über die Gleisanlage der ÖBB führt und in den F-Weg (nachfolgend als F-Weg bezeichnet) mündet;

Verbreiterung der Bundesstraße unter Errichtung einer Abbiegespur;

Errichtung eines Bahnüberganges (mit automatischer Schrankenanlage) und

Verbreiterung des F-Weges (weil dieser nicht für LKW's geeignet war).

Über die anderen in dem Gebiet liegenden Grundstücke hat der RWM mit den jeweiligen Eigentümern weitergebbare Optionsverträge abgeschlossen und diese Optionen auch weitergegeben (und wird dies auch künftig tun). Die ansiedlungsbereiten Unternehmer kauf(t)en diese Grundstücke also direkt von den Optionsgebern.

Die infrastrukturelle Aufschließung erfolgte in der Form, dass der RWM neben der Wasser- und Kanalversorgung auch Gas- und Stromanschlüsse hergestellt und Leerrohre (für Drainage, Straßenbeleuchtung, Telekom/Breitband und Strom) verlegt hat.

Aus obigen Aufschließungsmaßnahmen hat der RWM den Vorsteuerabzug geltend gemacht (für die Maßnahmen an der Bundesstraße jedoch erst im Zuge einer Betriebsprüfung, wobei in der Berufung noch eine betragsmäßige Richtigstellung erfolgte).

In Vereinbarungen mit den jeweiligen (künftigen) Grundeigentümern und später in der sogenannten "Anlagenbenützungs- und Anlagenbetriebsordnung" (nachfolgend ABBO) wurde u.a. Folgendes festgelegt:

Der RWM verpflichtet sich, die oben angeführten Aufschließungsmaßnahmen zu planen, durchzuführen und zu finanzieren.

Der künftige Erwerber beabsichtigt, ein bestimmtes Grundstück des Ansiedlungsgebietes zu erwerben.

Der RWM räumt dem Erwerber eines Grundstückes (sowie dessen Kunden, Lieferanten, Mitarbeitern, Geschäftspartner sowie allfälligen Mutter- und Tochterunternehmen) das Recht ein, die vom RWM errichteten Einrichtungen und Anlagen, soweit diese für den Gebrauch des Betriebsgrundstückes nützlich sind, zu benützen.

Als einmaliges Entgelt (auch Infrastrukturkostenbeitrag genannt) für die anteiligen Aufschließungskosten sowie für die angeführten Benützungsrechte ist ein bestimmter Betrag je m² erworbener Grundfläche zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen.

Dieses einmalige Entgelt entbindet den Erwerber von seiner aufgrund gesetzlicher Bestimmungen bestehenden Verpflichtung, Anschlussgebühren bzw. Anschlussbeiträge insbesondere nach dem öö. Interessentenbeitragsgesetz 1958 LGBI. Nr. 28/1958 idF. LGBI. Nr. 57/1973, den Verkehrsflächenbeitrag nach den Bestimmungen der Oö.

Bauordnung, LGBI. Nr. 66/1994 idgF., sowie Aufschließungs- bzw. Erhaltungsbeiträge nach den Bestimmungen der §§ 25 ff öö. Raumordnungsgesetz LGBI. Nr. 114/1993 idgF., zu entrichten.

Durch Leistung des Infrastrukturkostenbeitrages sind auch allfällige Kosten für die Erweiterung, Instandsetzung und Erhaltung der Aufschließungsstraße (wie z.B. Winterdienst, Bodenmarkierungen) abgedeckt.

Für die Aufschließungsstraße wäre nicht das gesamte erworbene Grundstück nötig gewesen.

Der (vorherige) Eigentümer des Grundstückes wollte jedoch nur das gesamte Grundstück verkaufen. Der RWM war hat daher beginnend im Jahr 2004 die nicht mehr benötigten Grundstücksteile an ansiedlungsbereite Unternehmer verkauft. Die diesbezüglichen Grundstücksumsätze hat der RWM umsatzversteuert.

Die Einmalbeträge hat der RWM als Leistungsentgelte beurteilt und eine entsprechende Versteuerung vorgenommen.

Nach den Ausführungen des Betriebsprüfers in seinem Bericht *kommt einem Gemeindeverband dieselbe Rechtsposition wie jene einer Gemeinde zu. 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 aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften regelmäßig Aufschließungsbeiträge bescheidmäßig vorgeschrieben.*

Das Betriebsansiedlungsgebiet liegt im Einzugsbereich einer Gemeinde. Die umliegenden Gemeinden haben aber ebenfalls Interesse an der Schaffung des Gewerbegebietes (Arbeitsplätze im Nahbereich) und übernehmen deshalb einen Teil der Kosten. Wirtschaftlich betrachtet geht es also lediglich um die gemeinsame Kostentragung.

Der Auftrag zur Errichtung der Erschließungsstraße hätte daher auch direkt von der Einzugsgemeinde (im hoheitlichen Bereich) erteilt werden können. Davon ausgehend ist für die Straßenerrichtung und Straßenerhaltung die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht gegeben.

Die Planung und Erreichung der Straßenanlage werden auch nicht für den Unternehmensbereich des Gemeindeverbandes ausgeführt. Wesentlich in diesem Zusammenhang ist insbesondere die Tatsache, dass die Straßenanlagen für den Gemeingebrauch (unentgeltlich) zugänglich sind. Ein Zusammenhang zwischen den Planungs- und Errichtungskosten der Straßenanlagen mit den Grundstücksveräußerungen ist demgemäß zu verneinen.

Unmaßgeblich ist es bei dieser Betrachtung, ob eine öffentliche Widmung besteht oder eine Privatstraße vorliegt.

Anders verhält es sich hinsichtlich der Errichtung der Wasserversorgungs- und der Abwasserbeseitigungsanlagen. Nutznießer dieser Anlagen ist nicht die Allgemeinheit, sondern die es sind dies die einzelnen Grundstückserwerber, welche auch für den laufenden Betrieb dieser Anlagen ein laufendes Entgelt zu leisten haben. Hinsichtlich dieser Leistungen steht der Vorsteuerabzug zu.

In der gegen die Nichtanerkennung der o.a. Vorsteuern gerichteten Berufung wurde unter Punkt 1. der (unstrittige) Sachverhalt dargelegt und sodann ausgeführt:

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Allgemeine umsatzsteuerliche Beurteilung von Körperschaften öffentlichen Rechts

Gemäß § 2 Abs 3 UStG sind Gemeinden nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig. § 2 Abs 3 UStG knüpft dabei an die Definition des körperschaftsteuerlichen Betriebs gewerblicher Art an und erweitert diese Anknüpfung kraft ausdrücklicher umsatzsteuergesetzlicher Fiktion um bestimmte körperschaftsteuerlich als Hoheitsbetriebe qualifizierte Tätigkeiten (Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts).

Im gegenständlichen Fall wird nicht eine Gemeinde sondern ein Gemeindeverband tätig. Hinsichtlich der rechtlichen Stellung eines Gemeindeverbandes ist § 3 Oö Gemeindeverbändegesetz zu beachten. Gemäß dieser Bestimmung erlangt ein Gemeindeverband hinsichtlich der von ihm zu besorgenden Aufgaben dieselbe rechtliche Stellung, wie sie den verbandsangehörigen Gemeinden hinsichtlich dieser Aufgaben vor der Bildung des Gemeindeverbandes zugekommen ist. Steuerlich wird ein Gemeindeverband daher wie eine Gemeinde behandelt.

Die Tätigkeit des RWM besteht darin, Grundstücke aufzuschließen und (soweit sie in seinem Eigentum stehen) anschließend zu veräußern. Im Hinblick auf die planmäßige

Aufeinanderfolge von Erwerb, Baureifmachung und Veräußerung der Grundstücke ist von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit iSd § 2 KStG auszugehen, da diese Tätigkeit dem RWM weder eigentümlich noch vorbehalten ist und er auch nicht mit hoheitlicher Gewalt auftritt. Die Tätigkeit gehört daher zum Unternehmensbereich des RWM (§ 2 Abs 3 UStG).

Im Zuge der Erschließung des Betriebsbaugebietes wurde vom RWM (wie bereits dargestellt) einerseits auf eigenem Grund eine Privatstraße errichtet, welche in die öffentliche Straße mündet und andererseits die öffentliche Straßen adaptiert und teilweise verbreitert. In diesem Zusammenhang ist fraglich, ob dem RWM der Vorsteuerabzug aus den im Zusammenhang mit den straßenbaulichen Maßnahmen bezogenen Vorleistungen zusteht.

2.2. Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der straßenbaulichen Maßnahmen

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug einer Gemeinde bzw eines Gemeindeverbandes ist, dass die betreffende Tätigkeit überwiegend privatwirtschaftlichen Zwecken dient, dh dass die Tätigkeit in Zusammenhang mit dem Unternehmensbereich steht.

Zur Bestimmung des Unternehmensbereichs von Körperschaften öffentlichen Rechts ging der Gesetzgeber so vor, dass er im UStG den unternehmerischen Bereich genau umschreibt. Alle Tätigkeiten, die nicht dem unternehmerischen Bereich zugehören, bilden sodann im Sinne des Ausschlussprinzips den nichtunternehmerischen Bereich. Zur Bestimmung, ob eine Tätigkeit dem Nichtunternehmensbereich angehört, stellt der VwGH darauf auf, ob die Tätigkeit unter Ausübung öffentlicher Gewalt oder in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben erfolgt. Davon kann nur dann gesprochen werden, wenn zur Erreichung eines Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte gesetzt werden (*Ruppe*, UStG³, § 2 Rz 185 uHa VwGH 30.5.1952, 1796/51; ähnlich VwGH 6.4.1955, 3302/54 und 5.5.1965, 2052/64).

Der VwGH stellt weiters darauf ab, ob die Aufgabe der Körperschaft öffentlichen Rechts auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften aufgetragen, dh ob sie ihr eigentümlich und vorbehalten ist. Dies ist nach Ansicht des VwGH dann gegeben, wenn die Tätigkeit auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten lediglich durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft erfüllt werden kann und erfüllt wird, dh wenn der Körperschaft die Tätigkeit zwecks Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben funktionell durch das öffentliche Recht zugewiesen wird. Vorbehalten ist eine Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung aber nicht nur bei gesetzlicher Zuweisung und Ausschließlichkeit sondern bereits dann, wenn sie im Regelfall von einer KÖR wahrgenommen wird (*Ruppe*, UStG³, § 2 Rz 186).

Im gegenständlichen Fall ist nach nationalem Recht somit zu prüfen, ob es sich bei den straßenbaulichen Maßnahmen des RWM um eine dem RWM eigentümlich und vorbehaltene Tätigkeit handelt, bzw ob dieser in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig wurde.

Gemäß § 12 OÖ Straßengesetz 1991 obliegt die Straßenverwaltung der Verkehrsflächen der Gemeinde der jeweiligen Gemeinde, wobei nach § 8 Abs 2 OÖ Straßengesetz unter Gemeindeverkehrsflächen Gemeindestraßen, Güterwege sowie Radfahr-, Fußgänger- und Wanderwege zu verstehen sind.

Als Gemeindestraßen geltend nach dieser Bestimmung jene Straßen, die durch Verordnung des Gemeinderates gewidmet und als solche eingereicht sind oder Grundstücke, die im Grundbuch als öffentliches Gut (Straßen, Wege) eingetragen sind und allgemein für Verkehrszwecke benützt werden.

Unter Güterwegen sind jene Straßen zu verstehen, die vorwiegend der verkehrsmäßigen Erschließung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe oder des ländlichen Raumes dienen, durch eine Interessentengemeinschaft hergestellt werden und als solche gewidmet und eingereicht sind.

Radfahr-, Fußgänger- und Wanderwege sind schließlich solche Straßen, die durch Verordnung gewidmet und jeweils als solche eingereicht sind.

Gemäß § 12 Abs 1 OÖ Straßengesetz umfasst die Aufgabe der Straßenverwaltung sowohl die Herstellung als auch die Erhaltung der der Gemeinde obliegenden Verkehrsflächen. Aus dieser Bestimmung leitet die Finanzverwaltung ab, dass im Zusammenhang mit der Errichtung von Straßen durch Gemeinden (und in weiterer Folge von deren Aufgaben übernehmenden Gemeindeverbänden) kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

Im Zusammenhang mit den straßenbaulichen Maßnahmen des RWM kann der Beurteilung als hoheitliche Tätigkeit durch die Finanzverwaltung jedoch aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

Von der Erschließungstätigkeit des RWM sind einerseits eine Privatstraße und andererseits Arbeiten an den öffentlichen Straßen (im Bereich der Mündung der Privatstraße, Verbreiterung) umfasst.

Betreffend die Errichtung der Privatstraße kann jedenfalls nicht von Ausübung öffentlichen 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.

Beim Grundstück, auf dem die Privatstraße errichtet worden ist, handelt es sich um Eigentum und somit Privatgut des Gemeindeverbandes. In diesem Bereich besteht keine öffentliche Widmung und ist somit auch keine öffentliche Straße iSd OÖ Straßengesetzes gegeben. Der RWM kann demnach diesbezüglich nicht anders behandelt werden, als ein privater Rechtsträger, der nach Art eines Bauunternehmers zur Errichtung von Privatstraßen für Unternehmer oder Privatpersonen tätig wird. Die Errichtung der Privatstraße ist somit jedenfalls von der unternehmerischen Tätigkeit des RWM umfasst.

Hinsichtlich jener Baumaßnahmen, welche sich auf das öffentliche Straßengut bezogen (dh die Erweiterung der Bundesstraße unter Errichtung einer Abbiegespur, die Verbreiterung der Bundesstraße sowie die Errichtung einer Eisenbahnkreuzung) ist ebenfalls davon auszugehen, dass diese von der unternehmerischen Tätigkeit des RWM umfasst sind. Die Behörde erkennt, dass für diese Straßenstücke öffentlich-rechtlich weder die Gemeinde noch der RWM, sondern das Land bzw der Bund zur Straßenverwaltung verpflichtet wäre. Dass die Baumaßnahmen durch den RWM durchgeführt wurden zeigt, dass es sich um keine Maßnahmen der hoheitlichen Straßenverwaltung handelt, sondern dass die Baumaßnahmen zur besseren Erschließung des Baugebietes durchgeführt wurden. Mit den Baumaßnahmen wird den Wünschen der Kunden und den Forderungen der Bundes- bzw Straßenverwaltung Rechnung getragen.

Der Auffassung der Behörde, wonach die Straßenanlage für den Gemeingebrauch (unentgeltlich) zugänglich ist und demzufolge ein Zusammenhang zwischen den Planungs- und Errichtungskosten der Straßenanlagen mit den Grundstücksveräußerungen zu verneinen ist, kann uE nicht gefolgt werden. Sowohl die Errichtung der Privatstraße als auch die damit zwangsläufig verbundenen Adaptierungen der bestehenden Bundesstraßen stehen im besonderes Interesse des RWM, da durch diese Maßnahmen die Grundstücke des Betriebsbaugebietes besser bzw überhaupt erst aufgeschlossen und somit für potentielle Kaufinteressenten attraktiver werden. 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 werden sollen und diesen anteilig weiterverrechnet werden sollen. Diese Absicht schlägt sich in der Kalkulation des Infrastrukturbeitrages des RWM nieder. Festzuhalten ist weiters, dass ohne die straßenbaulichen Maßnahmen ein Zufahren zu einzelnen Grundstücken teilweise gar nicht möglich wäre bzw nicht in der einem Betriebsgrundstück entsprechende Weise gegeben wäre, bzw keine Zustimmung der Bundestrassenverwaltung erteilt worden wäre.

Auch wenn einzelne Maßnahmen an Straßen vorgenommen wurden, die im Eigentum der öffentlichen Hand stehen und dieser dadurch ein Vorteil erwachsen ist, wurden die

Maßnahmen nicht deshalb getätigt, um der öffentlichen Hand einen Vorteil zuzuwenden, sondern der RWM verfolgte mit diesen Investitionen eigenbetriebliche Interessen; konkret erfolgten die Investitionen dazu, um die Grundstücke verkehrsfähig zu machen oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern (vgl dazu UFS, 23.9.2005, RV/0487/W/03).

Die Vornahme von baulichen Maßnahmen am öffentlichen Straßengut war somit bloßes Mittel zur Realisierung des eigentlichen Geschäftszweckes, nämlich der Veräußerung der Gewerbegrundstücke und keinesfalls eine hoheitliche Maßnahme.

Die Tatsache, dass die Verbreiterung der Bundesstraßen bzw die Eisenbahnkreuzung zivilrechtlich mit Errichtung Teil des öffentlichen Gutes und damit dem Gemeingebrauch zugänglich wurden, vermag die Ansicht der Behörde, ein Zusammenhang der Errichtungskosten mit den Grundstücksveräußerungen wäre nicht gegeben, ebenfalls nicht zu begründen.

Der Zweck der straßenbaulichen Maßnahmen und der Errichtung der im Eigentum des RWM stehenden Straße war ja von Anfang darauf gerichtet, den Gewerbetreibenden und in weiterer Folge der Allgemeinheit (den potentiellen Kunden der Gewerbetreibenden) eine verbesserte Zufahrtmöglichkeit zu den Betriebsgrundstücken zur Verfügung zu stellen. Die unentgeltliche Überlassung an die Allgemeinheit ist somit notwendige Voraussetzung dafür, dass die Grundstücke überhaupt veräußert werden können. Es wäre somit systemwidrig, aus diesem Grund zu dem Ergebnis zu kommen, dass die Errichtung der Straßenanlagen nicht für den Unternehmensbereich des RWM ausgeführt worden ist (vgl UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03).

Dieser Auffassung des UFS ist auch aus steuersystematischen Gründen zuzustimmen, da sie eine Umsatzsteuerbelastung in der Unternehmerkette verhindert. Die Kosten der Straßenerrichtung bzw -verbreiterung gehen in Form des Infrastrukturbeitrages in die (steuerpflichtigen) Ausgangsumsätze des RWM ein.

Es ist somit davon auszugehen, dass sowohl die Errichtung der Privatstraße als auch die Adaptierungen an den öffentlichen Straßen für den Unternehmensbereich des RWM ausgeführt worden ist und der Vorsteuerabzug nach nationalem Recht zur Gänze zusteht.

2.3. Gemeinschaftsrechtliche Aspekte

Zur Bestimmung, ob eine Tätigkeit als im Rahmen des Hoheitsbereichs oder des Unternehmensbereichs erbracht gilt, sind auch die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zu beachten. Gemäß Art 4 Abs 1 6. MwSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Für Körperschaften öffentlichen Rechts enthält Art 4 Abs 5 der 6.MwSt-RL eine Sonderregelung.

Nach Art 4 Abs 5 Unterabsatz 1 gelten öffentlich-rechtliche Körperschaften nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Nach der Rspr des EuGH sind unter Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt solche zu verstehen, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird (EuGH 11.7.1985, Rs 107/84 "Kommission/Bundesrepublik Deutschland"; 26.3.1987, Rs 235/85 "Kommission/Niederlande") bzw die die Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Tätigkeiten, die sie nach den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer sind demgegenüber als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 der 6. MwSt-RL zu qualifizieren (EuGH 17.10.1989, Rs 231/87 "Comune di Carpaneto"; 15.5.1990, Rs C-4/89 "Comune di Carpaneto II"; 6.2.1997, Rs C-247/95 "Marktgemeinde Welden").

Im Ergebnis stellt der EuGH damit auf die Ausübungsmodalität einer Tätigkeit ab. Bedient sich ein Gemeindeverband bei der Aufgabenerfüllung privatrechtlicher Handlungsformen, so ist die Tätigkeit jedenfalls als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 zu qualifizieren. Tritt der Gemeindeverband mit öffentlich-rechtlichen Handlungsformen auf, so liegt eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor.

Die Maßgeblichkeit der Ausübungsmodalität einer Tätigkeit wurde auch kürzlich vom VwGH bestätigt (VwGH 20.1.2005, 2000/15/0203). In seinem Erkenntnis, in dem er sich mit der Unternehmereigenschaft im Hinblick auf die 6. MwSt-RL beschäftigt hat, führte der VwGH aus, dass es *„unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. [...] Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit.“* Weiters sprach der Gerichtshof aus, *„dass die fragliche Tätigkeit der Gemeinde ‚rein inhaltlich, eigentümlich und vorbehalten‘ ist, ist ein Umstand, der es nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH nicht erlaubt, Personen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige zu behandeln, weil es auf den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung nicht ankommt (vgl. die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen C-408/97 sowie 231/87 und 129/88)“.*

Im gegenständlichen Fall wird der RWM nicht mit hoheitlichen Mitteln tätig. Vielmehr werden mit den einzelnen Käufern zivilrechtliche Verträge abgeschlossen, im Rahmen derer auch die Infrastrukturkostenbeiträge in Rechnung gestellt werden. Im Hinblick auf die 6. MwSt-RL sowie den Ausführungen des VwGH ist im gegenständlichen Fall somit davon auszugehen, dass der RWM aus seiner Tätigkeit jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Tätigkeit insgesamt (sohin auch Straßen, Bahnübergang und Kreuzungsbereich) dem Unternehmensbereich zuzurechnen ist.

2.4. Zulässigkeit des sofortigen Vorsteuerabzuges

Entsprechend den unter Pkt 2.2. und 2.3. getroffenen Ausführungen steht dem RWM der Vorsteuerabzug dem Grunde nach zur Gänze zu. Hinsichtlich des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges ist Folgendes auszuführen:

Im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen aus den Erschließungsmaßnahmen ist auf Ebene des RWM bereits festgestanden, dass die künftigen Grundstücksumsätze, dh der Verkauf der einzelnen Betriebsgrundstücke steuerpflichtig behandelt werden soll.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann im Fall einer zukünftigen steuerpflichtigen Lieferung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug erst ab dem Zeitpunkt vorgenommen werden, in dem es zur Ausübung der Option zur Steuerpflicht kommt, dh im Zeitpunkt der tatsächlichen Grundstückslieferung (vgl § 6 Abs 2 letzter Satz UStG sowie Rz 793 UStR 2000).

UE ist jedoch nach allgemeinem Umsatzsteuerrecht davon auszugehen, dass der Vorsteuerabzug möglich ist, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ein Zusammenhang mit einem steuerpflichtigen Umsatz besteht und die Absicht, für die Steuerpflicht zu optieren aufgrund objektiver Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststeht (vgl *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 259/12).

Auch nach dem Gemeinschaftsrecht ist davon auszugehen, dass der Vorsteuerabzug schon im Zeitpunkt des Leistungsbezuges zusteht, wenn ein Zusammenhang mit einem künftigen steuerpflichtigen Umsatz besteht (vgl dazu *Resch*, SWK 1999, S 559; *Fachsenat*, ÖStZ 1999, 63; *Pülzl*, SWK 2003, S 707).

Diese Auffassung wurde auch vom UFS (UFS 30.12.2003, RV/1617-L/02; 16.11.2004, RV/0456-L/04) bestätigt. In seiner Entscheidung führte der UFS aus, dass im Zusammenhang mit Aufschließungskosten für Betriebsbaugrundstücke, die unstrittig zum steuerpflichtigen Weiterverkauf an Unternehmer bestimmt waren, keine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Vorsteuer vorliegt, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bereits feststehe, dass der künftige Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandelt werde.

Im gegenständlichen Fall ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass der RWM bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die Absicht hatte, die Grundstücke steuerpflichtig zu behandeln. Dies geht aus der gesamten Vorgehensweise des RWM hervor und kann insbesondere auch aus dem Marktauftritt (Werbung, Auftritt als Unternehmer) des RWM geschlossen werden.

Unabhängig von dieser Problematik ist (wie oben ausgeführt) festzuhalten, dass der RWM nur in eingeschränktem Ausmaß Grundstücksumsätze tätigt, da der Großteil der Grundstücke direkt von den jeweiligen Grundstückseigentümern veräußert wird. Im Zusammenhang mit diesen Grundstücksumsätzen erbringt der RWM nur die Aufschließungsleistung, welche zzgl Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird und auch anteilige Kosten der Straßenerrichtung umfasst. Da es sich bei den Aufschließungsleistungen jedoch nicht um eine Grundstückslieferung handelt, ist in diesem Bereich die Rz 793 UStR somit gar nicht einschlägig. Der Vorsteuerabzug steht demnach zumindest für diese Fälle sofort zu.

Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass dem RWM sowohl aus der Errichtung der Privatstraße als auch aus den baulichen Maßnahmen an den als öffentliche Straßen gewidmeten Verkehrsflächen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Im Hinblick auf die Absicht der zukünftigen Steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen steht dem RWM der Vorsteuerabzug aus den Aufschließungsmaßnahmen bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges zu.

Anlässlich der Vorlage der Berufung führte das Finanzamt neben den bereits vom Prüfer ins Treffen geführten Argumenten noch aus, dass die Veräußerung von aufgeschlossenen Grundstücken nicht durch die von der Aufsichtsbehörde genehmigte Satzung des RWM gedeckt sei. Weiters sei die Verbreiterung des F-Weges als Gemeindestraße bewilligt worden, weshalb schon begrifflich von keiner Privatstraße die Rede sein könne. Einer Kostengemeinschaft, die nicht nach außen auftritt, komme keine Unternehmereigenschaft zu. Wie sich aus dem Urteil des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02, Halifax, ergebe, steht der Anerkennung der strittigen Vorsteuern auch das Gemeinschaftsrecht entgegen. Die angemessene und somit nicht missbräuchliche Gestaltung der Verbreiterung der Bundesstraße und der Errichtung der Abbiegespur wäre die Beauftragung der bauausführenden Unternehmer durch die Bundesstraßenverwaltung sowie der anteilige Kostenersatz durch die beteiligten Gemeinden gewesen. Hoheitliche Befugnisse können durch gesetzwidrige Gestaltung, nämlich durch Einkleidung in zivilrechtliche Verreinbarungen, nicht geschmälert werden. Steht beispielsweise der Errichtung eines Einkaufszentrums eine massive Kontaminierung des Grundstückes entgegen und kommt der Verursacher seiner Beseitigungspflicht nicht nach, ist eine durch die Behörde aufgetragene Ersatzvornahme vorgesehen (siehe § 31 WRG). Diese Ersatzvornahme kann nicht durch vertragliche Vereinbarungen mit dem Verursacher aus dem Hoheitsbereich herausgeschält werden. Zu Punkt 2.4. der Berufung sei anzumerken, dass § 6 Abs. 2 2. Unterabsatz UStG 1994 im Art. 13 Teil C der 6. EG-Richtlinie Deckung findet. Dies deshalb, weil es den Mitgliedstaat nach der letztangeführten Bestimmung freistehe, das Optionsrecht einzuschränken sowie dessen Ausübungsmodalitäten festzulegen.

Die steuerliche Vertretung äußerte sich hierzu wie folgt:

1. Die Veräußerung von aufgeschlossenen Grundstücken ist in der Satzung des RWM nicht gesondert angeführt. Es handelt sich dabei aber um eine Maßnahme im Rahmen der Erschließung des Betriebsansiedlungsgebietes, weshalb die Maßnahme entgegen der Auffassung des Finanzamtes von der Satzung gedeckt ist.

Das betreffende Grundstück wurde übrigens im Zuge der Errichtung des zweiten Bahnüberganges angeschafft. Die Errichtung des Bahnüberganges war erforderlich, da der

bestehende Bahnübergang den Anforderungen nicht entsprochen hätte. Der Grundstückseigentümer wollte jedoch nicht nur jene Grundfläche verkaufen, die für die Errichtung des neuen Bahnüberganges erforderlich gewesen wäre, sondern die gesamte Fläche von ca 3,5 ha.

Im Übrigen ist für den RWM nicht erkennbar, dass das Finanzamt Schlüsse aus ihrer Feststellung zieht. Der RWM geht davon aus, dass diese Feststellung (auch für das Finanzamt) ohne Relevanz für die steuerliche Beurteilung ist.

2. Der RWM hat keine Aufgaben nach dem OÖ Straßengesetz von der Gemeinde übertragen bekommen bzw übernommen.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, ist eine Gemeinde nur hinsichtlich der ihr obliegenden Verkehrsflächen gesetzlicher Straßenerhalter. Was Verkehrsflächen der Gemeinde sind, ist in § 8 Abs 2 OÖ Straßengesetz geregelt. Gemeindestraßen sind danach Straßen, die durch Verordnung des Gemeinderates gewidmet und als solche eingereicht sind oder Grundstücke, die im Grundbuch als öffentliches Gut (Straßen, Wege usw.) eingetragen sind und allgemein für Verkehrszwecke benützt werden. Das Vorliegen einer Bewilligung gem § 31 OÖ Straßengesetz macht eine Straße noch nicht zu einer öffentlichen Gemeindestraße.

Das Argument, dass ein Gemeindeverband im selben Umfang hoheitlich handelt wie wenn die Gemeinde die Aufgabe selbst wahrgenommen hätte, geht ins Leere, da es sich bei der Privatstraße um keine öffentliche Straße handelt und somit keine hoheitliche Aufgabe vorliegt. Auch eine Gemeinde kann eine Privatstraße errichten, worauf die Regelungen des OÖ Straßengesetz nicht anwendbar sind, womit die Gemeinde privatwirtschaftlich tätig wird (zB Zufahrt zum Betriebsgelände eines Betriebes gewerblicher Art).

Bei der Privatstraße handelt es sich im Übrigen nicht um den "F-Weg", sondern um die T-Straße. Die T-Straße ist im Privateigentum des RWM. Die Bezeichnung der Straße als "T-Straße" wurde übrigens vom RWM auf Vorschlag des angesiedelten Unternehmens vergeben ohne Einbindung der Gemeinde (des Gemeinderates). Auch daran zeigt sich, dass keine Gemeindestraße vorliegt.

Faktum ist, dass für die T-Straße 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 RWM durchführen.

Der Unterschied zwischen öffentlicher Straße und Privatstraße zeigt sich auch bei der laufenden Erhaltung: Eine öffentliche Gemeindestraße wird von der Gemeinde erhalten. Die Erhaltung der gegenständlichen Privatstraße des RWM wird vom RWM durchgeführt (Böschung, Bankett, Winterdienst, etc), wobei die Wartungsintervalle kürzer sind, als bei Gemeindestraßen.

Der vom Finanzamt angestellte Vergleich mit der Errichtung der Straße durch die Gemeinde hinkt, weil das Finanzamt den Vergleich zur Errichtung einer öffentlichen Straße zieht, eine öffentliche Straße aber nicht vorliegt (siehe oben).

3. Der Verweis auf eine (nicht nach außen auftretende) Kostengemeinschaft, der keine Unternehmereigenschaft zukommt, geht ins Leere, da der RWM unbestrittenmaßen nach außen auftritt. Außerdem widerspricht sich das Finanzamt damit selbst: Hinsichtlich der Eingangsleistungen für Kanal- und Wasserversorgung wird selbst vom Finanzamt die Vorsteuerabzugsberechtigung des RWM nicht bestritten, was (wenn tatsächlich eine nicht nach außen auftretende Kostengemeinschaft vorliegen würde) ausgeschlossen wäre.
4. Der Meinung des Finanzamtes, für die Durchführung der Erschließungsmaßnahmen in Bezug auf die Bundesstraße hätte es der Bildung des RWM nicht bedurft, ist nicht zu folgen.

Das Finanzamt behauptet, dass die Aufträge an die bauausführenden Unternehmen von der Bundesstraßenverwaltung (über die Einzugsgemeinde) hätten erteilt werden könnten. Es übersieht dabei aber, dass am RWM neben der Standortgemeinde noch mehreren

Gemeinden beteiligt sind. Die Bildung eines Gemeindeverbandes ist dafür nicht nur die übliche, sondern auch die ideale Vorgangsweise.

Aufgabe des RWM ist die Erschließung des Betriebsbaugebietes. Dazu gehört auch die Anpassung der Bundesstraße, da ansonsten eine Erschließung nicht möglich wäre. Dass die Bundesstraßenverwaltung die Baumaßnahmen nicht selbst durchführt, lässt uE nur den Schluss zu, dass die Bundesstraßenverwaltung diese Maßnahmen nicht als ihre Aufgabe betrachtet. Damit lässt sich auch erklären, warum die Kosten für diese Maßnahme nicht von der Bundesstraßenverwaltung getragen werden.

5. Die Straßenbaumaßnahmen stehen auch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistungserbringung durch den RWM.

Den Nutzen aus den Aufschließungsmaßnahmen ziehen letztlich die Kunden des RWM (die sich ansiedelnden Unternehmer). Zum Teil werden Aufschließungsmaßnahmen für die Ansiedlung zur Bedingung gemacht. In einem konkreten Fall hat ein Interessent seinen Betrieb nicht angesiedelt, weil er eine eigene Aufschließungsstraße wollte, was vom RWM aber abgelehnt wurde.

Der Zusammenhang zwischen den Baumaßnahmen (auch jener an bestehenden öffentlichen Straßen) ist auch daraus ersichtlich, dass die Kunden des RWM für diese Aufschließung ein entsprechendes (umsatzsteuerpflichtiges) Entgelt bezahlen. Das ist auch aus der Kalkulation des RWM ersichtlich. Der Infrastrukturkostenbeitrag enthält entsprechend den tatsächlichen Kosten zu 80% Bestandteile aus den Straßenbaumaßnahmen. Bei (hoheitlicher) Aufschließung im Gemeindebereich betragen die Anteile an den gesamten Aufschließungsbeiträgen nur ca 20%.

Der Umstand, dass die Kunden den Infrastrukturkostenbeitrag bezahlen, zeigt, dass die Annahme des Finanzamtes, die Kunden hätten keinen Nutzen aus diesen Aufschließungsmaßnahmen, unzutreffend ist.

Der Vorteil der Allgemeinheit, den das Finanzamt in der Verbreiterung der Bundesstraße und der Errichtung einer Abbiegespur sieht, ist für die Allgemeinheit nur ein scheinbarer Vorteil. Tatsächlich wird die Abbiegespur nur benötigt, um zu den Kunden des RWM zuzufahren. Es hat daher der RWM selbst ein wirtschaftliches Interesse an der Abbiegespur, da nur damit eine Verwertung der Liegenschaft, die im Eigentum des RWM steht, und der Optionsverträge möglich ist. Für die Allgemeinheit ist die Abbiegespur nur insoweit von Nutzen, als sie zu den sich ansiedelnden Unternehmen zufahren will.

In diesem Zusammenhang darf auch auf die Entscheidung des UFS 23.9.2005, RV /0487-W/03 und die Ausführungen in der Berufung verwiesen werden.

6. Der Vorwurf des Finanzamtes, es liege eine missbräuchliche Praktik vor, ist zurückzuweisen.

Die Verbreiterung der Bundesstraße und die Errichtung der Abbiegespur erfolgte im Interesse des RWM. Die Kosten für diese Maßnahme sollen nicht der Bundesstraßenverwaltung bzw der Allgemeinheit erwachsen, sondern werden vom RWM getragen (welcher diese an die Kunden weiterverrechnet).

Es ist nicht erkennbar, worin die Ungewöhnlichkeit besteht, wenn der RWM, der letztlich die wirtschaftliche und finanzielle Verantwortung dafür trägt, gleich selbst die Abwicklung übernimmt. Im Hinblick auf den Aufwand, der mit der Durchführung einer solchen Baumaßnahme für den Bauherrn verbunden ist (Planung, Abwicklung, Überwachung), ist im Gegenteil nicht verwunderlich, dass die Bundesstraßenverwaltung daran kein Interesse hat.

Aufgrund der Beteiligung mehrerer Gemeinden ist die Gründung einer gemeinsamen Körperschaft uE die einzige sinnvolle Form der Zusammenarbeit, da andernfalls die Geschäftsführung praktisch unmöglich würde. Auch die gewählte Rechtsform des Gemeindeverbandes bietet sich geradezu an. Damit ist aber bereits evident, dass eine

rechtsmissbräuchliche Vorgangsweise, wie sie den vom Finanzamt zitierten Urteilen des EuGH zugrunde lag, nicht gegeben ist.

Auch in Bezug auf die Privatstraße liegt keine missbräuchliche Gestaltung vor. Wie bereits ausgeführt, wäre auch bei Abwicklung in dieser Form durch die Gemeinde eine privatwirtschaftliche Tätigkeit gegeben.

Entscheidend ist uE schließlich der wirtschaftliche Vorteil für das Unternehmen des RWM und dass die Kosten für die Eingangsumsätze in der Kalkulation der Ausgangsumsätze enthalten sind.

7. Der Vorwurf, der RWM hätte gesetzwidrig gehandelt, wird zurückgewiesen. Der RWM und die an ihm beteiligten Gemeinden stehen (wie das Finanzamt sicherlich weiß) der aufsichtsbehördlichen Kontrolle. Die Aufsichtsbehörde hatte jedoch zu keinem Zeitpunkt Bedenken ob der Vorgangsweise des RWM angemeldet.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, worin die gesetzwidrige Gestaltung besteht. Offenbar vermeint das Finanzamt, dass der RWM einen Bescheid über den Infrastrukturkostenbeitrag ausstellen müsste. Dazu ist er aber gar nicht berechtigt! Abgaben oder Gebühren dürfen nur aufgrund der Gesetze vorgeschrieben werden. Der RWM ist nun aber nicht berechtigt, Gesetze oder Verordnungen zu erlassen, mit denen Gebühren oder Abgaben vorgeschrieben werden. Er hat auch keine Befugnis, für andere Gebietskörperschaften Abgaben oder Gebühren im eigenen Namen zu erheben.

Der RWM ist aber sehr wohl berechtigt, im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung mit Unternehmern Verträge über die Abgeltung von Aufschließungsmaßnahmen zu schließen.

Auch der Versuch, die Gesetzwidrigkeit anhand eines Beispiels darzustellen, schlägt uE fehl: Grundsätzlich hat der Verursacher die Beseitigung der Kontaminierung vorzunehmen. Handelt es sich beim Verursacher um einen Unternehmer und erfolgt die Beseitigung im Rahmen seines Unternehmens, steht der Vorsteuerabzug zweifellos zu. Die Ersatzvornahme durch die Behörde gem § 31 WRG erfolgt nur bei Gefahr in Verzug bzw wenn sich der Verursacher weigert, die Beseitigung vorzunehmen. In diesem Fall wäre eine vertragliche Vereinbarung mangels übereinstimmender Willenserklärung ohnehin nicht denkbar. Ist der Verursacher bereit, die Beseitigung vorzunehmen, bedarf es keiner Zwischenschaltung der Behörde.

Im gegenständlichen Fall müssen die Kunden aber nicht gezwungen werden, den Infrastrukturkostenbeitrag zu leisten, sondern sie leisten ihn freiwillig und schließen dazu die Vereinbarung mit dem RWM, welcher die Aufschließungsmaßnahmen setzt. Um bei dem vom Finanzamt gewählten Beispiel zu bleiben, wäre der gegenständliche Fall damit vergleichbar, dass bei jener Körperschaft öffentlichen Rechts, bei welcher die Behörde angesiedelt ist, ein Betrieb eingerichtet ist, der Kontaminationen beseitigt, und der Verursacher beauftragt nun diesen Betrieb mit der Durchführung der Beseitigung. Ob die KÖR damit hoheitlich tätig würde, darf bezweifelt werden.

In einer Gegenäußerung führte das Finanzamt aus, dass der satzungsmäßig nicht gedeckten Veräußerung von aufgeschlossenen Grundstücken im Hinblick auf das Urteil Halifax sehr wohl Bedeutung zukomme.

Einer (laut Äußerung zur Berufungsvorlage nicht erfolgten) Übertragung von Aufgaben von der Gemeinde an der RWM bedürfe es gar nicht, weil sich die Übertragung schon aus dem Gemeindeverbändegesetz ergebe.

Die bloße Unterlassung der Eintragung als öffentliches Gut führe nicht dazu, dass eine öffentliche Straße entwidmet wird.

Die Ausführungen des Finanzamtes betreffend Kostengemeinschaft seien missverstanden

worden. Das diesbezügliche Vorbringen sei im Hinblick auf § 21 Abs. 1 BAO erstattet worden. Warum die Bildung eines Gemeindeverbandes die ideale Vorgangsweise sei, sei nicht erkennbar.

Die Herstellung und Erhaltung von Bundesstraßen falle in den Aufgabenbereich der Bundesstraßenverwaltung. Der Leistungsempfänger bei Errichtung von Bundesstraßen sei daher durch Gesetz festgelegt und könne nicht im Weg einer zivilrechtlichen Vereinbarung ausgetauscht werden. Vielmehr seien Kostenübernahmen im Zusammenhang mit Bundesstraßen seien als Entgelt von dritter Seite anzusehen.

Ein innerer Zusammenhang zwischen den Straßenbaumaßnahmen und den Leistungen an die (potentiellen) Grundstückseigentümer bestehe nicht, weil Letztgenannte kein Nutzungsrecht an der Aufschließungsstraße erhalten, sondern (bloß) ein Grundstück.

Der Bau einer Straße durch eine Gebietskörperschaft auf Antrag eines Unternehmers gegen vollen Kostenersatz ändere nichts am hoheitlichen Charakter.

Ob die Maßnahmen an der Bundesstraße nur ein scheinbarer Vorteil für die Allgemeinheit seien, sei irrelevant, weil es darauf ankomme, wem die Verfügungsmacht über das Straßenstück zukomme. Dies sei jedoch die Allgemeinheit. Inwieweit Gebrauch von dieser Verfügungsmacht gemacht werde, sei unmaßgeblich.

Auch hoheitliche Aufgaben können an Gemeindeverbände übertragen werden. Dem hoheitlichen Bereich zugewiesene Aufgaben können nicht mit umsatzsteuerlicher Wirkung in die Privatwirtschaftsverwaltung transferiert werden.

Die steuerliche Vertretung legte in weiterer Folge eine Rechtsauskunft der Baurechtsabteilung des Landes OÖ vor, nach welcher die berufungsgegenständliche Straße eine private (also keine öffentliche) ist.

Über diesbezügliche Fragen des Referenten gab ein Vertreter des RWM an:

Der Verkehrsflächenbeitrag nach dem oö. Interessentenbeiträgegesetz ist zu erheben, wenn das Grundstück durch eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße erschlossen ist bzw. wird. Dieser Beitrag ist ganz anders zu berechnen als der Einmalbetrag.

Der Aufschließungsbeitrag nach dem oö. Raumordnungsgesetz 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.

Soweit die dem RWM entstandenen und künftig entstehende Kosten durch die Einmalbeträge, durch den Verkauf der für die Aufschließungsstraße nicht benötigten Grundstücksteile sowie durch EU-Förderungen nicht abgedeckt werden, haben die beteiligten Gemeinden eine Gemeindeumlage an den RWM zu zahlen. Der RWM hat die Gemeindeumlage bisher als Entgelt für Leistungen gewertet, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen und entsprechend versteuert.

In der Folge legte besagter Vertreter eine Aufstellung über die Gemeindeumlagen vor und teilte mit, dass Kommunalsteuereinnahmen, die ebenfalls zur Finanzierung der Verbandsausgaben herangezogen werden, erst ab 2006 angefallen sind.

Der Referent hielt daraufhin dem steuerlichen Vertreter (telefonischen) vor, dass die Gemeindeumlage ein Entgelt von dritter Seite für dem Normalsteuersatz unterliegende Leistungen darstellen könnte, die der RWM an die angesiedelten Betriebe erbringt.

Der steuerliche Vertreter führte dagegen ins Treffen, dass zwischen der Gemeindeumlage im engeren Sinn und den Liquiditätszuschüssen zu unterscheiden sei. Erstgenannte Beiträge decken laufende Betriebs- und Verwaltungskosten ab. Diese könnten als Entgelt von dritter Seite betrachtet werden, weil sie Leistungen betrifft, die der RWM an die Betriebe erbringt (z.B. Winterdienst, Betreuung der infrastrukturellen Anlagen). Diese Leistungen unterliegen jedoch in erheblichem Umfang dem ermäßigten Steuersatz. Bei Gegenüberstellung der Errichtungskosten entfallen auf en Bereich Straße/ÖBB 65%, der Rest entfällt auf Wasser, Kanal und Leerrohre. Dieser Schlüssel könnte auch für die Steuersatzaufteilung herangezogen werden. Im Gegensatz dazu richten sich die Liquiditätszuschüsse danach, wie viel die beteiligten Gemeinden leisten können und wie hoch der Geldbedarf des RWM ist. So wird der RWM (voraussichtlich) ab 2019 seine übrigen Ausgaben (insbesondere Darlehensrückzahlungen und Zinsendienst) aus den von den neu angesiedelten Betrieben zu zahlenden Beträgen decken können. Liquiditätszuschüsse werden dann nicht mehr erfolgen. Besagte Zuschüsse sind vergleichbar mit Eigenkapitalausstattungen durch Gesellschafter, die nach Maßgabe deren finanzieller Möglichkeiten erfolgen. Im Zeitpunkt der Durchführung der Aufschließungsmaßnahmen hat der RWM auch keinen Anspruch auf besagte Zuschüsse. Sie stellen daher kein Entgelt für Leistungen dar, die der RWM an die angesiedelten Betriebe erbringt. Solche Zuschüsse werden aus den Kommunalsteuereinnahmen finanziert und sind erst nach den Berufungsjahren geleistet worden.

Der Referent hielt daraufhin dem steuerlichen Vertreter vor, dass die Gemeindeumlage (im engeren Sinn) entgegen der ursprünglich geäußerten Ansicht kein Entgelt von dritter Seite darstellt. Dies aus folgendem Grund: Die beteiligten Gemeinden sind daran interessiert, dass sich Betriebe ansiedeln und auch angesiedelt bleiben. Um dies zu erreichen sind u.a. Marketingaktivitäten erforderlich und sonstige den Betrieben zu Gute kommende Aktivitäten, wie z.B. die Straßenerhaltung, die Straßenreinigung und der Winterdienst, zweckdienlich. Zahlen nun die Gemeinden Umlagen, die die aus besagten Aktivitäten entstehenden Kosten abdecken (die angesiedelten Betriebe müssen ja keine laufenden Beiträge mehr zahlen), so erfolgt dies offenbar für ein Tätigwerden des RWM im Interesse der beteiligten Gemeinden. Somit stellen besagte Aktivitäten Leistungen des RWM an die beteiligten Gemeinden dar. Solche Leistungen unterliegen jedoch zur Gänze dem Normalsteuersatz. Der Ansicht des

steuerlichen Vertreters, dass die Umlagen insofern nicht als Leistungsentgelte zu beurteilen sind, als damit Finanzierungskosten abgedeckt bzw. Darlehen zurückgezahlt werden, ist hingegen zuzustimmen. Da in den Berufungsjahren jedoch nur Umlagen im engeren Sinn gezahlt worden sind, sind die Bruttobeträge der Umlagen zur Gänze auf 20%-ige Nettobeträge herunterzurechnen und anstatt der Versteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz hat eine solche mit dem Normalsteuersatz zu erfolgen.

Der steuerliche Vertreter hat sich hierauf (nach Rücksprache mit einem RWM) mit letztangeführter Versteuerung einverstanden erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der RWM ließ zwecks Erschließung eines Betriebsansiedlungsgebietes u.a. eine Straße errichten, eine Bundesstraße adaptieren und eine Straße (den F-Weg) verbreitern.

Unternehmer, die sich im fraglichen Gebiet ansiedeln möchten, haben die eingangs angeführte Vereinbarung mit dem RWM abzuschließen bzw. sich der ABBO zu unterwerfen. Andernfalls würde der RWM wohl das ihm zustehende Optionsrecht, die jeweilige Liegenschaft zu erwerben, nicht weitergeben und nicht das Recht einräumen, die vom RWM errichteten Einrichtungen und Anlagen (zu denen u.a. die streitgegenständliche Straße gehört) zu benützen. Nach der Aktenlage gibt es auch keine Unternehmer, die ein Grundstück des Betriebsansiedlungsgebietes erwerben konnten, ohne die besagte Vereinbarung abgeschlossen bzw. ohne die ABBO akzeptiert zu haben.

Die ursprünglichen Ausführungen des Finanzamtes, die (potentiellen) Grundstückseigentümer erhalten kein Nutzungsrecht an der Aufschließungsstraße, entsprechen daher nicht den Tatsachen.

Der RWM erhält für die Einräumung der Nutzungsrechte bestimmte Beträge. Damit könnte er unternehmerisch tätig geworden und hinsichtlich der gegenständlichen Errichtungs- und Adaptierungsmaßnahmen vorsteuerabzugsberechtigt sein.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.1.2005, 2000/14/0203, kommt es aber noch auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit an. Nur wenn diese zivilrechtlicher Natur sind, steht der Vorsteuerabzug zu. Dies allerdings auch nur dann, wenn die Wahl der privatrechtlichen Form nicht missbräuchlich erfolgt ist (siehe Urteil des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02, Halifax).

Unstrittig liegen nun zivilrechtliche Vereinbarungen vor. Auch ein Missbrauch ist aus folgenden Gründen zu verneinen:

Nach den unbestrittenen Berufungsausführungen dient die gegenständliche Straße nur den angesiedelten Unternehmen sowie deren Kunden bzw. Zulieferer. Alle anderen Personen

könnten zwar auch die Straße befahren, hätten jedoch davon keinen Nutzen. Der RWM hat daher die Straße nicht für die Allgemeinheit gebaut. Demnach ist nicht von ausschlaggebender Bedeutung, wenn (wie das Finanzamt ausgeführt hat) die abstrakte Verfügungsmacht über die Straße der Allgemeinheit zukommt.

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 bzw. adaptieren 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 bzw. adaptiert 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 bzw. adaptieren 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 bzw. adaptieren 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- bzw. Erhaltungsbeiträge nach dem öö. Raumordnungsgesetz unzulässigerweise in einen privatwirtschaftlichen Mantel gehüllt worden sind. Besagte Beiträge werden ja nur deswegen erhoben, weil eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße vorhanden ist bzw. errichtet wird. 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 der hoheitlich vorzuschreibenden Beiträge. Überdies werden Verkehrsflächen- und Aufschließungsbeiträge 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 jemand die Grundstücke bebaut.

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

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. Wie auch der Prüfer angemerkt hat steht nämlich für die den übrigen Beiträge zugrundeliegenden Vorleistungen ohnehin bzw. ebenfalls der Vorsteuerabzug zu.

Es trifft daher nicht zu, dass nur die vom Finanzamt angeführte andere Gestaltung, nämlich die Errichtung der Straße durch die Bundesstraßenverwaltung, angemessen und damit nicht missbräuchlich wäre. Deshalb ist der RWM selbst wirtschaftlich betrachtet (§ 21 Abs. 1 BAO) nicht bloß eine Kostengemeinschaft, der im Ergebnis keine Unternehmereigenschaft zukommt.

Der RWM musste das gesamte Grundstück, über das die Aufschließungsstraße führt, erwerben. Eine anschließende Veräußerung nicht mehr benötigter Grundstücksteile ist daher der wirtschaftlich einzig sinnvolle Weg und daher selbst für den Fall, dass Grundstücksveräußerungen seitens des RWM nicht durch dessen Satzung gedeckt wären, nicht missbräuchlich.

Auch die seitens des RWM gegen das Vorliegen von Missbrauch ins Treffen geführten (weiteren) Argumente sind nicht von der Hand zu weisen.

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 und welche Vorgangsweise im konkreten Fall ideal gewesen wäre, ist demnach ohne rechtliche Bedeutung.

Die Meinung des Finanzamtes, die Bundesstraßenverwaltung sei zwangsläufig die Empfängerin von Leistungen im Zusammenhang mit Bundesstraßen, trifft (wenn überhaupt) nur für den Fall von missbräuchlicher anderer Gestaltung zu. Da ein Missbrauch jedoch nicht vorliegt, sind (wie bereits ausgeführt) die angesiedelten Unternehmer Leistungsempfänger. Die von ihnen gezahlten Beträge stellen daher kein Entgelt von dritter Seite dar.

Letztlich unstrittig war die Adaptierung der Bundesstraße eine notwendige Ergänzung zur Errichtung der Aufschließungsstraße. Demnach steht der gesamte begehrte Vorsteuerabzug dem Grund nach zu.

Was den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges betrifft ist zu bedenken, dass der RWM das für die Aufschließungsstraße benötigte Grundstück nicht deswegen gekauft hat, um dieses wieder zu

verkaufen, sondern um die Aufschließungsmaßnahmen durchführen zu können. Der anschließende Verkauf nicht mehr benötigter Grundstücksteile war bzw. ist (wie bereits ausgeführt) nur eine notwendige Folge aus dem Umstand, dass der Voreigentümer nur das gesamte Grundstück verkaufen wollte. Die strittigen Aufschließungsmaßnahmen sind daher nicht deswegen vorgenommen worden, um später allenfalls (steuerfreie) Grundstückslieferungen tätigen zu können. Vielmehr stehen die Aufschließungsmaßnahmen im Zusammenhang mit den erwähnten steuerpflichtigen Nutzungsüberlassungen.

Selbst wenn dies nicht zuträfe stünde aus den in Punkt 2.4. der Berufung dargelegten Gründen der Vorsteuerabzug sofort zu.

Aus den bereits oben dargelegten Erwägungen waren jedoch die Bruttobeträge der Umlagen auf 20%-ige Nettobeträge herunterzurechnen und sodann mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Linz, am 3. November 2008