

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Miteigentumsgemeinschaft X&Y, vertreten durch ASB Wirtschaftstreuhand GmbH, 1100 Wien, Sonnleithnergasse 9, vom 28. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 2. April 2008 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO und Umsatzsteuer für das Jahr 2004 sowie Aufhebung gemäß § 299 BAO und Umsatzsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2004 gemäß § 303 Abs 4 BAO bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Bescheid betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 wird aufgehoben.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Vermietungsgemeinschaft, die Betriebsgrundstücke vermietet. Die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 ergingen vorerst erklärungsgemäß. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung der Jahre 2004 und 2005 wurden im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 1 „Vorsteuerkürzung“ folgende Feststellungen getroffen:

Im Jahr 2004 seien von der Bw. Vorsteuerbeträge für die Errichtung der Straßenanbindung des Gewerbegebietes „A.“ an die Bundesstraße B0 geltend gemacht worden. Die Kosten für diese Maßnahmen seien von der Bw. getragen worden. Nach Fertigstellung und behördlicher Übernahme sei alles in das Eigentum der Gemeinde A übergegangen. Die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge für Investitionen in öffentliches Gut seien bei der Bw. nicht abzugsfähig, weil die Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt worden seien (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG). Die Vorsteuern 2004 seien daher um 55.328,52 € zu kürzen.

Gleichzeitig nahm der Betriebsprüfer ertragssteuerlich eine Aktivierung der genannten Baumaßnahmen vor, weil der Wert des Grundstücks dadurch wesentlich erhöht worden sei (wesentlich bessere Verwertbarkeit).

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Betriebsprüfers und erließ am 2. April 2008 im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2004, der zu einer Nachforderung von 55.328,52 € führte. Den Umsatzsteuerbescheid 2005 hob das Finanzamt gemäß § 299 BAO auf und verwies zur Begründung lediglich auf den Gesetzestext des § 299 Abs. 1 BAO. Der neue Umsatzsteuerbescheid weist keine Änderungen gegenüber dem Erstbescheid auf.

Die Bw. brachte gegen die verfahrensrechtlichen Bescheide und die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 eine Berufung ein und beantragte die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer. Sie brachte vor, der neue Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 2. April 2008 sei mit dem Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 2. Februar 2007 ident. Es gebe daher keinen Grund den rechtskräftigen Bescheid aufzuheben und neuerlich auszustellen.

Zum Umsatzsteuerbescheid 2004 führte die Bw. aus, dass sie nur im Rahmen ihres Unternehmens iSd Umsatzsteuergesetzes Investitionen ins öffentliche Gut vorgenommen habe. Zum bestehenden Gewerbegebiet sei der Abschnitt „A.“ hinzugekommen. Es sei für zwei neue Mieter, eine Tankstelle und einen Supermarkt, ein Areal durch Schaffung einer Straßenzufahrt und eines Kanalanschlusses aufgeschlossen worden. Die öffentliche Hand sei

zwar für die Schaffung neuer Arbeitsplätze durch die Erweiterung des Gewerbegebietes gewesen, hätte aber die notwendigen baulichen Maßnahmen nicht finanzieren können.

Zwecks wirtschaftlicher Verwertung der Grundstücke habe sich die Bw. entschlossen, die Aufschließung selbst zu finanzieren. Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen seien dann Grundstücksteile an die öffentliche Hand abgetreten worden. Ohne diese Verkehrsfähigmachung wäre eine Vermietung der Grundstücke nicht möglich gewesen. Der Kanal werde ausschließlich von den Mietern benutzt, auch die Straße werde nur von den Mietern und deren Kunden benutzt. Die Leistung sei daher für das Unternehmen erbracht worden, da sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausschließlich den Zwecken des Unternehmens diene. Den Zwecken des Unternehmens diene jede Leistung, wenn sie mit der Leistungserstellung im Unternehmen unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich zusammenhänge. Einnahmen aus der Vermietung der Grundstücke ohne diese Aufschließung seien nicht möglich.

Ein privates Motiv für die Aufschließungsmaßnahmen sei von der Finanzverwaltung auch nicht im geringsten Ausmaß unterstellt worden. Dass die Investitionen an die öffentliche Hand abgetreten werden mussten und nur die Nutzung durch die Bw. bleibe, habe mit deren Durchführung als Unternehmer iSd UStG nichts zu tun.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz antwortete die Bw., dass laut Vereinbarung mit dem Amt der Burgenländischen Landesregierung, Landesstraßenverwaltung, die Baumaßnahmen durch die Bw. erfolgen. Zur Straßenanbindung des Gewerbegebietes sei auf der B 0 eine Linksabbiegespur eingerichtet bzw eine Straßenverbreiterung zum Abbiegen in das Gewerbegebiet vorgenommen worden. Diese Straße sei durch jeden Verkehrsteilnehmer uneingeschränkt nutzbar. Im neuen Gewerbegebiet sei zuvor keine Straße vorhanden gewesen. Die neu errichtete Straße sei eine Sackgasse gewesen, erst seit 2009 sei durch eine weitere Straßenanbindung eine Durchfahrt möglich.

Nach Meinung der Bw. erfolgen alle Kosten zur Erschließung einer neuen steuerpflichtigen Einkunftsquelle nur im Rahmen eines Unternehmens, das nach objektiven Kriterien Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes sei.

Die Bw. habe nur einen Teil der Errichtungskosten der Straßenanbindung und der Straße im Gewerbegebiet übernommen. Auch die Gemeinde A und das Land habe Kosten getragen. Die Bw. sei verpflichtet worden, die notwendigen Grundflächen, welche nach der Schlussvermessung aus ihrem Eigentum an die Landesstraßenverwaltung fallen, unentgeltlich dem Land Burgenland zu übertragen. Diese abgetretenen Randstreifen der aufgeschlossenen Grundstücke hätten objektiv keinen Verkehrswert gehabt.

Die Grundstücksumwidmung für das Gewerbegebiet sei unter der Auflage erfolgt, dass von der Bw. die „üblichen“ Aufschließungskosten übernommen werden. Wie jeder Grundstücks-eigentümer bei einer Umwidmung in Bauland habe die Bw. den Kanalanschluss bezahlen müssen. In diesem Zusammenhang sei keine Grundstücksüberlassung an die Gemeinde erfolgt. Alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (16.754,35 €) von den Kanal-errichtungskosten seien erfüllt. Diese Position sei offenbar nur irrtümlich mitgerechnet worden, da die Bw. den „Straßenbau“ und den „Kanalbau“ gemeinsam verbucht habe.

Auch für die von der Bw. getragenen notwendigen Aufschließungskosten für die Zufahrt zum Gewerbegebiet seien die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben (Leistungen, Unternehmer, Rechnungen). Die unentgeltliche Abtretung der Grundflächen und die Neufest-legung der Straßengrundgrenzen sei eine schlüssige Folge der Erschließung des Gewerbe-gebietes. Diese Grenzflächen seien praktisch wertlos und somit spreche nichts gegen eine unentgeltliche Überlassung an die Landess Straßenverwaltung. Die Aufschließungskosten der Straße stehen in keinem Zusammenhang mit dem Wert der Grundstücksflächen. Einzig und allein das Gewerbegebiet sei durch die Aufschließung erst entstanden und die verwerteten (vermieteten) Grundstücke hätten an Wert gewonnen.

In einer Stellungnahme vertrat das Finanzamt den Standpunkt, dass die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen grundsätzlich Teil der hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften im Rahmen der öffentlichen Gewalt seien (vgl. Art. 4 Abs. 5 der 6. MWSt-RL). Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob die gegenständlichen Bauleistungen überhaupt „für das Unternehmen“ der Bw. erbracht worden seien bzw. für Zwecke ihres Unternehmens erfolgt seien.

Es sei nicht von der Hand zu weisen, dass die Bw. ein massives wirtschaftliches Interesse an der Verkehrsanbindung gehabt habe. Es sei auch nicht auszuschließen, dass die Grundstücke im Betriebsansiedlungsgebiet dadurch an wirtschaftlichem Wert gewonnen haben bzw das Gewerbegebiet überhaupt erst entstanden sei.

Zu bedenken sei, dass die Straßenanbindung und die Straße im Gewerbegebiet zwar offenbar auf Grundstücken der Bw. errichtet worden seien. Allerdings sei die Bw. verpflichtet gewesen, nach der Schlussvermessung die notwendigen Grundflächen dem Land Burgenland unentgeltlich zu übertragen. Der öffentlichen Hand sei dadurch der Vorteil erwachsen, dass diese Straßenanbindung in ihre wirtschaftliche Verfügungsmacht und in ihr zivilrechtliches Eigentum übergegangen sei und sie dafür keine Investitionskosten zu tragen gehabt habe.

Die Bw. habe zwar die Errichtung der Straßenanbindung und der Straße im Gewerbegebiet betrieben, um die Grundstücke verkehrsfähig zu machen oder zumindest die Verkehrsfähigkeit

zu verbessern. Sie habe aber ihr Eigentum bzw die wirtschaftliche Verfügungsmacht an diesen Straßen unentgeltlich an die öffentliche Hand abgetreten. Daher sei die Errichtung dieser Straßen von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen.

Hätte die öffentliche Hand diese Verkehrsmaßnahme gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen an die Bw. durchführen lassen, läge zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ein Vorsteuerabzug stünde der Gebietskörperschaft aus den Errichtungskosten nicht zu.

Aus der (subjektiven) Sicht der Bw. möge es zwar richtig sein, dass sie letztendlich deswegen zur Tragung der Errichtungskosten bereit gewesen sei, weil das Gewerbegebiet durch diese Aufschließung erst entstehen konnte und die verwerteten (vermieteten) Grundstücke an Wert gewonnen haben. Dennoch stehen diese Straßen auch der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung zur Benutzung zur Verfügung. Die Errichtung der Straßenanbindung und der Straße im Gewerbegebiet stelle objektiv betrachtet keine spezielle Leistung an das Unternehmen der Bw dar. Die von der (*offenbar gemeint: an die*) Bw. erbrachten Leistungen seien aufgrund der Vereinbarung mit dem Land Burgenland über die unentgeltliche Abtretung der Grundstücke von vornehmerein nicht für den Unternehmensbereich der Bw., sondern für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt worden. Es fehle somit gemäß [§ 12 Abs 1 UStG 1994](#) an einer wesentlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die öffentliche Hand als tatsächliche Leistungsempfängerin anzusehen. Es sei jedoch weder die öffentliche Hand noch die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Auslagerung der hoheitlichen Aufgabe der Errichtung einer öffentlichen Straße und anschließende unentgeltliche Übertragung der Grundstücksflächen an die öffentliche Hand sei als Missbrauch im Sinne des EuGH-Urteils Halifax zu beurteilen.

In der am 1. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass von den Gesamtkosten der Straßenerrichtung ein Anteil von ca. 20% auf den hoheitlichen Bereich entfalle, der Rest betreffe die Straße im Gewerbegebiet.

Diese Schätzung konnte von der Vertreterin des Finanzamtes nicht verifiziert werden, sie könne aber möglicherweise ungefähr stimmen. Die Verhältnisse bezüglich der Baumaßnahmen an der B 0 seien von der Straßenerrichtung im Gewerbegebiet zu unterscheiden.

Der steuerliche Vertreter war über den Umstand, ob die Erschließungsstraße – wie in der Vereinbarung angeführt - tatsächlich in der Folge von der Gemeinde übernommen wurde, nicht informiert. Der steuerliche Vertreter erklärte, dass diese Zufahrtsstraße damals eine grundsätzlich für jedermann benutzbare Stichstraße gewesen sei. Die Bw. habe für die

Straßenverbreiterung im Kreuzungsbereich einen Grundstreifen an das Land abgetreten. Die Bw. vermietete im Gewerbegebiet nur die Grundstücke, die Gebäude seien von den Mietern errichtet worden.

Zum Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.5.2008, welches der Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelt wurde, gab der steuerliche Vertreter keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer 2004:

Straßenerrichtung:

Die Vermietungsgemeinschaft X. und Y. begann im Jahr 2004 auf ihren Liegenschaften mit der Errichtung des neuen Gewerbegebiets A.. Für dieses an der Landesstraße B 0 gelegene Gewerbegebiet war ua eine Straßenanbindung an die Landesstraße und die Herstellung einer Zufahrtsstraße im Gewerbegebiet, die in der Folge für jedermann nutzbar war, notwendig. Die Straßenanbindung erfolgte im Wesentlichen auf öffentlichem Grund, wobei die Bw. auch einen an die Straße grenzende Randstreifen an das Land Burgenland unentgeltlich abzutreten hatte. Die Bw. tätigte in der Folge steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung von Liegenschaften im Gewerbegebiet.

In einer Vereinbarung zwischen dem Land Burgenland (Landesstraßenverwaltung), der Bw. und der Gemeinde A vom 21. April 2004 über die Erschließung des Gewerbegebiets wurde eine Aufteilung der diesbezüglichen Kosten unter den Vertragsparteien festgelegt, wobei die Bw. die Kosten für die Erstellung des Bauprojekts, für die Errichtung der Straßenbeleuchtung, für den Großteil der Baukosten sowie für die Schlussvermessung und grundbücherliche Durchführung zu übernehmen hatte. Vorgesehen war laut Vereinbarung weiters die Ausschreibung der Bauleistungen durch das Land Burgenland, Landesstraßenverwaltung, als Bauherr und in der Folge die Beauftragung des Bestbieters durch die Bw. (für die von der Bw. zu finanzierenden Baumaßnahmen). Die Gemeinde A verpflichtete sich, die neuen Erschließungsstraßen nach Baufertigstellung in das öffentliche Gut und in ihre Erhaltung zu übernehmen.

Strittig ist nun, ob der Bw. der Abzug von Vorsteuern aus den Baukosten der Straßenanbindung und der Zufahrtsstraße zusteht. Für folgende Rechnungen wurde der Vorsteuerabzug geltend gemacht:

Baufirma	38.479,32 €
Baufirma	169.216,97 €

Baufirma Berichtigung	-15.404,57 €
Labor insgesamt	579,12 €
Gesamt netto	192.870,84 €
20% USt	38.574,17 €

Die Bw. verweist darauf, dass sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wie Leistung, Unternehmer und Rechnung gegeben seien. Das Finanzamt gesteht der Bw. ein massives wirtschaftliches Interesse an der Verkehrsanbindung zu, führt aber ins Treffen, dass die „infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen“ Teil der hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften im Rahmen der öffentlichen Gewalt sei. Die Straßenanbindung und die Straße im Gewerbegebiet stehen der Allgemeinheit zur Verfügung und aufgrund der unentgeltlichen Abtretung von Grundflächen an das Land Burgenland seien die Straßen von vorneherein nicht für den Unternehmensbereich der Bw., sondern für den Hoheitsbereich ausgeführt worden. Die öffentliche Hand sei die tatsächliche Leistungsempfängerin. Es fehle an einer wesentlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Lieferungen und sonstige Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen (Abs. 2 leg. cit.).

Eine Leistung gilt als für das Unternehmen erbracht, wenn sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten in concreto Zwecken des Unternehmens dient oder dienen soll. Den Zwecken des Unternehmens dient die Leistung, wenn sie mit der Leistungserstellung im Unternehmen unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich zusammenhängt (*Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 12 Tz. 82ff.*)

Die Bw. hatte zweifellos großes wirtschaftliches Interesse an der Errichtung der Straßenanbindung und der Zufahrtsstraße, da andernfalls eine Vermietung von gewerblich genutzten Grundstücken nicht oder kaum möglich gewesen wäre. Mit dem neu gestalteten Kreuzungsbereich als Teil der Landesstraße B 0 sowie der an die Gemeinde übertragenen Zufahrtsstraße ist der öffentlichen Hand ein Vorteil zugekommen, ohne dass sie Investitionskosten zu tragen hatte, doch erfolgten die Baumaßnahmen in erster Linie im eigenbetrieblichen Interesse der Bw. Die Erschließung der in Rede stehenden Grundstücke war primär Mittel zu deren unternehmerischer Nutzung und nicht Mittel zur Übertragung von öffentlichen Verkehrsflächen an eine Gebietskörperschaft. Die Erschließung war unabdingbare Voraussetzung für die optimale Vermarktung der Liegenschaften. Die Straßenerrichtung hängt jedenfalls unmittelbar

oder zumindest mittelbar mit dem Unternehmenszweck zusammen. Mit den Baumaßnahmen sollte der Wert der Liegenschaften erhöht werden. Dementsprechend wurden auch im Rahmen der Betriebsprüfung die Aufwendungen für die Straßenerrichtung ertragsteuerlich auf Grund und Boden aktiviert.

Für das Unternehmen ausgeführt gilt eine Leistung, wenn das leistungsempfangende Unternehmen aus dem der Leistung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet ist. In der Regel gilt daher der Auftraggeber der Leistung als Leistungsempfänger (Ausnahmen: § 12 Abs 2 Z 3, Z 4 und § 13 Abs 2 UStG 1994). Auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt (den eigentlich Begünstigten bzw Beschwertern der Leistung) wird nicht Rücksicht genommen. Dies wird durch die expliziten Sonderregelungen in Z 3 und Z 4 offensichtlich (*Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 2.0 § 12 Rz. 87 ff.).

Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, somit wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wurde oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet ist (vgl. *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 12 Tz. 64).

Der Leistungsempfänger bei Bauleistungen ist nicht notwendigerweise der Eigentümer des Gebäudes. Maßgebend ist vielmehr, wer die Leistung ausbedungen, d.h. den Bauauftrag erteilt hat (*Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 12 Tz. 79 ff, *Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner*, Kommentar zur Mehrwertsteuer⁴, § 12 Anm 207, *Markovetz*, SWK 13/2007, 457).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat der UFS in ähnlich gelagerten Fällen die Meinung vertreten, dass der private Unternehmer als Leistungsempfänger anzusehen ist, wenn er Auftraggeber der Bauleistung - Errichtung eines Kreisverkehrs auf öffentlichem Grund - war (z.B. UFS 15.9.2009, RV/0677-W/08, UFS 28.1.2011, RV/0049-S/08, siehe auch BFH 14.5.2008, XI R 60/07).

Im gegenständlichen Fall ist daher von ausschlaggebender Bedeutung, wer die Straßenerrichtung beauftragt hat. In der Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Land Burgenland bzw der Gemeinde vom 21. April 2004 (Pkt. IV) ist festgelegt, dass die Bw. die Beauftragung des bestbietenden Unternehmens mit den gegenständlichen Bauleistungen vorzunehmen hat. Auch die öffentliche Ausschreibung der Bauarbeiten im Landesamtsblatt vom 20. Februar 2004 erfolgte namens der Miteigentumsgemeinschaft. Schließlich ist die Bw. im Angebot der Baufirma, das seitens der Bw. am 18. März 2011 der Berufungsbehörde zur Einsichtnahme

übermittelt wurde, als Auftraggeber bezeichnet. Es wird daher als erwiesen angenommen, dass die Bw. als Auftraggeberin und damit als Leistungsempfängerin der Straßenerrichtung anzusehen ist. Das Finanzamt hat die Auftraggebereigenschaft der Bw. nicht dezidiert bestritten. Dass – wie das Finanzamt einwendet – der öffentlichen Hand ein Vermögensvorteil zugekommen ist, ist für die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht ausschlaggebend.

Das Finanzamt sieht darüber hinaus – unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 2.12.2006, [C-255/02, Halifax](#) - in der Auslagerung einer hoheitlichen Aufgabe an die Bw. eine Missbrauchshandlung und meint, dass bei Durchführung der gegenständlichen Baumaßnahmen durch die öffentliche Hand gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen an die Bw. eine hoheitliche Tätigkeit ohne Vorsteuerabzugsberechtigung vorliegen würde.

Dem ist einerseits zu entgegnen, dass in Hinblick auf die eindeutige Interessenslage nicht von einem Missbrauchsfall iSd [§ 22 BAO](#) auszugehen ist. Die Straßenerrichtung erfolgte im weitaus überwiegenden Interesse der Bw. Das Interesse der öffentlichen Hand ist hingegen als gering zu bezeichnen, zumal ohne Errichtung des Gewerbegebietes für die Landesstraßenverwaltung bzw. die Gemeinde keine straßenbaulichen Maßnahmen notwendig geworden wären.

Dahingehende Feststellungen, dass die Bw. lediglich für ein Bauvorhaben der öffentlichen Hand als Kostenträgerin fungiert hätte und die Bw. als Auftraggeberin vorgeschoben wurde, statt ihr einen Kostenbeitrag vorzuschreiben, konnten nicht getroffen werden. Die vorliegende Gestaltung kann daher in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht als ungewöhnlich und unangemessen bezeichnet werden (*Ritz, BAO, § 22 Tz 2*).

Andererseits entspricht es der überwiegenden Entscheidungspraxis des UFS, dass bei Errichtung einer Aufschließungsstraße für ein Betriebsansiedlungsgebiet durch eine Gemeinde oder einen Gemeindeverband Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, da die Gemeinde insoweit unternehmerisch tätig wird (zB UFS 30.6.2008, RV/0603-L/07, UFS 24.9.2008, RV/0679-L/08). Auch aus dieser Sichtweise ist die Annahme eines Missbrauchs im gegenständlichen Fall ausgeschlossen.

Die Bw. ist daher für die von ihr bezogenen Straßenbauleistungen zum Vorsteuerabzug in Höhe von 38.574,17 € berechtigt.

Zu prüfen ist schließlich, ob die unentgeltliche Übertragung des Straßenbauwerks ins öffentliche Gut einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt.

Einer Lieferung gegen Entgelt wird gemäß [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) (in der für 2004 geltenden Fassung) gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen

- für den Bedarf seines Personals
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen sind auch dann steuerbar, wenn der Unternehmer sie aus unternehmerischen Gründen zB zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege tätigt (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs 1 ab 1.1.2004, Tz 105, *Ruppe*, UStG 1994, § 3 Tz 240ff.).

§ 3 Abs 2 dritter Gedankenstrich UStG 1994 dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie (nunmehr Art. 16), wonach „einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf des Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

Demgemäß hat auch der deutsche Bundesfinanzhof (BFH 14.5.2008, XI R 60/07) zur Errichtung eines Kreisverkehrs auf öffentlichem Grund – bei vergleichbarer Rechtslage – gemäß § 3 Abs 1b Satz 1 Nr. 3 dUStG die Rechtsauffassung vertreten, dass (bei unstrittiger Vorsteuerabzugsberechtigung) der Errichter des Kreisverkehrs der öffentlichen Hand mit dem Straßenbauwerk einen Vermögensvorteil verschafft, der als unentgeltliche Zuwendung anzusehen ist. Der BFH verweist in seinem Urteil auf EuGH Rs [C-48/97](#) vom 27. April 1999 „*Kuwait Petroleum*“, in dem von einer Besteuerung unentgeltlicher Lieferungen auch für unternehmerische Zwecke ausgegangen wird.

Im vorliegenden Fall ist der öffentlichen Hand durch die Neuerrichtung des Kreuzungsbereichs ein Vorteil zugekommen, ohne dass sie dafür Kosten zu tragen hatte. Die Bw. tätigte eine Werklieferung der Straßenanlage und verschaffte dem Land Burgenland mit der Errichtung auf öffentlichem Grund Eigentum am Straßenbauwerk. Das gleiche gilt für die Zufahrtsstraße im Gewerbegebiet. Auch wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung dazu keine näheren Angaben machen konnte, wird davon ausgegangen, dass diese Straße unmittelbar nach der Fertigstellung Ende Mai 2004 – wie in der Vereinbarung vom 21. April 2004 festgelegt - an die Gemeinde A abgetreten wurde. Auch in der am 3. Jänner 2006 eingereichten Beilage zur Überschussrechnung 2004 ist vermerkt, dass „*nach Fertigstellung und behördlicher Übernahme alles in das Eigentum der Gemeinde A übergegangen ist.*“ Die

Bw. hat damit an das Land Burgenland bzw. die Gemeinde Zuwendungen in Höhe der Straßenbaukosten getätigt.

Eine unternehmerische Zielsetzung der Zuwendung ist zweifellos gegeben. Die Bw. war auch – wie oben dargelegt – zum Vorsteuerabzug aus den von ihr bezogenen Bauleistungen für die Verkehrsflächen berechtigt. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage hat somit die Bw. im Jahr 2004 die Entnahme für eine unentgeltliche Zuwendung iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 von 192.870,84 € an die öffentliche Hand zu versteuern .

Hinsichtlich der nach der Straßenerrichtung erfolgten unentgeltlichen Abtretung von Grundstücksteilen an die öffentliche Hand wird der Bw. gefolgt, wonach diese Grundflächen praktisch als wertlos zu bezeichnen seien. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat dazu keine Bedenken vorgebracht. Die Bemessungsgrundlage bei dieser Entnahme wird mit Null anzusetzen sein.

Abschließend ist zu den Straßenerrichtungskosten festzustellen, dass der Bw. der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, auf der anderen Hand jedoch die unentgeltliche Zuwendung zu versteuern ist, sodass die Berufung in diesem Punkt somit insgesamt abzuweisen war.

Kanal

In Zusammenhang mit der Errichtung des neuen Gewerbegebietes hat die Bw. auch den Abzug von Vorsteuern aus der Herstellung eines Kanals geltend gemacht. Die Kanalanschlusskosten beliefen sich auf 83.771,77 € netto.

Nach der Aktenlage besteht kein Zweifel, dass die gegenständlichen Bauleistungen für Zwecke des Unternehmens der Bw. erfolgten. Das Vorhandensein eines Kanalschlusses war ebenso wie die Straßenanbindung Voraussetzung zur unternehmerischen Nutzung (Vermietung) der Liegenschaften. Der Abzug von Vorsteuern in Höhe von 16.754,35 € ist im Sinne des [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) zu gewähren, zumal mit Schreiben vom 29. Dezember 2010 der Vorsteuerabzug dem Grunde und der Höhe nach auch seitens des Finanzamtes außer Streit gestellt wurde.

Der Berufung war in diesem Punkt daher stattzugeben.

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2004

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt verweist im Wiederaufnahmebescheid auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ist neu hervorgekommen, dass die Bw. für die Errichtung der Straßenanbindung des neuen Gewerbegebiets an die Landesstraße einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat und in der Folge die neuen Verkehrsflächen unentgeltlich in das Eigentum der öffentlichen Hand übergegangen sind (Tz 1 Bp-Bericht).

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid enthält kein eigenes Vorbringen. Es sind bei der abgabenbehördlichen Prüfung neue Tatsachen hervorgekommen, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu führen haben. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer erfolgte durch das Finanzamt damit zu Recht. Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid war abzuweisen.

2005:

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach [§ 302 Abs 1 BAO](#) sind Aufhebungen von Bescheiden gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe ([§ 97 BAO](#)) des Bescheides zulässig.

Im vorliegenden Fall ist der Erstbescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 mit 2. Februar 2007 datiert, der angefochtene Aufhebungsbescheid erging von Amts wegen und wurde erst am 2. April 2008 ausgestellt. Die Jahresfrist beginnt idR mit der Zustellung eines Bescheides zu laufen. Der Bescheid wurde an die Bw. ohne Zustellnachweis zugestellt und gilt gemäß [§ 26 Zustellgesetz](#) die Zustellung als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Der Aufhebungsbescheid erging daher offensichtlich nicht innerhalb der Jahresfrist und war daher unzulässig.

Darüber hinaus sind der Erstbescheid und der neue Umsatzsteuerbescheid – wie die Bw. richtig einwendet – inhaltlich ident und hätte auch aus diesem Grund keine Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides erfolgen dürfen. Nach der Aktenlage ist keine Unrichtigkeit des Erstbescheides erkennbar.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid ist somit Folge zu geben und der Bescheid ersatzlos aufzuheben. Der neue Sachbescheid scheidet gleichzeitig aus dem Rechtsbestand

aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf. Die Berufung gegen den neuen Umsatzsteuerbescheid ist gemäß [§ 273 Abs 1 lit a BAO](#) als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. April 2011