



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Barbara Straka, Franz Seckel und Kommerzialräatin Elfriede Fischer im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw., vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 7000 Eisenstadt, Haydngasse 40/2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Hofräatin Mag. Edith Hanel-Schmidt, betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 25. August 2009 am Finanzamt in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob der Berufungswerberin (Bw.), der X. Immobilienvermarktung und Bauträger GmbH, Vorsteuern aus der ihr von der A. Anschlussstellen Betriebsgebiet P. N. ErrichtungsgmbH, kurz A., für die Errichtung eines Kreisverkehrs auf öffentlichem Gut gelegten Rechnungen zustehen oder nicht.

Im Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zunächst (Erstbescheide) die Ansicht vertreten, die rechnungslegende A. habe der Bw. (X.) gegenüber mit der Errichtung des Kreisverkehrs keine Leistung i.S. § 1 UStG 1994 erbracht.

---

In weiterer Folge (Berufungsvorentscheidungen) vertrat dann das Finanzamt die Auffassung, der Bw. (X.) stehe sehr wohl der Vorsteuerabzug zu, allerdings sei in gleicher Höhe von einem Eigenverbrauch infolge Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit auszugehen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03, keine Bedenken gegen die Auffassung sowohl der Bw. als auch des Finanzamtes, der Bw. stehe der Vorsteuerabzug zu, gehegt und ausgesprochen, dass ein Eigenverbrauch nicht vorliege. Zu Details wird auf die Veröffentlichung in der Findok verwiesen.

Diese Berufungsentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Im Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 gewährte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erneut der X. die Vorsteuer aus den Rechnungen in Zusammenhang mit der Errichtung des streitgegenständlichen Kreisverkehrs nicht. Von der A. seien die Leistungen nicht für die X., sondern für den Hoheitsbereich erbracht worden. Richtigerweise hätten die Rechnungen der A. an die Bundesstraßenverwaltung gerichtet werden müssen. Im übrigen sei bei missbräuchlichen Gestaltungen nach EuGH 21.2.2006, [C-255/02, Halifax](#), auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt abzustellen.

Mit Berufungsentscheidung UFS 20.9.2006, RV/1201-W06, hat der Unabhängige Finanzsenat der Berufung der Bw. gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid unter Hinweis auf die Bindungswirkung des § 289 Abs. 3 BAO Folge gegeben. Infolge dieser Bindungswirkung sei es dem UFS verwehrt, sich mit dem neuen rechtlichen Vorbringen des Finanzamtes auseinanderzusetzen. Auch hier wird zu Details auf die Veröffentlichung in der Findok verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 20.2.2008, [2006/15/0339](#), über Amtsbeschwerde des Finanzamtes die Berufungsentscheidung vom 20.9.2006, RV/1210-W/06, aufgehoben, da der Umsatzsteuerjahresbescheid kein abändernder, aufhebender oder ersetzender Bescheid i.S.d. § 289 Abs. 3 BAO in Bezug auf Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide sei, somit keine Bindung des UFS an seine Entscheidung betreffend die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bestehe und der UFS eine (erneute) inhaltliche Auseinandersetzung mit der Frage des Vorsteuerabzugs vorzunehmen habe. Das Erkenntnis ist im RIS veröffentlicht.

Im Berufungsverfahren zu RV/0487-W/03 wurde von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens folgender Sachverhalt außer Streit gestellt:

*„Der streitgegenständliche Kreisverkehr wurde auf Liegenschaften errichtet, die dem Bund bzw. der Gemeinde gehört haben.“*

---

Die Zufahrtsstraße vom Kreisverkehr weg befindet sich auf einem Grundstück, welches ursprünglich der Bw. gehörte und dann von dieser mit einem anderen Grundstück der Gemeinde getauscht wurde. Auch die Zufahrtsstraße ist damit eine öffentliche Straße. Die Kosten für diese Straße hat die Gemeinde getragen, diese Kosten wurden auch nicht an die Bw. weiterrechnet.

Die Bw. ist seit 1993 Eigentümerin von Grundstücken in dem Betriebsansiedlungsgebiet. Dieses war zunächst durch eine Straße erschlossen, die von der Kreuzung 1 wegging.

In den Jahren 1995 und 1996 wurden Gespräche mit der Firma ME. geführt, die die Errichtung eines Marktes davon abhängig gemacht hat, dass im Bereich der Kreuzung 2 eine Zufahrt geschaffen wird. In weiterer Folge hat sich dann herausgestellt, dass anstelle einer einfachen Zufahrt ein Kreisverkehr zweckmäßig ist, damit auch Fahrer aus dem Bereich P. leicht in das Gebiet kommen können. Die Bw. ist dann an die Gemeinde N. herangetreten, Sorge für die Errichtung eines derartigen Kreisverkehrs zu tragen.

Die Gemeinde N. hat mit Schreiben vom 24. Juni 1998 die Landesregierung gemäß § 26 des Bundesstraßengesetzes um Anschluss des Gewerbegebietes an die Bundesstraße BX0 mit Ausbildung eines Kreisverkehrs gemäß beiliegender Planskizze ersucht.

Mit Schreiben vom 20. Juli 1998, teilte das Amt der burgenländischen Landesregierung der Stadtgemeinde N. mit, dass gegen den Anschluss des Gewerbegebietes an die BX0 mittels eines Kreisverkehrs prinzipiell kein Einwand bestehe. Vor Erteilung der Genehmigung gemäß § 26 Bundesstraßengesetz 1971 sei von der Stadtgemeinde N. eine Erklärung abzugeben, dass der Bundesstraßenverwaltung für die Errichtung des Kreisverkehrs keinerlei Kosten entstehen.

Mit Schreiben vom 30. Juli 1998 teilte darauf hin die Stadtgemeinde N. der X. mit, dass die Stadtgemeinde ein Schreiben von der burgenländischen Landesregierung erhalten habe, in welchem mitgeteilt werde, dass gegen die Errichtung eines Kreisverkehrs mit Anschluss an das Betriebsgebiet prinzipiell kein Einwand bestehe, wenn der Bundesstraßenverwaltung keinerlei Kosten entstehen.

Einer Punktation zwischen der B. Immobilien GmbH und der Bw. zufolge, kamen B. und Bw. überein, umgehend einen Kaufvertrag nach bestimmten Bedingungen abzuschließen. Ausdrücklich ausgeführt wird, dass B. an die Bw. einen Baukostenzuschuss für den geplanten Kreisverkehr in Höhe von 51 Mio. exkl. MwSt leistet.

---

*Der Kaufvertrag werde unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen, dass B. die für die Errichtung des geplanten Marktes erforderlichen Bewilligungen erhält, wobei als Frist hiefür längstens der 30. Juni 2001 vereinbart wird.*

*Die Fa. B. werde mit der Unterfertigung dieser Punktation gegen Vorlage einer entsprechenden Bankgarantie den Betrag von S 19,150.000,00 auf ein Konto der Bw. zur Überweisung bringen. Dieser Betrag diene für den Fall der Rechtswirksamkeit des abzuschließenden Kaufvertrages als Begleichung der Kaufsumme und als Zuschuss für den Kreisverkehr.*

*Die Landesregierung hat in weiterer Folge ihre Zusage hinsichtlich der Errichtung des streitgegenständlichen Kreisverkehrs deswegen zurückgezogen, weil eine Gesamtplanung in Zusammenhang mit einem möglicherweise zu errichtenden Freizeitpark erforderlich sei. Dabei müssten mehrere Verkehrsflächen erschlossen werden.*

*Zu diesem Zweck wurde dann die A. gegründet. Zwischen der Republik Österreich (Bundesstraßenverwaltung) und der Fa. A. wurde dann die aktenkundige Vereinbarung betreffend Erschließung des Betriebsgebietes N. abgeschlossen.*

*Geplant war von der Bw. von Anfang an, dass die Kosten des Kreisverkehrs letztlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen werden sollten. Daher ist in verschiedenen Vereinbarungen auch die Rede von einer "Vorfinanzierung" durch die Bw.*

*Hinsichtlich des Gesamtprojektes gab es eine Vereinbarung zwischen der A. und der L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. Es besteht zwischen der L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH und der Bw. lediglich ein Aktenvermerk, in welchem festgehalten wurde, dass die Kosten des Kreisverkehrs 2 von der Bw. zu tragen sind. Weitere Vereinbarungen waren nicht erforderlich, da die Bw. damals Gesellschafterin der L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH war.*

*In weiterer Folge wurde seitens der A. der Bw. (X.) eine Rechnung über den strittigen Kreisverkehr gelegt. Diese Rechnung datiert vom 11. Juni 2001.*

*Durch den streitgegenständlichen Kreisverkehr wurden die Grundstücke der Bw. besser aufgeschlossen.*

*In weiterer Folge wurden durch die Bw. im Zusammenhang mit dem Kreisverkehr steuerpflichtige Grundstücksumsätze getätigt.*

Die einzige Veräußerung, in welcher nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, war jene an Dr. S.. Hier gab es bereits seinerzeit eine Option, Dr. S. hat das Grundstück auch privat erworben und war daher an einem Umsatzsteuerausweis nicht interessiert.

Bislang wurde die gesamte Vorsteuer im Zusammenhang mit der Errichtung des Kreisverkehrs geltend gemacht. Einverständnis besteht darüber, dass letztlich nur die anteilige Vorsteuer (gekürzt im Umfang der steuerfreien Lieferung an Dr. S.) abzugsfähig ist.

Die Errichtung des Kreisverkehrs war hinsichtlich der von der Bw. abgeschlossenen Kaufverträge grundsätzlich Bedingung. Ab der Errichtung war der Kreisverkehr kein Thema mehr, weil dieser schon vorhanden war.

Es gibt eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde N. und der Bw., wonach sich die Gemeinde verpflichtet, im Falle der Erteilung von Baubewilligungen die anteiligen Kosten des Kreisverkehrs Nr. 2 an die Bw. zur Zahlung vorzuschreiben.

Die Gesamtkosten des Kreisverkehrs von rund S 7,5 Mio. wurden von der Bw. bei der Kalkulation der Grundstücksverkäufe mitberücksichtigt. Einerseits wurde der auf den Quadratmeter entfallende Kostenanteil von rund S 75,00 direkt ausgewiesen, wie bei ME.. Ansonsten war er in der Gesamtkalkulation enthalten, wobei zu bemerken ist, dass im Laufe der Zeit der Grundpreis auch entsprechend gestiegen ist. Die Preise sind nicht zuletzt aufgrund des Kreisverkehrs und der Ansiedlung von ME. gestiegen.

In einem Kaufvertrag, abgeschlossen zwischen der Bw. und dem TZ N. vom 27. September 2002, wird in § 3 der Gesamtkaufpreis wie folgt aufgeschlüsselt:

a) Grundkosten für 17.526 m<sup>2</sup> € 1.314.450,00,

b) anteilige Infrastrukturkosten für den von der Verkäuferin errichteten Kreisverkehr im Gewerbegebiet € 122.682,00

Umsatzsteuer in Höhe von € 287.426,40 wurde ebenfalls ausgewiesen.

Eine formelle Abtretung des Kreisverkehrs bzw. der Liegenschaften, auf welchen sich der Kreisverkehr befunden hat, an das öffentliche Gut durch die Bw. hat es nicht gegeben, zumal ihr die Liegenschaften auch nicht gehört haben.

Der gesamte öffentliche Verkehr läuft über den Kreisverkehr, unabhängig davon, ob Firmen, die auf Liegenschaften der Bw. gebaut haben oder nicht, besucht werden."

Zur Frage des Vorsteuerabzugs führte der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 23.9.2005, RV/0487-W/03, nach einem Hinweis auf die einvernehmliche Ansicht der

Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens, der Vorsteuerabzug stehe zu, unter anderem aus:

*„Auf Grund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hatte die Bw. ein massives wirtschaftliches Interesse daran, dass der streitgegenständliche Kreisverkehr errichtet wird. Wäre es nicht zur Errichtung des Kreisverkehrs gekommen, hätte die Bw. die späteren Grundstücksverkäufe nicht oder nicht zu diesem Preis vornehmen können.*

*Fraglich könnte sein - die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind jedenfalls unstrittig - ob die Bauleistung durch die A. "für das Unternehmen" der Bw. erbracht wurde.*

*Nun wurde der Kreisverkehr auf Grundstücken, die nicht der Bw. gehörten, errichtet, allerdings im primären Interesse der Bw. Der öffentlichen Hand erwächst hierdurch zwar ein Vorteil, da der Kreisverkehr auf einer öffentlichen Verkehrsfläche gebaut wurde und sie hierfür keine Investitionskosten zu tragen hatte, allerdings wurde die Bw. nicht zwischengeschaltet, um letztlich der öffentlichen Hand den Kreisverkehr zu finanzieren, sondern die Bw., an der die öffentliche Hand auch nicht beteiligt ist, verfolgte mit der Errichtung des Kreisverkehrs eigenbetriebliche Interessen.*

*Die Bw. hat die Leistung aus der Errichtung des Kreisverkehrs bezogen, um die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes verkehrsfähig zu machen (oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern) und - nach teilweiser Option - teilweise steuerpflichtig veräußern zu können. Soweit Grundstücke von Fremdanliegern betroffen sind, hat sie die Vorleistungen bezogen, um den Fremdanliegern (direkt oder im Wege der Gemeindevorschreibung) steuerbar und steuerpflichtig Erschließungsvorteile zuwenden zu können (vgl. Finanzgericht Brandenburg, 6. 2. 2004, 1 K 2807/01, EFG 2004, 517).*

*Der unternehmerische Erfolg der Bw. bestand im Verkauf der Grundstücke (und der Zuwendung von Erschließungsvorteilen an allfällige Drittkaufende) und nicht in der Übertragung von dem öffentlichen Gebrauch dienender Verkehrsflächen an eine Gebietskörperschaft. Die Erschließung (und die mit der Errichtung des Kreisverkehrs unmittelbar verbundene Übertragung in das öffentliche Gut) war Mittel zur Realisierung des eigentlichen Geschäftszweckes, nämlich der Veräußerung der Gewerbegrundstücke (vgl. nochmals Finanzgericht Brandenburg, 6. 2. 2004, 1 K 2807/01, EFG 2004, 517).*

*Dass die Bw. die Grundstücksleferungen - mit einer Ausnahme - als steuerpflichtig behandelt hat, ist unstrittig.*

*Für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug aus Rechnungen über Eingangsleistungen ist maßgebend, ob der Steuerpflichtige die durch objektive Anhaltspunkte*

---

*belegte Absicht hatte, mit den Investitionsausgaben Umsätze auszuführen, für die der Vorsteuerabzug zugelassen ist (vgl. BFH 25. 11. 2004, VR 38/03, unter Hinweis unter anderem auf EuGH 8. 6. 2000, Rs. [C-400/98 Breitsohl](#)).*

Das Finanzamt hält im angefochtenen Bescheid den Vorsteuerabzug aus folgenden Gründen für nicht gegeben:

Zunächst wird der der Berufungsentscheidung UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03, zugrunde liegende Sachverhalt mit folgenden Präzisierungen gegenüber der obigen Darstellung auch als vom Finanzamt festgestellter Sachverhalt übernommen:

*.... Zwischen der [Bw.] und der Firma A. wurde vereinbart, dass die [Bw.] die Kosten hierfür trägt. Gesellschafter der Firma A. sind die Gemeinde P., die Wirtschaftspark B Erwerbs- und ErschließungsgmbH., die Stadtgemeinde N. und die L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. Gegenstand des Unternehmens ist die Planung, Einreichung, (Vor)-Finanzierung und Errichtung aller verkehrsverbessernden Maßnahmen an der A4/Ostautobahn und der Bundesstraßen B X und B Y und die anteilmäßige Vorschreibung der Kosten dieser Maßnahmen an die Gesellschafter wie Wirtschaftspark B Erwerbs- und ErschließungsgmbH und L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. (als jeweilige Betriebsansiedlungsgesellschaften der Gemeinden P. und N.) zur Weiterverrechnung an die verkehrsverursachenden Betriebe in den Betriebsentwicklungsgebieten P. und N.*

*Gegenüber der Bundesstraßenverwaltung ist ausschließlich die Fa. A. aufgetreten und hat mit ihr ua. Folgendes vereinbart:*

*Die Firma A. ist Bauherrin und verpflichtet sich gegenüber der Bundesstraßenverwaltung zur Tragung der Errichtungs- und Planungskosten.*

*Die Erhaltung der Straßenanlage wird - mit Ausnahme der Beleuchtungsanlage - vom Bund übernommen.*

*Die Bundesstraßenverwaltung übernimmt die Ausschreibung der gesamten Bauleistungen sowie die Bauleitung.*

*..."*

Rechtlich würdigte das Finanzamt diesen Sachverhalt nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen wie folgt:

*„Die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen gehören nach der in Österreich geltenden Rechtspraxis zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften. Vor diesem Hintergrund stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob*

---

die gg. Bauleistung (= Errichtung des Kreisverkehrs) "für das Unternehmen" der [Bw.] erbracht wurde bzw. für Zwecke ihres Unternehmens erfolgt ist.

Aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist nicht von der Hand zu weisen, dass die [Bw.] ein massives wirtschaftliches Interesse daran hat, dass der streitgegenständliche Kreisverkehr errichtet wird. Es ist nicht auszuschließen, dass die [Bw.] ohne die Errichtung des Kreisverkehrs die späteren Grundstücksverkäufe nicht oder nicht zu diesem Preis vornehmen hätte können. Zu bedenken ist aber Folgendes: Der Kreisverkehr wurde auf Grundstücken, die nicht der [Bw.] gehörten, errichtet. Ein diesbezüglicher Auftrag der Grundstückseigentümer lag nicht vor. Der öffentlichen Hand ist hierdurch jedoch als Folge ihrer Duldung der Errichtung des Kreisverkehrs der Vorteil erwachsen, dass ein Kreisverkehr auf einer öffentlichen Verkehrsfläche gebaut wurde und sie hierfür keine Investitionskosten zu tragen hatte. Die [Bw.] hat zwar die Errichtung des Kreisverkehrs betrieben, um die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes verkehrsfähig zu machen (oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern). Sie hat aber in keiner Weise ein Eigentum bzw. eine wirtschaftliche Verfügungsmacht am Kreisverkehr (= Betriebsvorrichtung) erworben. Dieser ist vielmehr von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Für das Vorliegen eines öffentlichen Straßenabschnittes spricht vor allem die getroffene Vereinbarung bezüglich der weiteren Straßenerhaltung, welche ebenfalls in den hoheitlichen Bereich fällt.

Hätte die öffentliche Hand diese Verkehrsmaßnahme gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen an die [Bw.] durchgeführt bzw. durchführen lassen, läge zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ein Vorsteuerabzug stünde der jeweiligen Gebietskörperschaft aus den Errichtungskosten nicht zu. Die Verrechnung der Erschließungskosten an die Erwerber unterläge nicht der Mehrwertsteuer, die "unternehmerischen" Grundstückserwerber hätten somit ebenfalls keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Aus der (subjektiven) Sicht der [Bw.] mag es zwar richtig sein, dass sie letztendlich deswegen zur Tragung der Errichtungskosten bereit war, um von den Grundstückserwerbern einen höheren Kaufpreis verlangen zu können. Tatsache ist aber, dass der Kreisverkehr nicht nur von den (späteren) Grundstückserwerbern, sondern auch von der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung benutzt werden darf. Die Errichtung dieses Kreisverkehrs stellt also - objektiv betrachtet - keine spezielle Leistung an die Grundstückskäufer dar und diente bzw. dient der [Bw.] in weiterer Folge auch nicht zur nachhaltigen Umsatzerzielung (zB durch entgeltliche Abtretung oder Nutzungsüberlassung des Kreisverkehrs).

Da die von der Firma A. im Zuge der Errichtung des Kreisverkehrs erbrachten Leistungen von vornherein nicht für den Unternehmensbereich der [Bw.], sondern für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt wurden, fehlt es somit nach § 12 an einer

wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Die von der [Bw.] - in Verkürzung des Zahlungsweges - an die A. GmbH geleisteten Zahlungen sind als Entgelt von dritter Seite anzusehen und wurden für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich die Bundesstraßenverwaltung, entrichtet. Die Rechnung der Firma A. hätte richtiger Weise an die Bundesstraßenverwaltung ausgestellt werden müssen. Weder die öffentliche Hand als tatsächliche Leistungsempfängerin, noch die [Bw.] als zur Zahlung Verpflichtete, sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die von einigen, nicht allen, Grundstückserwerbern unter dem Titel "Kostenbeiträge Kreisverkehr" geleisteten Zahlungen an die [Bw.] sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Teil des Entgelts für den Grundstückserwerb anzusehen und nicht als explizites Entgelt für die, nicht auf ihren Auftrag, durchgeführte Verkehrsanbindung der Grundstücke.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Grundsätze des Gemeinschaftsrechtes und die Rechtsprechung des EuGH zu verweisen, wonach die 6. MWSt-RL dem Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen, somit einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen der 6. MWSt-RL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde (vgl. EuGH 21.2.2006, Rs. [C-255/02](#), Halifax pcl). Nach dem EuGH ist bei derartigen Konstellationen auf die Lage abzustellen, die ohne diese "missbräuchliche Praxis" bestanden hätte, somit wohl auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt.

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der Vorsteuerabzug (in Höhe von 1.382.913,18 S) aus des Rechnung der Fa. A. GmbH mangels vollständiger Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht anzuerkennen."

In der Literatur hat sich zwischenzeitig Markovetz, Dürfen private Unternehmen die Vorsteuer für Investitionen in öffentliches Gut (Kreisverkehr) abziehen?, SWK 13/2007, S 457, mit dem Fall befasst und schreibt dazu unter anderem zum Vorsteuerabzug:

„... Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 der im Berufungszeitraum geltenden Fassung kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Abs. 2 Z 1 a leg. cit. normierte, dass Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Nach Ansicht des BMF sowie des Bundesweiten Fachbereichs Umsatzsteuer könne bezogen auf den konkreten Fall nur die öffentliche Hand Leistungsempfängerin der Baumaßnahme

(Kreisverkehr) gewesen sein. Mangels Leistungsausführung für ihr Unternehmen habe die Betriebsansiedlungs-GmbH keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Begründet wird dies ausschließlich damit, dass die infrastrukturelle Erschließung - und somit auch der Anschluss an das öffentliche Verkehrsnetz - als hoheitliche Tätigkeit anzusehen sei, was eben dazu führe, dass die Betriebsansiedlungs-GmbH von vornherein nicht als Empfängerin der unternehmerischen Bauleistung angesehen werden könne.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Investitionen in den Kreisverkehr offensichtlich im primären Interesse der Betriebsansiedlungs-GmbH erfolgt sind; ganz konkret erfolgten die Leistungen aus der Errichtung des Kreisverkehrs an die GmbH, damit diese ihre Grundstücke verkehrsfähig machen bzw. zumindest deren Verkehrsfähigkeit erhöhen kann. Der eigentliche Geschäftszweck der Betriebsansiedlungs-GmbH lag eindeutig in der Veräußerung der Grundstücke an mögliche Investoren, nicht jedoch in der Übertragung von dem öffentlichen Gebrauch dienenden Verkehrsflächen an eine Gebietskörperschaft; anders ausgedrückt war die Erschließung Mittel zur Realisierung des eigentlichen Geschäftszwecks bzw. *conditio sine qua non* für die optimale Vermarktung der Liegenschaften. Diese Auffassung wird auch durch die Ansicht Ruppes unterstützt, wonach eine Leistung als für das Unternehmen erbracht worden ist, 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. Die Leistungserstellung der Betriebsansiedlungs-GmbH war die Verkehrsfähigmachung bzw. letztlich die Veräußerung von Grundstücken; keinesfalls ist dabei zu übersehen, dass die Errichtung des Kreisverkehrs unmittelbar oder zumindest mittelbar mit dem Unternehmenszweck zusammenhängt. Der Wille der Betriebsansiedlungs-GmbH war erkennbar darauf gerichtet, durch Schaffung des Kreisverkehrs sowie Weiterverrechnung der Baukosten den Wert ihrer eigenen Grundstücke zu erhöhen; anders ausgedrückt war bzw. ist die Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit als eine Art Nebeneffekt der unternehmerischen Nutzung anzusehen. Darüber hinaus gehen sowohl Ruppe als auch Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner hinsichtlich der Erbringung von Bauleistungen ganz konkret davon aus, dass Leistungsempfänger bei derartigen Leistungen nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes ist; maßgebend ist vielmehr, wer die Leistung ausbedungen, d. h. den Bauauftrag erteilt hat. In casu ist daher vor dem Hintergrund der soeben zitierten h. L. davon auszugehen, dass die Bauleistung an die Betriebsansiedlungs-GmbH erbracht worden ist.

... Nicht zu bestreiten ist, dass beide Seiten Argumente zur Untermauerung ihres Standpunkts haben. Meiner Meinung nach hat jedoch die Sichtweise, die für einen Vorsteuerabzug eintritt, die besseren Argumente auf ihrer Seite. Ausschlaggebend ist für mich die Tatsache, dass die

*Investitionen (Kreisverkehr) getätigt werden, um in der Folge selbst wirtschaftliche Vorteile (bessere Vermarktung von Grundstücken) zu lukrieren; der in casu errichtete Kreisverkehr auf öffentlichem Gut dient in eindeutiger Art und Weise unternehmerischen Zwecken. Darüber hinaus steht der Vorsteuerabzug im gegenständlichen Fall auch in Einklang mit der [...] h. L. hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bei Bauleistungen und liegt weiters ein Eigenverbrauchstatbestand nicht vor..."*

Mit Mail vom 29. Juli 2008 ersuchte der Referent die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens um Äußerung zu der vom BFH in seinem Urteil BFH 14.5.2008, XI R 60/07 betreffend Errichtung eines Kreisverkehrs durch den Errichter einer nahe einer Autobahn gelegenen Raststätte vertretenen Rechtsansicht. Der BFH ist hierin von einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Errichters der Raststätte ausgegangen, hat aber eine „unentgeltliche Zuwendung“ i.S. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 dUStG 1999 (nach dieser Bestimmung wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt „jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens“) darin erblickt, dass der Unternehmer der Bundesrepublik Deutschland einen Vermögensvorteil verschafft, wenn er auf eigene Kosten auf deren Grundbesitz einen Kreisverkehr errichtet, der Unternehmer jedoch im Übrigen im Hinblick auf die Steuerpflicht der Zuwendung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dUStG zum Vorsteuerabzug aus den von ihm bezogenen Bauleistungen für den Kreisverkehr berechtigt gewesen sei.

Mit Mail vom 29. August 2008 gab die Bw. hierzu folgende Stellungnahme ab:

„*Sachverhalt:*

*Die X. Immobilienvermarktung und Bauträger GmbH (idF: X.) hat im Jahr 2001 Baufirmen mit der Errichtung eines Kreisverkehrs beauftragt. Die Errichtung des Kreisverkehrs wurde notwendig, um ein Betriebserweiterungsgebiet zu erschließen und führte dazu, dass die X. in weiterer Folge ihre dort befindlichen Grundstücke optimal verwerten konnte.*

*Da die Errichtung des Kreisverkehrs auf öffentlichem Grund erfolgte und auch durch den öffentlichen Verkehr genutzt wird, vertritt das zuständige Finanzamt die Rechtsauffassung, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung des Kreisverkehrs nicht zustehe.*

*Der UFS hat jedoch mit Urteil vom 23.9.2005 die Auffassung vertreten, dass der Vorsteuerabzug zusteht, weil die Errichtung des Kreisverkehrs durch die X. aus unternehmerischen Gründen erfolgte. Ein Entnahmeeigenverbrauch liege nicht vor, da die X. den Kreisverkehr aus eigenwirtschaftlichem Interesse errichtete, und nicht, um diesen der*

*öffentlichen Hand unentgeltlich zuzuwenden. Außerdem liege keine unentgeltliche Zuwendung vor, da die X. keine Verfügungsmacht über den Kreisverkehr hatte, da sich dieser von vornherein auf öffentlichem Grund befand. Selbst wenn man eine unentgeltliche Zuwendung an die öffentliche Hand annehmen würde, so waren hiefür betriebliche Gründe maßgeblich, was die Annahme eines Eigenverbrauchs ausschließt.*

*Da sich das UFS Urteil nur auf Umsatzsteuervoranmeldungen bezog, wurde nunmehr vom Finanzamt im Verfahren betreffend den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 neuerlich die Auffassung vertreten, dass der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Über die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung hat nun wiederum der UFS zu entscheiden. In diesem Zusammenhang wurde seitens des UFS ein aktuelles BFH-Urteil angeführt, aus welchem sich nun für den entscheidungsgegenständlichen Fall möglicherweise eine andere Beurteilung ergeben könnte.*

*Umsatzsteuerliche Beurteilung:*

*Der BFH vertritt in seinem Urteil vom 14.5.2008 im Kern die folgende Rechtsauffassung:*

- o Eine „unentgeltliche Zuwendung“ setzt voraus, dass der Zuwendende dem Empfänger zielgerichtet einen Vermögensvorteil verschafft.*
- o Durch die Errichtung eines Kreisverkehrs auf dem Grundbesitz der öffentlichen Hand verschafft der Errichter der öffentlichen Hand einen solchen Vermögensvorteil, womit eine unentgeltliche Zuwendung vorliegt. Dies gilt auch dann, wenn die Zuwendung aus unternehmerischen Gründen erfolgt.*

*Das BFH-Judikat erging zur deutschen Rechtslage für das Streitjahr 1999. Im Unterschied zu Österreich hat der deutsche Gesetzgeber bereits mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 die Eigenverbrauchsbesteuerung dem EU-Recht angepasst. Gemäß Art. 5 Abs. 6 der 6. EU-RL (bzw. nunmehr Art. 16 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) wird die Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen für private Zwecke, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.*

*Im Hinblick auf diese Bestimmung wurde in § 3 dt. UStG ein Abs. 1b eingefügt, wonach unentgeltliche Zuwendungen eines Gegenstandes einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen sind. Nach dieser Änderung waren nach deutschem Gesetz unentgeltliche Zuwendungen auch dann der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn sie aus unternehmerischen Gründen erfolgten. Die Gesetzesänderung trat mit 1.4.1999 in Kraft.*

*Da sich der BFH in seinem Urteil, das Jahr 1999 betreffend, ausdrücklich bereits auf den § 3 Abs. 1b dt. UStG bezog, ist davon auszugehen, dass der zu beurteilende Sachverhalt bereits im Geltungsbereich des § 3 Abs. 1b dt. UStG stattfand.*

*Der BFH stellt in seinem Urteil fest, dass die Zuwendung im vorliegenden Fall eine unternehmerische Zielsetzung hatte, da der Kläger mit der Errichtung des Kreisverkehrs die Schaffung der Voraussetzungen für die Bebauung und Vermietung seines Grundstücks bezweckte. Im Hinblick auf die deutsche Rechtslage, die auch unentgeltliche Zuwendungen aus unternehmerischen Gründen einer entgeltlichen Zuwendung gleichstellte, kam der BFH aber zum Schluss, dass im konkreten Fall eine derartige (umsatzsteuerpflichtige) Zuwendung vorlag.*

*Im Fall der X. ist jedoch die österreichische Rechtslage 2001 heranzuziehen. Nach § 1 Abs. 1 Z 2 UStG idF. 2001 lag Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwendet lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Dies war im konkreten Fall nicht gegeben, da die X. den Kreisverkehr auf öffentlichem Grund aus unternehmerischen Gründen errichtet und damit den Kreisverkehr nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet hat.*

*Das Argument, dass nach EU-Recht auch eine Besteuerung unentgeltlicher Zuwendungen aus unternehmerischen Gründen zu erfolgen hätte, kann der X. nicht vorgehalten werden. Denn EU-Richtlinien entfalten unmittelbare Wirkung nur zu Gunsten des Abgabepflichtigen, nicht zu seinen Ungunsten. Richtlinien können keine Verpflichtung für den einzelnen Bürger, sondern nur für die Mitgliedstaaten entfalten. Zwar haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die nationalen Gesetze richtlinienkonform auszulegen. Diese richtlinienkonforme Auslegung findet jedoch ihre Grenze im möglichen Wortsinn österreichischer Gesetze (Ruppe, UStG 1994 Kommentar, Tz 27 zur Einf.).*

*Nach dem insoweit klaren Wortlaut des § 1 Abs. 1 Z 2 UStG idF. 2001 liegt jedoch ein Eigenverbrauch nur in Fällen der Verwendung zu nichtunternehmerischen Zwecken vor. Da konkreten Fall somit das (günstigere) nationale Recht dem EU-Recht vorgeht, besteht unseres Erachtens auch kein Anlass für ein Vorabentscheidungsverfahren.*

*Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die deutsche Rechtslage und die darauf basierende Entscheidung des dt. BFH im Einklang mit dem EU-Recht steht, kann daher für den vorliegenden Fall unterbleiben."*

Das Finanzamt äußerte sich – nach mehreren Fristverlängerungen - mit Mail vom 29. Jänner 2009 wie folgt:

„In dem berufungsgegenständlichen Umsatzsteuerjahresbescheid wird hinsichtlich des Kreisverkehrs von vornherein die Vorsteuerabzugsberechtigung aberkannt. Dieser Standpunkt wird seitens des Finanzamtes auch weiterhin vertreten. Zur Vermeidung von Wiederholungen an dieser Stelle wird auf die ausführlichen Begründungserwägungen verwiesen.“

Hinsichtlich des angeführten Urteils des BFH vom 14.5.2008, XI R 60/7, ist Folgendes zu bemerken:

Im gegenständlichen Urteil ist die Gewährung des Vorsteuerabzugs für die Aufwendungen des Kreisverkehrs zwischen den Parteien unstrittig (die Vorsteuerabzugsberechtigung wird lt deutscher Erlasslage bzw. verschiedener Schreiben des dBMF grundsätzlich bejaht (in Deutschland sind auch besondere Regelungen im Baugesetzbuch, dBGBI. I 1997, 2141 enthalten) - vgl. die Schreiben des dBMF zu „Erschließungsanlagen“ in UR 2005, 5ff).

Demgemäß wird dieser Themenbereich seitens des BFH grundsätzlich nicht thematisiert bzw erörtert. Lediglich am Ende (letzter Satz) des Urteils findet sich folgende Aussage: „Im Übrigen war er im Hinblick auf die Steuerpflicht der Zuwendung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zum Vorsteuerabzug aus den von ihm bezogenen Bauleistungen für den Kreisverkehr berechtigt.“

Hierzu ist seitens des Finanzamtes anzumerken, dass diese Rechtsauffassung verfehlt ist, vermag doch die im Gesetz vorgesehene Besteuerung des Eigenverbrauchs (unentgeltliche Wertabgabe) nicht die Vorsteuerabzugsberechtigung im Vorfeld zu verschaffen. Vielmehr verhält es sich gerade umgekehrt. Nach den eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen erfolgt eine Besteuerung des Eigenverbrauchs iZm der Entnahme eines Gegenstands (und zwar in sämtlichen Varianten des Eigenverbrauchs) nur dann, „wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben“ (§ 3 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994; ebenso § 3 Abs. 1b dUStG; weiters Art. 5 Abs. 6 der 6. RL bzw Art 16 RL 2006/112/EG).

Zu untersuchen ist somit (im Zeitpunkt des Leistungsbezugs), ob eine Vorsteuerabzugsberechtigung vorliegt. Erst wenn diese gegeben ist, ist eine wesentliche Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer allfälligen späteren Entnahme erfüllt. Wenn nein, stellt sich diese Frage nicht. Der systematische Ansatz ist nach Auffassung des Finanzamtes somit verfehlt.

Der Vorsteuerabzug ist in § 12 UStG 1994 geregelt. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung für den

*Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer der Empfänger der Leistung ist und dass die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bestimmt ist. Erforderlich ist, dass die Leistung in die unternehmerische Sphäre des Unternehmers eingeht.*

*Zwar kann das zivilrechtliche Eigentum an einem Gegenstand für die Frage des Vorsteuerabzugs außer Betracht bleiben, da nicht ausschließlich die zivilrechtliche Qualifikation maßgeblich ist, sondern die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung (unternehmerischer Bereich iSd §§ 2 und 12 Abs. 2 UStG 1994; vgl. Urteil des EuGH vom 8.2.1990, Rs [320/88](#)).*

*Im streitgegenständlichen Fall ist der Kreisverkehr von vornherein „öffentlich gewidmet und daher der privatwirtschaftlichen Nutzung von Anbeginn an entzogen“.*

*Solcherart gehen die Investitionskosten des Kreisverkehrs direkt in die Vermögenssphäre des Eigentümers ein. Dieser ist damit als Nutznießer zu betrachten, bewirkt der Wertzufluss doch gerade in dessen Bereich (von Anbeginn an) eine unmittelbare Vermögenserhöhung.*

*Im Grunde wurde auf Basis gerade dieser Überlegungen im ersten Rechtsgang seitens des UFS (UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03) auch ein Entnahmeeigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 verneint. Dies eben deshalb, weil dem Berufungswerber keine - für die Entnahme erforderliche - Verfügungsmacht über den Kreisverkehr zukomme.*

*Von den Auswirkungen her betrachtet mag das zitierte BFH-Urteil vielleicht stimmig sein.*

*Dies jedoch nur insoweit, als mit der Bejahung der „steuerpflichtigen Zuwendung“ iSd § 3 Abs. 1b Nr. 3 dUStG ein unbesteuerter Letztverbrauch ausgeschlossen wird, was auch mit der Rechtsprechung des EuGH im Einklang steht (vgl Urteil des EuGH vom 27.4.1999, Rs. [C-48/97](#)).*

*Demgegenüber stellt sich jedoch nach Ansicht des Finanzamtes die (weitergehende) Frage des Eigenverbrauchs von vornherein nicht (Bemessungsgrundlage wäre nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 der Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes [Eigenverbrauchs]).*

*Vielmehr ist nach Auffassung des Finanzamtes aus den obigen Erwägungen keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben.“*

In der am 25. August 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. ergänzend darauf verwiesen, dass der BFH in seinem Urteil vom 14. 5. 2008 die Vorsteuerabzugsberechtigung bejaht habe, wobei zunächst auch die Frage des Vorsteuerabzuges im Verwaltungsverfahren strittig gewesen sei.

Ein Eigenverbrauch liege nach der österreichischen Rechtslage nicht vor. Die X. habe auch nicht die Absicht gehabt, dem Bund einen Kreisverkehr zuzuwenden, sondern habe diesen in ihrem eigenem betrieblichen Interesse errichten lassen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies demgegenüber auf ihre bisherigen Ausführungen.

Was das Urteil des EuGH vom 2. 12. 2006, [C-255/02](#), *Halifax*, anlange, teile die Bw. die Auffassung von *Markovetz*, SWK 13/2007, S 457, FN 24, dass der dem Urteil *Halifax* zugrunde liegende Sachverhalt ein vom gegenständlichen Sachverhalt völlig unterschiedlicher gewesen sei.

Dies wurde vom Finanzamt bestritten.

Seitens der Bw. wurde schließlich ins Treffen geführt, dass man dem Bund nicht unterstellen könne, an rechtsmissbräuchlichen Handlungen beteiligt zu sein.

Das Finanzamt blieb bei seinem bisherigen Vorbringen. Mit der Errichtung des Kreisverkehrs sei eine Leistung an die Allgemeinheit – d.h. hier dem Bund gegenüber – und nicht an die Bw. erfolgt.

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

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, nach Ergehen eines aufhebenden Erkenntnisses des VwGH mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Zustand herzustellen.

Nach der Rechtsansicht des VwGH ist der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht an seine in der Berufungsentscheidung UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03, geäußerte Rechtsanschauung gebunden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich daher auch im gegenständlichen Berufungsverfahren inhaltlich mit der Frage des Vorsteuerabzugs auseinanderzusetzen.

In dem der Berufungsentscheidung UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03, zugrunde liegenden Berufungsverfahren war zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens zuletzt nicht strittig, dass der Bw. (X.) der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der A. für die Errichtung des Kreisverkehrs zustehe. Das Finanzamt ging in diesem Verfahren vielmehr zuletzt von einem Eigenverbrauch hinsichtlich des Kreisverkehrs aus.

Nunmehr argumentiert das Finanzamt jedoch, die Bw. sei hinsichtlich der Errichtung des Kreisverkehrs (zusammengefasst) nicht vorsteuerabzugsberechtigt:

- „Die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen“ gehöre „nach der in Österreich geltenden Rechtspraxis zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften“ und stelle sich die Frage, „ob die gg. Bauleistung (= Errichtung des Kreisverkehrs) „für das Unternehmen“ der [Bw.] erbracht wurde bzw. für Zwecke ihres Unternehmens erfolgt ist.“
- „Da die von der Firma A. im Zuge der Errichtung des Kreisverkehrs erbrachten Leistungen von vornherein nicht für den Unternehmensbereich der [Bw.], sondern für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt wurden, fehlt es somit nach § 12 an einer wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Die von der [Bw.] - in Verkürzung des Zahlungsweges - an die A. GmbH geleisteten Zahlungen sind als Entgelt von dritter Seite anzusehen und wurden für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich die Bundesstraßenverwaltung, entrichtet. Die Rechnung der Firma A. hätte richtiger Weise an die Bundesstraßenverwaltung ausgestellt werden müssen.“

Das Finanzamt zeigt damit Umstände auf, die einem Vorsteuerabzug durch die Bw. entgegenstehen können.

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 1.04 § 12 Rz. 87 ff.*).

Der Unternehmer kann daher Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung „für sein Unternehmen“ ausgeführt worden ist. Es kann daher

- nur derjenige die Vorsteuer abziehen, der Empfänger der Leistung ist und
- die Leistung muss für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht worden sein.

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).

Während die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bislang implizit davon ausgingen, dass die Bw. (X.) Leistungsempfängerin der A. in Bezug auf den gegenständlichen Kreisverkehr war, wird dies nunmehr vom Finanzamt bestritten.

Wie sich aus der Berufungsentscheidung UFS 23.9.2005, RV/0487-W/03, entnehmen lässt, liegen bislang (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) lediglich folgende Beweismittel zu dieser Frage vor:

**1. Vereinbarung zwischen der Republik Österreich (Bundesstraßenverwaltung) einerseits und der Fa. A. andererseits betreffend Kreisverkehrsanlage BX0/BX1**

mit auszugsweise folgendem Inhalt:

*"Die Republik Österreich (Bundesstraßenverwaltung) ist Eigentümerin der Bundesstraßen BX0 Y.-Straße und BX1 N.-Straße im Bereich der Gemeinde N..*

*Zur Erschließung des Betriebsgebietes N. ist es aus verkehrstechnischen Gründen erforderlich, den gegenständlichen Kreuzungsbereich umzugestalten und eine Kreisverkehrsanlage von 18,017 km bis 18,037 km zu errichten. Bauherr für diese Baumaßnahmen an den Bundesstraßen ist die Fa. A.. ...*

*Die Baumaßnahmen an den Bundesstraßen umfassen im Einzelnen folgende Einzelmaßnahmen:*

*Neuerrichtung eines Kreisverkehrs an der BX0 von 18,017 km bis 18,137 km mit vier Anschlüssen einschließlich der Fahrbahnteiler, der Mittelinsel und des gepflasterten Innenringes ..."*

Die Errichtungs- und Planungskosten für die angeführten Maßnahmen werden von der Fa. A. getragen. Ebenso die Kosten für die eventuell erforderliche Grundeinlösung-Schlussvermessung.

**2. Vereinbarung zwischen der Stadtgemeinde N. und der Bw. vom Juni/Juli 2001:**

*„Die Firma A. wird verkehrsverbessernde Maßnahmen ... durchführen ...*

*Die Fa. A. wird die Kosten dieser Maßnahmen anteilmäßig der Wirtschaftspark Y. Erwerbs- und ErschließungsgmbH, ..., und der L.-Liegenschaftsverwertung und*

*AufschließungsgmbH, ..., als jeweiliger Betriebsansiedlungsgesellschaft der Gemeinde P. bzw. N. zur Weiterverrechnung an die verkehrsverursachenden Betriebe vorschreiben ...*

*Aufgrund separater Vereinbarungen zwischen der L. und der X. wird die X. die Vorfinanzierung des "Kreisverkehrs Nr. 2" übernehmen. Die Kosten der Errichtung dieses Kreisverkehrs betragen laut Schätzung des beauftragten Planers ... rund S 12 Mio. exkl. Umsatzsteuer.*

*Diese Kosten sollen auf die im beiliegenden Plan gelb umrandeten Flächen (rund 90.000 m<sup>2</sup>) aufgeteilt werden.*

*Für den Fall, dass ein Dritter innerhalb der im beiliegenden Plan gelb umrandeten Flächen um eine behördliche Genehmigung ansucht, hat dieser der X.*

- 1) die anteilmäßigen Kosten am "Kreisverkehr Nr. 2" zuzüglich angemessener Verzinsung zu ersetzen.*
- 2) um eine ordnungsgemäße Bezahlung der im Pkt. 1 genannten Kosten und der Zinsen sicherzustellen, verpflichtet sich die Stadtgemeinde N., sie anlässlich der zu erteilenden behördlichen Genehmigung – im Rahmen ihrer rechtlichen Möglichkeiten – nach entsprechender Bekanntgabe durch die X., vorzuschreiben, einzuheben und an die X. weiterzuleiten..."*

### **3. Gesellschaftsvertrag der Fa. A.**

Gesellschafter der Fa. A. sind die Gemeinde P., die Wirtschaftspark Y. Erwerbs- und ErschließungsgmbH., die Stadtgemeinde N. und die L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G.

Gegenstand des Unternehmens ist die Planung, Einreichung, (Vor-)Finanzierung und Errichtung aller verkehrsverbessernden Maßnahmen an der A4/Ostautobahn und der B X0 sowie B X1 gemäß der ... erstellten Verkehrsuntersuchung ... und die anteilmäßige Vorschreibung der Kosten dieser Maßnahmen an die Gesellschafter wie Wirtschaftspark Y. Erwerbs- und ErschließungsgmbH und L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. (als jeweilige Betriebsansiedlungsgesellschaften der Gemeinden P. und N.) zur Weiterverrechnung an die verkehrsverursachenden Betriebe in den Betriebsentwicklungsgebieten P. und N..

Als Ausbaumaßnahmen an der B X0 werden u.a. die Richtung eines weiteren Kreisverkehrs zwischen der B X0 und B X1 im Gemeindegebiet von N. (im Lageplan mit 2 bezeichnet) genannt.

---

Sämtliche Kosten werden der Gesellschaft von L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. und/oder Wirtschaftspark Y. Erwerbs- und ErschließungsgmbH daher zur Gänze ersetzt. In gesonderten Verträgen zwischen der Gesellschaft einerseits und L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. bzw. Wirtschaftspark Y. Erwerbs- und ErschließungsgmbH andererseits werden diesen Gesellschaftern die anteiligen Kosten für die verkehrsverbessernden Maßnahmen fortgeschrieben.

Nun lässt sich aus diesen Unterlagen nicht mit hinreichender Klarheit ersehen, wer Leistungsempfänger (Auftraggeber) der Errichtung des gegenständlichen Kreisverkehrs ist, also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist.

Das Finanzamt vertritt nunmehr die Auffassung, Leistungsempfänger sei nicht die Bw. gewesen, sondern die Bundesstraßenverwaltung (Begründung des angefochtenen Bescheides, drittletzter Absatz Mitte).

Demgegenüber hält sich die Bw. weiterhin für den Leistungsempfänger („*Die X. hat im Jahr 2001 Baufirmen mit der Errichtung eines Kreisverkehrs beauftragt.*“).

Möglich ist nach der bisherigen Aktenlage schließlich, dass auch ein Dritter, etwa die L.-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G., Leistungsempfänger der A. gewesen ist.

Aus dem den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens übermittelten Urteil des BFH vom 14.5.2008, XI R 60/07, ergibt sich, dass der BFH in diesem Verfahren von einer Vorsteuerabzugsberechtigung ausgegangen ist, wobei sich allerdings nach den dortigen Sachverhaltsfeststellungen der Kläger in einem mit der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Vertrag verpflichtet hatte, den Kreisverkehr zu errichten und die hierfür anfallenden Kosten zu tragen (die in weiterer Folge vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung geht auf die hier im Berufungszeitraum nicht vergleichbare deutsche Rechtslage zurück).

Auch der UFS hat zwischenzeitig mehrfach entschieden, dass Aufwendungen für eine im ausschließlichen unternehmerischen Interesse des Steuerpflichtigen erfolgte Errichtung einer Straße zum Vorsteuerabzug berechtigen, wobei die anschließende (unentgeltliche) Übertragung in das öffentliche Gut weder einen Entnahmeverbrauch noch einen Aufwandseigenverbrauch darstelle (UFS 30.5.2007, RV/0884-L/04; UFS 30.6.2008, RV/0603-L/07 und RV/0237-L/07; UFS 29.7.2008, RV/0727-L/08; UFS 24.9.2008, RV/0679-L/08; UFS 3.11.2008, RV/0550-L/06). Diesbezüglich sind Amtsbeschwerden beim VwGH anhängig (VwGH [2007/15/0176](#), 2008/15/0262; 2008/15/0261; 2008/15/0267; 2008/15/0299; 2008/15/0326).

Da allerdings noch nicht abschließend gesagt werden kann, ob ein diesbezüglich vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, ist eine Aussetzung der Entscheidung über die hier anhängige Berufung gemäß § 281 BAO vor einer – möglichst zeitnahen – Klärung der entscheidungsrelevanten Sachverhalts nicht zweckmäßig.

§ 289 Abs. 1 BAO i. d. g. F. lautet:

*„(1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“*

Das Finanzamt hat es bisher unterlassen zu ermitteln, wer tatsächlicher Leistungsempfänger hinsichtlich der strittigen, durch die A. erbrachten Leistungen in Bezug auf den gegenständlichen Kreisverkehr war.

Im Verfahren RV/0487-W/03 waren diese Ermittlungen nicht erforderlich, da beide Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens letztlich von einer Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich des Kreisverkehrs durch die Bw. ausgingen und nach der Aktenlage dieses Vorbringen nicht unzutreffend erschien.

Die Aktenlage deutet zwar auf eine Auftraggebereigenschaft der Bw. in Bezug auf die Errichtung des gegenständigen Kreisverkehrs hin, doch kann nicht ausgeschlossen werden, dass das Finanzamt mit seiner Meinung, die Bw. sei nicht Leistungsempfänger, sondern nur wirtschaftlich Begünstigter gewesen, im Recht ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wird daher den wahren Willen der Beteiligten an der Errichtung des gegenständlichen Kreisverkehrs und die diesbezüglichen zivilrechtlichen Vereinbarungen zu erforschen haben.

---

Wenn hierbei mit allfälligen weiteren bei den Beteiligten vorzufindenden Unterlagen nicht das Auslangen gefunden werden kann, wird die zeugenschaftliche Einvernahme der für die Beteiligten gehandelt habenden Personen erforderlich sein.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen ist deren Durchführung durch die Abgabenbehörde erster Instanz – und nicht durch die Berufungsbehörde – zweckmäßig.

Im fortgesetzten Verfahren wird daher das Finanzamt unter Wahrung des Parteiengehörs Feststellungen darüber zu treffen haben, wer tatsächlich Leistungsempfänger der A. in Bezug auf den gegenständlichen Kreisverkehr war.

Sofern Ergebnis des weiteren Ermittlungsverfahren ist, dass – wovon im Verfahren RV/0487-W/03 ausgegangen wurde - tatsächlich die Bw. Leistungsempfängerin der A. war, das Finanzamt den Vorsteuerabzug im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 2.12.2006, RS C-255/02, *Halifax*, dennoch für nicht gegeben erachtet, werden auch Feststellungen über vom Finanzamt offenbar angenommene Missbrauchshandlungen und eine Missbrauchsabsicht der Beteiligten von der Abgabenbehörde erster Instanz im Sinne der diesbezüglichen Rechtsprechung zu treffen sein.

Wien, am 15. September 2009