



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Hofrat Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Franz Seckel und Mag. Natascha Marth, im Beisein der Schriftführerin Christina Seper, über die Berufung der Bw., vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 06/2001, 07/2001, 08/2001, 11/2001 und 12/2001 nach am 20. September 2005 in Eisenstadt durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter der Bw. sind mehrere natürliche Personen und zwei juristische Personen, eine Bankaktiengesellschaft und eine Vermögens- und Finanzierungsberatungsges.m.b.H. Eine Gebietskörperschaft ist an der Bw. nicht beteiligt.

Laut Pkt. III des Gesellschaftsvertrages ist Gegenstand des Unternehmens u.a.:

- 1) Ankauf, Verkauf von Liegenschaften;*
- 2) Miete, Pacht, Vermietung, Verpachtung, Adaptierung von Liegenschaften;*
- 3) Bauorganisation;*
- 4) Projektentwicklung und –verwertung;*
- 5) Hausverwaltung;*
- 6) Der Betrieb, die Übernahme und die Vermittlung aller mit dem Gesellschaftszweck mittelbar oder unmittelbar in Verbindung stehender Geschäfte und aller die Gesellschaft fördernden Hilfs- und Nebengeschäfte, all dies jedoch unter Ausschluss rein bankenmäßiger Transaktionen;*
- 7) Die Beteiligung an gleichartigen oder verwandten Unternehmungen, der Erwerb, die Pachtung und Verpachtung solcher Unternehmungen, sowie die Geschäftsführung und die Vertretung solcher Unternehmungen.*

Seitens des (damaligen) Finanzamtes Eisenstadt wurde bei der Bw. gem. § 151 Abs. 3 BAO eine Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 9-10/01 und 1-4/02 vorgenommen. In Tz. 1 der hierüber aufgenommenen Niederschrift finden sich folgende Prüfungsfeststellungen:

"Gegenstand des Unternehmens [...] ist u.a. der Ankauf von Liegenschaften, Miete, Pacht, Vermietung, Verpachtung und Adaptierung von Liegenschaften.

Die [Bw.] ist bürgerliche Eigentümerin von Liegenschaften in der KG N. In diesem Gemeindegebiet ist die Errichtung bzw. Erweiterung von bestehenden Betriebsansiedlungsgebieten geplant. Zur besseren verkehrstechnischen Erschließung dieser Gebiete ist eine Verbindungsspanne zwischen den Betriebsansiedlungsgebieten N. und P. erforderlich. Die zuständigen Stellen haben eine Zustimmung zu den Verkehrserschließungsmaßnahmen erteilt.

Zu den Ausbauarbeiten gehört u.a. die Errichtung eines Kreisverkehrs zwischen der B X0 und B X1 im Gemeindegebiet von N.

Die Fa. A. wird beauftragt, den Kreisverkehr zu errichten und fakturiert am 11. Juni 2001 an die [Bw.] ATS 4,727.099,31 zuzüglich 20% USt. Die in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuer wird von der [Bw.] als Vorsteuer geltend gemacht.

Nach Ansicht des Finanzamtes Eisenstadt handelt es sich bei der Errichtung des Kreisverkehrs durch die Fa. A. um keine Leistung gemäß § 1 UStG. Das Finanzamt Eisenstadt ist weiters der Ansicht, dass nur dann, wenn die Fa. A. eine umsatzsteuerrelevante Leistung erbringt, die Rechnungslegung mit USt-Ausweis an die [Bw.] gerechtfertigt ist und nur in diesem Fall der [Bw.] ein Vorsteuerabzug zusteht."

Im Einzelnen wurden folgende Änderungen der Vorsteuer vorgenommen:

6/2001

Lt. Erklärung	S 1,935.531,00
Kürzung Kreisverkehr	S - 945.419,00
Vorsteuer lt. Betriebsprüfung	S 990.112,00

7/2001

Lt. Erklärung	S 410.667,41
Kürzung Kreisverkehr	S 326.392,91
Verbleibende Vorsteuer	S 84.274,50

8/2001

Lt. Erklärung	S 590.505,43
Kürzung Grundstücksverkauf S.	S 78.148,48
Kürzung Kreisverkehr	S 111.100,44
Vorsteuer	S 401.256,51

11/2001

Lt. Erklärung	S 23.499,12
Kürzung Kreisverkehr	S 955,43
Vorsteuer	S 22.543,69

12/2001

Lt. Erklärung	S 19.858,19
Kürzung Kreisverkehr	S 3.796,72
Vorsteuer	S 16.061,47

Das Finanzamt Eisenstadt erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide.

Mit am gleichen Tag beim Finanzamt Eisenstadt eingelangtem Schreiben vom 30. Juli 2002 erhob die Bw. Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 06/2001, 07/2001, 08/2001, 11/2001 und 12/2001 – ausgefertigt am 10. Juli 2002 – und beantragte, die Bescheide ersatzlos aufzuheben und die Vorsteuern in Höhe von € 105.252,31 gutzuschreiben.

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen betreffend die Errichtung eines Kreisverkehrs in N. in Höhe von € 105.252,31 im Zeitraum 06/2001 bis 12/2001.

Die Bw. wendet sich gegen die Ansicht des Finanzamtes Eisenstadt, wonach die rechnungslegende Baufirma mit der Errichtung des Kreisverkehrs keine Leistung gem. § 1 UStG an die

Bw. erbringe. Nach Ansicht der Bw. liege jedenfalls eine Leistung im Sinne dieser Bestimmung vor.

"Leistung ist die Errichtung eines Kreisverkehrs als bauliche Maßnahme für einen Auftraggeber im Inland gegen Entgelt. Nach Ruppe (UStG 1994/S 60f) ist Leistung jedes wirtschaftlich relevante Verhalten; entscheidend ist nicht die Zuwendung eines verkehrsfähigen Wirtschaftsgutes, sondern nur, ob eine vom Leistenden verschiedene Person aus dem vom wirtschaftlichen Kalkül getragenen Verhalten in den Vermögenswerten Nutzen zieht. Dies ist immer dann anzunehmen, wenn ein Dritter bereit ist, für das Verhalten Vermögenswerte aufzuwenden; die Entgeltlichkeit indiziert eine umsatzsteuerlich relevante Leistung. Leistung gegen Entgelt liegt auch vor, wenn die vom Unternehmer bezogene Leistung dem Abnehmer ohne Veränderung bloß gegen Kostenersatz weitergereicht wird (VwGH 15.1.1991, 89/14/0105).

Auch nach Auskunft der Umsatzsteuerabteilung des Bundesministeriums für Finanzen (MR H) ist die Leistungserbringung durch den Vorlieferanten unzweifelhaft gegeben und steht ihr auch der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten des Kreisverkehrs zu."

Die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes Eisenstadt gab hierauf am 8. August 2002 folgende Stellungnahme ab:

"Am 16.7.2002 fand im BMF mit Herrn AD RR. H. eine Besprechung i.S. der Bw. mit dem Thema Errichtung Kreisverkehr in P. statt.

...

Die steuerlichen Aspekte (USt) hinsichtlich die Errichtung eines Kreisverkehrs in P. durch die Fa. A. und Weiterfakturierung an die Bw. wurden nochmals ausführlich diskutiert. Wie letztendlich diese Errichtung steuerlich zu qualifizieren ist, konnte noch nicht endgültig entschieden werden. RR. H. wird in der USt-Abteilung des BMF noch Rücksprache mit anderen Kollegen, insbesondere mit MR Sch. halten. RR. H. sagt zu, noch diese Woche bis 19.7.2002 telefonisch die Ansicht des Ministeriums bekannt zu geben.

Lt. durchgeführter USO wurde die bisher geltend gemachte Vorsteuer aus der Rechnung der Fa. A. betreffend Errichtung Kreisverkehr nicht anerkannt und die entsprechenden Festsetzungen durchgeführt.

Am 19.7. wurde telefonisch die Ansicht des Ministeriums von Herrn AD RR. H mitgeteilt.

USt:

Die Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit und formlose Übertragung in das öffentliche Gut stellt für die Bw. eine Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke dar. Die bei der Bw. angefallenen Aufwendungen für einen Kreisverkehr sind als Berechnungsbasis für den Eigenverbrauch heranzuziehen (Steuersatz 20%). Die Vorsteuer ist somit systemgerecht bei der Bw. anzuerkennen.

KÖSt:

Lt. Aussage der ESt/KÖSt-Abteilung (Dr. M.) an AD RR. H handelt es sich ertragsteuerlich um eine Betriebsvorrichtung.

Am 24.7.2002 wurde in der Kanzlei des Steuerberaters über dieses Problem nochmals ausführlich diskutiert. Der Steuerberater gab bekannt, dass er gegen die bisherigen USO-Festsetzungen (in dessen Rahmen die Vorsteuer für den Kreisverkehr nicht anerkannt wurde) Berufung einlegen wird, wobei die Vorsteuer nochmals beantragt werden wird, der EV aber

nicht erklärt wird. Da vom Finanzamt voraussichtlich die Berufung im Sinne der Aussagen des BMF erledigt werden wird, wird eine Vorlage an die zweite Instanz erwogen."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. November 2002 wurde der Berufung der Bw. insoweit Folge gegeben, als die Vorsteuer anerkannt wurde, allerdings in gleicher Höhe von einem Eigenverbrauch ausgegangen wurde. Als Begründung wurde ausgeführt:

"Die Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit und die formlose Übertragung in das öffentliche Gut stellt für die Bw. eine Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke da. Die bei der Bw. angefallenen Aufwendungen sind gemäß § 1 Abs.1 Z. 2 UStG 1994 als Berechnungsbasis für den Eigenverbrauch heranzuziehen.

Die Vorsteuer war somit systemgerecht bei der Bw. anzuerkennen."

Mit Schreiben vom 25. November 2002, beim Finanzamt Eisenstadt eingelangt am

29. November 2002, beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung. Im Einzelnen wurde ausgeführt:

"Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2002, zugestellt am 22.11.2002, wurde unsere o.a. Berufung gegen die Bescheide über die Umsatzsteuer für den Zeitraum 06/2001, 07/2001, 08/2001, 11/2001 und 12/2001 abweichend zu unserem Berufsbegehren abgefertigt. Der von uns beantragten Anerkennung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Errichtung eines Kreisverkehrs unseres Mandanten, der [Bw.], wurde entsprochen, jedoch wurde in gleicher Höhe eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe der Errichtungskosten des Kreisverkehrs vorgenommen.

Mit diesen besagten Bescheiden werden für die Zeiträume 06/2001 bis 12/2001 folgende Umsatzsteuern nachgefordert:

Zeitraum	Eigenverbrauch Basis Netto	Umsatzsteuer in ATS	Umsatzsteuer in Euro
UVA 06/2001	4.727.099,31	945.419,86	68.706,34
UVA 07/2001	1.631.964,53	326.392,91	23.719,90
UVA 08/2001	217.590,45	43.518,09	3.162,58
	138.964,33	27.792,87	2.019,79
	37.196,43	7.439,29	540,63
	122.836,04	24.567,21	1.785,37
	8.914,88	1.782,98	129,57
	34.599,00	6.000,00	436,04
UVA 11/2001	17.859,57	3.571,91	259,58
	47.875,42	9.575,08	695,85
UVA 12/2001	261.220,00	52.244,00	3.796,72
	7.246.119,96	1.448.304,19	105.252,37

Sachverhalt:

Die [Bw.] ist bürgerliche Eigentümerin von Grundstücken im Ausmaß von rd. 90.000 m² in der KG N. Im Gemeindegebiet von N ("...N") ist die Errichtung bzw. Erweiterung von bestehenden Betriebsansiedlungsgebieten (Fachmärkte und Einkaufszentren) geplant. Zur besseren verkehrsmäßigen Erschließung gehört unter anderem die Errichtung eines Kreisverkehrs zwischen der B X0 und der B X1

im Gemeindegebiet von N, wobei anzumerken ist, dass die betreffenden Grundstücke bereits vor Errichtung des Kreisverkehrs verkehrstechnisch voll aufgeschlossen waren und daher seitens der Gemeinde N keine Notwendigkeit zur Errichtung des Kreisverkehrs bestand.

Die Initiative zur Errichtung des Kreisverkehrs ist daher ausschließlich von unserer Mandantschaft ausgegangen, da eine gewinnbringende Verwertung der Liegenschaft im Hinblick auf die Errichtung von stark kundenfrequentierten Fachmärkten und Einkaufszentren eine optimale Verkehrssituation voraussetzt. Unser Mandant hat als Auftraggeber für die Errichtung des Kreisverkehrs die Kosten dieser Errichtung getragen.

Unsere Berufung richtet sich gegen die Besteuerung der Errichtungskosten des Kreisverkehrs unter dem Titel des Eigenverbrauches i.S. § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994.

Wir begründen unsere Berufung wie folgt:

Nach Ruppe (UStG 1994, S 177, Tz 343) liegt eine Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens vor, " ...

- wenn der Unternehmer den Gegenstand für eigene nichtunternehmerische Zwecke verwendet;**
- wenn er ihn, ohne unternehmerische Zwecke zu verfolgen, einem Dritten zuwendet;**
- wenn er ihn selbst vorübergehend für nichtunternehmerische Zwecke nutzt oder**
- wenn er ihn vorübergehend, ohne unternehmerische Zwecke zu verfolgen, durch einen Dritten nutzen lässt."**

Ruppe (a.a.O., S 171, Tz 323) weiter: "Unentgeltliche Leistungen sind Eigenverbrauch, wenn sie Gegenstände des Unternehmens betreffen und zu unternehmensfremden Zwecken erfolgen (z.B. Schenkung an Angehörige). Unentgeltliche Leistungen, die im Rahmen und für Zwecke des Unternehmens erfolgen, sind mangels Entgeltlichkeit nicht nach Z 1 UStG steuerbar, aber auch kein Eigenverbrauch, weil der unternehmensfremde Zweck fehlt!"

Um daher im vorliegenden Fall den Tatbestand des Eigenverbrauches (Entnahmetatbestand für unternehmensfremde Zwecke) zu verwirklichen, müsste unser Mandanten mit der Errichtung und dem gleichzeitigen Übergang in das öffentliche Gut nichtunternehmerische Zwecke verfolgen.

Im konkreten Fall liegt jedoch keine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vor:

- 1. Die Errichtung des Kreisverkehrs dient durch die bessere Leitung der Verkehrs- und Kundenströme letztlich der ertragreicheren und leichteren Verwertbarkeit der Liegenschaft und liegt somit im ausschließlich eigenwirtschaftlichen (unternehmerischen) Interesse unseres Mandanten. Die ME Warenhandels AG hat den Kauf einer Grundstücksfläche samt Errichtung eines Lebensmittelmarktes sogar von der Errichtung eines Kreisverkehrs abhängig gemacht. Die Investitionen in den Kreisverkehr sind daher ausschließlich aus ertragsorientierter Sicht im Zusammenhang mit der Errichtung von geplanten Einkaufszentren zu sehen.**
- 2. Die Errichtungskosten des Kreisverkehrs werden anteilmäßig mit dem Grundstückspreis an die Grundstückserwerber mit Umsatzsteuer weiterverrechnet. Für den Fall, dass ein Dritter im Bereich im Bereich "P... N"**

um eine behördliche Baugenehmigung ansucht, hat dieser ebenfalls die anteilmäßigen Kosten des Kreisverkehrs zuzüglich angemessener Verzinsung zu ersetzen. Um die Durchsetzbarkeit dieser Verrechnung sicherzustellen, hat sich die Stadtgemeinde N schriftlich verpflichtet, diese Kosten anlässlich der zu erteilenden behördlichen Genehmigungen vorzuschreiben, diese für unsere Mandantschaft einzuheben und an sie weiterzuleiten.

Bis dato wurden bereits einige Grundstücksverkäufe durchgeführt, wo Umsatzsteuer verrechnet wurde und die Kreisverkehrserrichtungskosten anteilig an die Käufer weiterbelastet wurden.

Die Errichtung des Kreisverkehrs und der Übergang in das öffentliche Gut kann daher nicht als Verwendung für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke qualifiziert werden, weil im konkreten Fall keine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vorliegt.

Wir beantragen daher aus den obigen Gründen, dass von einer Eigenverbrauchsbesteuerung auf Basis der Errichtungskosten des Kreisverkehrs Abstand genommen wird und der gegenständliche Bescheid ersatzlos aufgehoben wird.

Bis zur Erledigung unseres Vorlageantrages beantragen wir gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung in Höhe von EUR 105.252,37.

Gleichzeitig stellen wir den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) und auf mündliche Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO)."

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung finden sich u.a. folgende Unterlagen in Kopie:

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 B X0 B-Straße und B X1 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 B X0 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.

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 B 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 Bw. wird die Bw. 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 auch die im beiliegenden Plan gelb umrandeten Flächen (rund 90.000 m²) aufgeteilt werden.

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

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 Bw., vorzuschreiben, einzuheben und an die Bw. weiterzuleiten ..."

Gesellschaftsvertrag der Fa. A.

Gesellschafter der Fa. 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 B X0 sowie B X1 gemäß der ... erstellten Verkehrsuntersuchung ... 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.

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

Sämtliche Kosten werden der Gesellschaft von L-Liegenschaftsverwertung und AufschließungsgmbH. i.G. und/oder Wirtschaftspark B Erwerbs- und

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

Kaufvertrag zwischen der Bw. und Dr. Walter S., wonach die Bw. Dr. Walter S. bestimmte Liegenschaften verkauft. Pkt. V und Pkt. III des Kaufvertrages lautet:

"Festgestellt wird, dass seitens der Verkäuferin, sofern die behördlichen Genehmigungen erteilt werden, ein Kreisverkehr samt Anschlussstelle errichtet werden wird. Die Verkäuferin verpflichtet sich, den Kreisverkehr möglichst umgehend zu errichten, sofern die erforderlichen behördlichen Genehmigungen erteilt werden. Mit diesem Kreisverkehr, seiner Planung, Bewilligung und Errichtung zusammenhängenden Kosten trägt ausschließlich die Verkäuferin und hält sich hiefür die Käuferin schad- und klaglos. Die gleiche Regelung gilt für die Anschlussstraße. In diesem Zusammenhang sichert die Verkäuferin zu, dass die Käuferin mit keinerlei Kosten (Anliegerleistungen etc.) für die Errichtung der Anschlussstraße belastet wird."

Hierüber wurde mit Rechnung vom 28. Juni 2001 ein Betrag von S 6.988.400,00 – ohne Ausweisung einer Mehrwertsteuer – in Rechnung gestellt.

Kaufvertrag zwischen der Bw. und der RL GrundstücksverwaltungsgmbH.:

Im Pkt. IV und V des Kaufvertrages inhaltlich ähnliche Klausel wie im vorangehend zitierten Kaufvertrag.

Rechnung vom 27.6.2001 über S 2.550.000,00 plus 20% MwSt (S 510.000,00), brutto somit S 3.060.000,00.

Kaufvertrag zwischen der Bw. und der MD Liegenschaftsverwaltung GmbH:

Im Pkt. V, Pkt. 3 und V, Pkt. 5 analoge Regelung wie oben.

Im Pkt. VI: *„Der Kaufvertrag ist aufschiebend bedingt durch ... die Fertigstellung des Kreisverkehrs sowie der Anschlussstraße bis zu den Grundstückszufahrten ..."*

Rechnung vom 27.6.2001: Kaufpreis S 3.569.184,00 zuzüglich 20% MwSt (S 713.836,80), somit gesamt S 4.283.020,80.

Am 1. März 2004 wurde in Eisenstadt die Sach- und Rechtslage vom Referenten mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens erörtert (§ 279 Abs. 3 BAO).

Hierbei wurden einvernehmlich folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

„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 B X0 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 B X0 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 Bw. 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 S 1 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 hierfür 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. 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 m² € 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."

In rechtlicher Hinsicht wurde vereinbart, dass die Bw. eine Neuberechnung der ihr zustehenden Vorsteuerbeträge im Hinblick auf die erfolgte Veräußerung an Dr. S. ohne Umsatzsteueroption vorlegen und aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nochmals detailliert darstellen werde, worin ihrer Ansicht nach die Leistungserbringung durch die A. für die Bw. im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 besteht.

Das Finanzamt werde nochmals detailliert darstellen, warum seiner Ansicht nach der Berufungswerberin ein Vorsteuerabzug zusteht sowie wann und warum seiner Ansicht nach ein Eigenverbrauch erfolgt ist.

Mit Schreiben vom 29. März 2004 gab die steuerliche Vertreterin der Bw. folgende Darstellung:

„Die Fa. A. wurde gegründet, um insbesondere die Vorfinanzierung und Errichtung aller verkehrsverbessernden Maßnahmen an der A4/Ostautobahn und der BX0 sowie BX1 gemäß der im November 1998 erstellten Verkehrsuntersuchung auszuführen und diese Kosten an die verkehrsverursachenden Betriebe in diesem Betriebsansiedlungsgebiet weiterzuverrechnen. Die Fa. A. war Bauherr des streitgegenständlichen Kreisverkehrs und erbrachte mit Fertigstellung des Kreisverkehrs und Weiterverrechnung ihrer Bauleistungen unzweifelhaft eine umsatzsteuerbare Leistung. In diesem Fall ist die „Leistung“ die Errichtung eines Kreisverkehrs als bauliche Maßnahme für einen Auftraggeber im Inland gegen Entgelt.

Auftraggeber der Bauleistung (Errichtung eines Kreisverkehrs auf Bundesgebiet) sind die Betriebsansiedlungsgesellschaften Wirtschaftspark B Erwerbs- und Errichtungsgesellschaft sowie die L-Liegenschaftsverwertung und Aufschließungsgesellschaft. Aufgrund interner Vereinbarung ([Bw.] war damals 50%-ige Gesellschafterin der Fa. L-Liegenschaftsverwertung und Aufschließungsgesellschaft; die restlichen 50% besaß eine Tochter der Bank [...], welche ebenfalls zu einem Drittel an der Bw. beteiligt ist) übernimmt die Bw. die Vorfinanzierung der Kreisverkehrerrichtung um diese Kosten an die Grundstücksinteressenten im Betriebsansiedlungsgebiet weiterzuverrechnen.

Wirtschaftlicher Hintergrund dieser Vorgehensweise ist die Lage der betroffenen 90.000 m² Grundfläche: Von den als Betriebsansiedlungsgebiet gewidmeten Grundstücken, die unmittelbar von der Errichtung des Kreisverkehrs profitieren,

gehört der überwiegende Teil – und zwar direkt anliegend am Kreisverkehr – unserer Mandantschaft. Daher war die Errichtung und Kostentragung des Kreisverkehrs für eine bessere Leistung der Verkehrs- und Kundenströme und letztlich für die ertragreichere und leichtere Verwertbarkeit der Liegenschaft im ausschließlich eigenwirtschaftlichen (unternehmerischen) Interesse unseres Mandanten, um daraus einen wirtschaftlichen Vorteil für das Unternehmen der Bw. zu erzielen.

Diese Weiterverrechnung der Errichtungskosten des Kreisverkehrs ist aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung mit der Gemeinde N. auch gegenüber allen Dritten Grundstückswerbern im [Betriebsgebiet] gesichert.

Unternehmensgegenstand der Bw. ist u.a. der an- und Verkauf von Liegenschaften zum alleinigen Zweck der Gewinnmaximierung. Zur Erreichung des Unternehmenszweckes wurden u.a. auch die Grundstücksflächen im Gemeindegebiet N. im o.a. Ausmaß von rd. 90.000 m² erworben. Durch die Entstehung eines Betriebsansiedlungsgebietes wurde darauf spekuliert, die erworbenen Gründe gewinnmaximal zu veräußern. Demnach fördert jede verkaufsfördernde/wertsteigernde Investition in die Liegenschaft die Erreichung des unternehmerischen Zweckes – vor allem, wenn wie im vorliegenden Fall, die Ansiedlung eines B-Marktes nur dann zustande kommt, wenn als Zufahrt für den Lebensmittelmarkt ein Kreisverkehr errichtet wird.

Ruppe S 65 Tz 28:

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Leistungsgehaltes kommt positiv-rechtlich in § 3 Abs. 5 und § 3a Abs. 3 zum Ausdruck. Aus § 3 Abs. 5 ist abzuleiten: Maßgebend ist nicht der äußere Ablauf der Leistungen, sondern der letztlich eingetretene wirtschaftliche Erfolg (was dem Abnehmer verbleibt).

UStRL zu § 12 Zu 1802 (Vorsteuerabzug):

Im Allgemeinen ist nicht zu unterscheiden, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die für das Unternehmen in Anspruch genommene sonstige Leistung verwendet wird (Ausnahme: Ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen, Kraftfahrzeuge, Ausschluss vom Vorsteuerabzug). Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener oder eingeführter Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird oder weder mittelbar noch unmittelbar der Ausführung eigener Umsätze dient.

Nach Ruppe (§ 12/TZ 82 ff) ist eine Leistung für das Unternehmen erbracht, wenn die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall 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. Ein mittelbarer Zusammenhang genügt (z.B. Erwerb von Gegenständen, die aus Werbegründen unentgeltlich abgegeben werden); ebenso genügt der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen, selbst wenn es zur Ausführung dieser Umsätze nicht kommt (z.B. verbliche Vorbereitungshandlungen).

Bis dato wurden bereits einige Grundstücksverkäufe durchgeführt, wo Umsatzsteuer verrechnet wurde und die Kreisverkehrserrichtungskosten anteilig an die Käufer weiterbelastet wurden. Nachfolgende Aufstellung zeigt die Buchwerte der Liegenschaft sowie die Buchwertabgänge durch bereits

stattgefundene Verkäufe und die erzielten Verkaufserlöse. Beim jeweiligen Buchwertabgang ist auch angemerkt, welcher Verkauf mit Umsatzsteuer stattfand bzw. bei welchem Verkauf nicht zur Umsatzsteuer optiert wurde:

Kto 200 Unbeb. Liegenschaft N

Kto 1520 Kreisverkehr N

BUCHWERTE		Buchwerte in €		Verkaufserlös in €
Buchwert Grund/Boden				
inkl. Nebenkosten		2.749.920,64		
Errichtungskosten KV	2001	523.408,05		
N. netto	2002	54.347,99		
		3.327.676,68		
n.n. abgez. Vorsteuer	lt. BP	110.931,67		
bzw. rückgeb. Vst				
... davon nicht iZm Kreisverkehr		-5.679,29		
Inv. 2003 (Vermessungen)		2.203,69		
GESAMTINVESTITIONSKOSTEN		3.435.132,74		
ABGÄNGE:		zu Buchwerten:		Erlöse:
Buchwertabgang	2000			
davon mit USt	2000	231.282,87	(1)	44.698,45
davon ohne USt	2000	220.113,39	(2)	507.866,83
Buchwertabgang	2002			
davon mit USt	2002	684.840,00	(3)	1.437.131,99
Buchwertabgang	2003			
davon mit USt	2003	713.083,83	(4)	1.319.011,93
Werte per 30.09.2003		1.585.812,65		
1) KV RLease GV GmbH v. 27.06.2001, KV MD LV GmbH v. 02.05.2001, netto ohne USt				
2) KV Dr. S. Privatstiftung v. 28.05.2001 Verkauf ohne USt-Option				
3) KV TZ N.; Kaufpreis netto ohne USt				
4) KV ME./B.; Kaufpreis netto				
Neuberechnung der Vorsteuer unter Berücksichtigung des umsatzsteuerfreien Grundstücks-umsatzes Dr. S. (Kaufvertrag vom 28.06.2001):				
Vorsteuer aus Errichtung Kreisverkehr		105.252,37		
Gesamtbuchwert (Kaufpreis) Liegenschaft N		3.435.132,74		100,00%

Buchwertabgang Kaufvertrag Dr. St	220.113,39	6,41%
ant. Vorsteuerkürzung im Verhältnis der Buchwerte (d.s. 6,41% des Gesamtvorsteuerbetrages)	6.744,27	

Im übrigen erlauben wir uns hinsichtlich der Argumentation, worin nach unserer Ansicht nach eine Leistungserbringung der Fa. A. an unsere Mandantschaft i.S.d. § 12 Abs. 1 UStG 1994 besteht auf unsere Ausführungen in der Berufung vom 30.07.2002 sowie im Vorlageantrag vom 25.11.2002 zu verweisen."

Der Schriftsatz der steuerlichen Vertreterin der Bw. vom 29. März 2004 wurde dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart mit Note des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. April 2004 mit dem Ersuchen um Äußerung im Sinne der Verhandlung übermittelt.

Eine derartige Äußerung unterblieb.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2005 schränkte die Bw. durch ihre Vertreterin die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide dahingehend ein, dass die Anerkennung von Vorsteuern unter Berücksichtigung des (unecht) steuerbefreiten Grundstücksumsatzes Dr. S. (Kaufvertrag vom 28. Juni 2001) wie folgt beantragt werde:

Vorsteuer aus Errichtung Kreisverkehr	105.252,37	
Gesamtbuchwert (Kaufpreis) Liegenschaft N.	3.435.132,74	100%
Buchwertabgang Kaufvertrag Dr. S.	220.113,39	6,41%
anteilige Vorsteuerkürzung im Verhältnis der Buchwerte (d.s. 6,41% des Gesamtvorsteuerbetrages)		

Die Vorsteuern aus dem Kreisverkehr wurden wie folgt ermittelt:

Zeitraum	nicht anerkannte Vorsteuern (lt. Niederschrift vom 3.7.2002)	Vorsteuerkürzung unter Berücksichti- gung des unecht befreiten Umsatzes Dr. S.	Vorsteuern Kreisver- kehr lt. Berufungs- antrag
UVA 6/2001	68.706,34	-4.402,50	64.303,84
UVA 7/2001	23.719,90	-1.519,90	22.199,99
UVA 8/2001	8.073,98	-517,36	7.556,63
UVA 11/2001	955,43	-61,22	894,21
UVA 12/2001	3.796,72	-243,28	3.553,44
	105.252,37	-6.744,27	98.508,11

Im Einzelnen werde die Festsetzung der Vorsteuer wie folgt beantragt:

Zeitraum	Vorsteuern lt. BP	Vorsteuern Kreisver-	Gesamtbetrag der
----------	-------------------	----------------------	------------------

		kehr lt. Berufungs- antrag	Vorsteuern
UVA 6/2001	71.954,25	64.303,84	136.258,09
UVA 7/2001	6.124,47	22.199,99	28.324,46
UVA 8/2001	29.160,45	7.556,63	36.717,07
UVA 11/2001	22.543,69	894,21	23.437,90
UVA 12/2001	16.061,47	3.553,44	19.614,94
	145.844,32	98.508,11	244.352,43

Insgesamt werde daher die Anerkennung von Vorsteuern aus der Errichtung des Kreisverkehrs in N. in Höhe von 98.508,11 € beantragt.

Mit Mail vom 23. August 2005 äußerte sich die Vertreterin des Finanzamtes zu dem Ihr mit Note vom 21. Juli 2005 übermittelten Schriftsatz der Bw. vom 14. Juli 2005 dahingehend, dass seitens des Finanzamtes im Falle einer Stattgabe der Berufung keine Bedenken bestünden, die Vorsteuern wie in diesem Schriftsatz dargestellt anzuerkennen.

In der am 20. September 2005 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung legten die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens nochmals ihre aktenkundigen Standpunkte dar.

Der Senat hat erwogen:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt wurde in der Erörterung der Sach- und Rechtslage am 1. März 2004 einvernehmlich mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens festgestellt; er ist unstrittig. Kurz zusammengefasst:

Die Bw. war seit 1993 Eigentümerin von Grundstücken in dem Betriebsansiedlungsgebiet N. Die Grundstücke sollen an anzusiedelnde Betriebe verkauft werden.

Das Betriebsansiedlungsgebiet 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 einen Grundstückskauf und 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 öffentliche Hand hat sich letztlich mit der Schaffung eines Kreisverkehrs einverstanden erklärt, lehnte aber eine Übernahme der Kosten hierfür ab.

Der Kreisverkehr wurde – auf Liegenschaften, die dem Bund bzw. der Gemeinde gehören - von der Firma A. für die Bw. errichtet. Vereinbart von der Bw. mit A. wurde, dass die Bw. die Kosten hierfür trägt.

Der Kreisverkehr wurde von der A. errichtet; hierüber wurden der Bw. im Berufszeitraum von der A. mehrere Rechnungen gelegt.

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 Kaufoption, Dr. S. hat das Grundstück auch privat erworben und war daher an einem Umsatzsteuerausweis nicht interessiert.

Geplant war von der Bw. von Anfang an, dass die Kosten des Kreisverkehrs letztlich wirtschaftlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen werden sollten.

Die Leistung eines Baukostenzuschusses für die Errichtung des Kreisverkehrs an die A. war Gegenstand mehrerer Verträge mit Liegenschaftserwerbern; teilweise wurde die Aufschließung mit dem Kreisverkehr auch zur Bedingung für einen Liegenschafts Kauf von den Erwerbern gemacht.

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 besteht eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde N. und der Bw., wonach sich die Gemeinde verpflichtet, im Falle der Erteilung von Baubewilligungen (an dritte Käufer) in 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, 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.

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.

§ 12 UStG 1994 in der im Berufszeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

...

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

...

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

...

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einführen sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

(6) Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ist ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um 75 Euro, oder um mehr als 750 Euro höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt

....

(10) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

(11) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

...

§ 6 UStG 1994 in der im Berufszeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

9. a) die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987;

...

(2) Der Unternehmer kann eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a steuerfreie Kreditgewährung, bei der er dem Leistungsempfänger den Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert, sowie einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, und einen Umsatz, ausgenommen den Eigenverbrauch, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Weiters kann der Unternehmer einen Umsatz im Zusammenhang mit Kreditkarten, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Behandelt der Unternehmer die Kreditgewährung als steuerpflichtig, unterliegt sie dem Steuersatz, der für die Leistung anzuwenden ist, deren Leistungspreis kreditiert wird. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h, Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4.

Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

§ 1 UStG 1994 lautet in der im Berufszeitraum geltenden Fassung auszugsweise:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen;

b) wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Leistungen der in § 3a Abs. 1 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen;

...

Art. 5 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) lautet:

„*Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch den Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.*“

Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) lautet:

„*(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:*

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bereich oder für den Zweck seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke. Die Mitgliedsstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen".

Im Sinne der ursprünglichen Argumentation des Finanzamtes in den angefochtenen Bescheiden ist zunächst zu untersuchen, ob die Bw. in Zusammenhang mit der Errichtung des Kreisverkehrs zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Im Detail darf hierzu zunächst auf die Ausführungen der Bw. und des Finanzamtes, das unterdessen auch die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug für gegeben erachtet, verwiesen werden.

Darüber hinaus ist auszuführen:

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 Drittkäufer) 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 Grundstückslieferungen – mit einer Ausnahme – als steuerpflichtig behandelt hat, ist unstrittig.

Für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug aus Rechnungen über Eingangsrechnungen 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, V R 38/03, unter Hinweis unter anderem auf EuGH 8. 6. 2000, Rs. C-400/98 *Breitsohl*).

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.

Zur Ermittlung dieser Vorsteuer siehe am Ende der Entscheidungsgründe.

Das Finanzamt steht der Bw. in der Berufungsvorentscheidung nunmehr zwar das Recht auf Vorsteuerabzug zu, sieht aber „die Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit und die formlose Übertragung in das öffentliche Gut“ als „Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke an“, die einen Eigenverbrauch nach sich ziehe.

Zivilrechtlich wurde der Kreisverkehr mit seiner Errichtung Teil des öffentlichen Gutes, auf welchem er gebaut wurde.

Zweck des Kreisverkehrs ist von Anfang an die Nutzung durch die Allgemeinheit gewesen.

Nur dadurch, dass der Kreisverkehr (auch) von den Besuchern des Betriebsansiedlungsgebietes befahren werden kann, wurde dieses aufgeschlossen; die Nutzung durch die Allgemeinheit ist *conditio sine qua non* für die optimale Vermarktung der Liegenschaften gewesen.

Die Errichtung des Kreisverkehrs war ja gerade darauf gerichtet, der Öffentlichkeit eine verbesserte Zufahrtmöglichkeit zu den veräußerten und zu veräußernden Grundstücken zur Verfügung zu stellen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag – mit der Bw., auf deren Ausführungen im Vorlageantrag verwiesen wird – nicht zu erkennen, worin in Bezug auf die Zugänglichmachung des Kreisverkehrs für die Öffentlichkeit „nichtunternehmerische Zwecke“ liegen sollen.

Erfolgte die Errichtung des Kreisverkehrs (zutreffender Weise) für unternehmerische Zwecke der Bw. (nämlich um dieser die Ausführung steuerpflichtiger Grundstücksumsätze zu ermög-

lichen bzw. zu erleichtern), dann kann die zweckbestimmte Nutzung dieses Kreisverkehrs keine Entnahme darstellen.

Die Bw. hat den Kreisverkehr nicht für die öffentliche Hand errichtet, sondern zur Aufschließung und damit (besseren) Vermarktbarkeit ihr gehöriger Grundstücke. Die Bw. wollte den Kreisverkehr nicht der öffentlichen Hand unentgeltlich im Sinne von Art. 5 Abs. 6 bzw. Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zuwenden, sondern damit entgeltliche, teils steuerpflichtige, teils steuerfreie, Geschäfte abschließen. Die Errichtung des Kreisverkehrs war auch teils ausdrückliche Bedingung der Grundstückskaufverträge; die Errichtungskosten wurden auch an die Grundstückseigentümer weiterverrechnet.

Ein Wille der Bw., den Kreisverkehr der öffentlichen Hand unentgeltlich zuzuwenden, ist nicht erkennbar. Der Wille der Bw. war vielmehr darauf gerichtet, mit der Schaffung (und Weiterverrechnung) des Kreisverkehrs den Wert ihrer eigenen Grundstücke zu erhöhen.

Schließlich ist noch grundsätzlich festzuhalten:

Ein Entnahmeeigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994) ist nur bei solchen Gegenständen begrifflich möglich, an denen der Unternehmer die Verfügungsmacht hat (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 78 zu § 1 Abs. 1 Z 2). Dieser Eigenverbrauchstatbestand kommt schon deshalb nicht zum Tragen, da die Bw. nicht darüber verfügen konnte, ob der von ihr errichtete Kreisverkehr der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird (diese Verfügung kam der öffentlichen Hand zu); eine derartige Befähigung, über die Sache wie ein Eigentümer verfügen zu können, wäre jedoch für die Annahme eines Entnahmeeigenverbrauchs erforderlich (vgl. EuGH 8.2.1990, Rs C-320/88, *Safe Rekencentrum BV*).

Ein Aufwandseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) läge dann vor, wenn die sonstigen Leistungen (Errichtung des Kreisverkehrs) für Zwecke ausgeführt werden, die außerhalb des Unternehmens der Bw. liegen. Wäre dies der Fall (und die Errichtung des Kreisverkehrs ist eine einheitliche und nicht in Teilleistungen trennbare sonstige Leistung), lägen bereits die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, „... für sein Unternehmen...“) nicht vor. Es ist denkunmöglich, ein- und dieselbe einheitliche sonstige Leistung zunächst als für das Unternehmen erbracht anzuerkennen und gleichzeitig anzunehmen, diese sonstige Leistung sei für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ausgeführt worden.

Selbst wenn (auch) eine unentgeltliche Zuwendung des Kreisverkehrs an Dritte (öffentliche Hand) erfolgt sein sollte, so waren doch betriebliche Gründe der Bw. (Nutzung des Kreisverkehrs und damit Vermarktung der Grundstücke) hierfür maßgebend, was sowohl die Annahme eines Entnahme- wie auch eines Aufwandseigenverbrauchs ausschließt (vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 102 und 173 zu § 1 Abs. 1 Z 2).

Mangels Vorliegens von Zweifeln an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes hält es der erkennende Senat für nicht erforderlich, die streitgegenständliche Frage an den EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art 234 EGV heranzutragen. Die Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Normen, an deren Auslegung kein Zweifel besteht, auf den konkreten Rechtsstreit ist Sache des nationalen Gerichts (vgl. *Schima* in *Mayer* (Hsg.), EU- und EG-Vertrag, Art. 234 EGV Rz. 40), ebenso die Feststellung des streiterheblichen Sachverhalts (vgl. *Schima*, a.a.O., Rz 136 f).

Der Berufung war daher im eingeschränkten Umfang Folge zu geben.

Die Umsatzsteuer wird wie folgt festgesetzt (Beträge, wenn nicht anders angegeben, in Schilling):

	06/2001	07/2001	08/2001	11/2001	12/2001
Umsatzsteuer (wie Erstbescheid)	1.433.780,04	224.594,12	221.811,65	215.713,17	219.189,87
<i>Ermittlung der Umsatzsteuer siehe die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die jeweiligen Zeiträume des FA Eisenstadt vom 10. Juli 2002</i>					
Vorsteuer (laut Berufungsantrag vom 14. Juli 2005)	-1.874.952,20	-389.753,07	-505.237,90	-322.512,54	-269.907,05
Gutschrift in Schilling	-441.172,16	-165.158,95	-283.426,25	-106.799,37	-50.717,18
Gutschrift in Euro	-32.061,23	-12.002,57	-20.597,39	-7.761,41	-3.685,76

Wien, 23. September 2005