



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH, inXY, vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4810 Gmunden, Ohlsdorferstraße 44, vom 11. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 22. Mai 2009 betreffend **Umsatzsteuer 2003 bis 2005** entschieden:

**Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	3,294.211,02 €	Umsatzsteuer	658.836,03 €
			abziehbare Vorsteuern	-275.543,14 €
festgesetzte Umsatzsteuer				383.292,89 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	2,410.794,48 €	Umsatzsteuer	754.644,72 €
			abziehbare Vorsteuern	-498.212,04 €
festgesetzte Umsatzsteuer				256.432,68 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	1,445.679,22 €	Umsatzsteuer	415.979,68 €
			abziehbare Vorsteuern	-376.430,74 €
festgesetzte Umsatzsteuer				39.548,94 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

## Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

## Entscheidungsgründe

**1.** Der Tätigkeitsschwerpunkt der berufungswerbenden Gesellschaft liegt in der Aufschließung von Grundstücken.

### ***I. Verfahren vor dem Finanzamt***

**2.** Im Zuge einer die Jahre 2002 bis 2005 umfassenden **Außenprüfung** stellte die Prüferin Folgendes fest (**Niederschrift vom 14. Oktober 2008**):

Bei der Tätigkeit der Berufungswerberin müsse zwischen drei Sachverhalte unterschieden werden:

a) Die Grundstücke sind zur Veräußerung bestimmt:

Die Grundstücke befänden sich im Eigentum von anderen Z-Firmen. Ein Auftrag zur Aufschließung werde der Berufungswerberin nicht erteilt, die Aufschließung werde vielmehr geduldet. Die Berufungswerberin werde von sich aus im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und daher auch auf eigenes Risiko tätig. Die Berufungswerberin habe die aus den Eingangsrechnungen der Baufirmen stammenden Vorsteuern geltend gemacht. Die Aufschließungskosten würden teilweise an Anrainer weiterverrechnet (mit 20 % USt) und teilweise bei Veräußerung der Grundstücke den Erwerbern in Rechnung gestellt werden (ebenfalls mit 20 % USt). In diesen Fällen, in denen die Berufungswerberin die Aufschließung selbst betrieben habe, stehe der Abzug von Vorsteuern, die aus der Errichtung oder der Umlegung von Straßen stammen, nicht zu.

b) Die Grundstücke sind bereits veräußert:

Die Erwerber der noch nicht aufgeschlossenen Grundstücke würden mit der Berufungswerberin einen Werkvertrag abschließen, in dem sie die Berufungswerberin mit der

Baureifmachung und Aufschließung der Grundstücke beauftragen. In diesen Fällen werde die Berufungswerberin als Baufirma tätig, die Frage des Vorsteuerabzuges aus den im Rahmen der Aufschließung errichteten öffentlichen Straße stelle sich daher nicht bei der Berufungswerberin, sondern bei den auftraggebenden Unternehmen.

c) Werkvertrag wird erst nach bereits teilweise erfolgter Aufschließung erteilt:

Die Erwerber der Grundstücke würden mit der Berufungswerberin einen Werkvertrag abschließen, in dem sie die Berufungswerberin mit der Baureifmachung und Aufschließung der Grundstücke beauftragen. Da die Errichtung oder Umlegung der Straßen oftmals bereits vor der Veräußerung der Grundstücke erfolgt sei, würden sich die Auftraggeber des Werkvertrages verpflichten, die anteiligen Kosten hierfür zu übernehmen. In diesem Fall sei die Berufungswerberin nur hinsichtlich der noch nicht erfolgten Baureifmachung und Aufschließung als Bauunternehmer zu sehen. Hinsichtlich der bereits erfolgten Aufschließungen und an die Auftraggeber weiterverrechneten diesbezüglichen Kosten, entspreche der Sachverhalt jedoch Punkt a).

Im Prüfungszeitraum habe die Berufungswerberin bei folgenden Projekten die Errichtung bzw. Umlegung von Straßen selbst betrieben:

### **Projekt A I:**

Das Grundstück, welches im Eigentum der A Betriebsansiedlung GmbH & Co KEG stehe, sei in den Jahren 2004 und 2005 von der berufungswerbenden Gesellschaft aufgeschlossen worden. Ein Werkvertrag, in dem die Berufungswerberin mit der Aufschließung beauftragt worden wäre, liege nicht vor. Die Berufungswerberin sei daher von sich aus tätig geworden. Die durchgeführten Aufschließungsarbeiten hätten auch die Umlegung einer öffentlichen Straße (StraßeC) beinhaltet. Aus den Rechnungen der Baufirmen an die berufungswerbende Gesellschaft seien Vorsteuern, die mit der Umlegung der StraßeC im Zusammenhang stehen in Höhe von insgesamt 32.600,- € geltend gemacht worden.

### **Kreisverkehr D:**

Während des gesamten Prüfungszeitraumes seien von der berufungswerbenden Gesellschaft auf nicht in deren Eigentum stehenden Grundstücken Aufschließungsarbeiten durchgeführt worden. Die Berufungswerberin sei daher auch in diesem Fall zunächst von sich aus tätig geworden. Werkverträge seien erst ab Juni 2005 abgeschlossen worden. Die Aufschließung umfasse unter anderem die Errichtung eines Kreisverkehrs samt einer Linksabbiegespur sowie die Errichtung eines Schmutzwasser- und Wasserversorgungsabschnittes. Die aus den Rechnungen der Baufirmen an die Berufungswerberin ausgewiesenen Vorsteuern seien zur Gänze geltend gemacht worden.

Nach dem zwischen der Marktgemeinde D und der berufungswerbenden Gesellschaft geschlossenen Vertrag vom März 2004 über die Erschließung des Fachmarktzentrums E, habe sich die Gemeinde verpflichtet, für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut den Betrag von 218.018,50 € an die Berufungswerberin zu zahlen. Die Zahlung sei im Dezember 2004 erfolgt, wobei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei.

Nach Ansicht der Prüferin gehören die Herstellung und die Erhaltung öffentlicher Straßen zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften. Die Berufungswerberin habe zwar die Umlegung der StraßeC sowie die Errichtung des Kreisverkehrs in D betrieben, sie habe aber weder ein Eigentum noch eine wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Straßen erworben. Diese seien von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen, da sie nicht nur von den späteren Grundstückserwerbern, sondern auch von der Allgemeinheit benützt werden dürften.

Die im Zuge der Umlegung bzw. der Errichtung der Straßen erbrachten Leistungen seien nicht für den Unternehmensbereich der berufungswerbenden Gesellschaft, sondern für den

Hoheitsbereich erbracht worden. Die Zahlungen der Berufungswerberin an die Baufirmen seien für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich für die öffentliche Hand entrichtet worden und daher als Entgelt von dritter Seite anzusehen. Mangels Leistungsausführung habe die Berufungswerberin daher keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Die Prüferin nahm sodann eine Kürzung der Vorsteuern in folgender Höhe vor:

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Kreisverkehr D	80.000,-- €	13.000,-- €	4.000,-- €
Projekt A I	-	32.000,-- €	600,-- €
<b>Summe</b>	<b>80.000,-- €</b>	<b>45.000,-- €</b>	<b>4.600,-- €</b>

**3.** Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte die **Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2005 mit Bescheiden vom 22. Mai 2009** fest.

**4.** Die gegen die Sachbescheide erhobene **Berufung vom 11. Juni 2009** wurde wie folgt begründet:

Verschiedene Konzernunternehmen der Z-Gruppe hätten die Liegenschaftsentwicklung zum Unternehmensgegenstand. Um die von diesen Konzernunternehmen erworbenen Grundstücke in verkaufsreifen Zustand zu bringen, sei es erforderlich, diverse Aufschließungsarbeiten zur Herstellung der von den potentiellen Liegenschaftserwerbern benötigten Infrastruktur vornehmen zu lassen. Diese Aufschließungsarbeiten würden von der berufungswerbenden Gesellschaft erbracht werden. Die Beauftragung erfolge idR durch die Erwerber der Liegenschaften im Rahmen von Werkverträgen, die Abrechnung durch die Berufungswerberin erfolge entsprechend den Leistungsbeziehungen gegenüber den jeweiligen Auftraggebern.

Gelegentlich seien im Rahmen der Aufschließungsarbeiten auch Investitionen im öffentlichen Gut bzw Investitionen erforderlich, welche in weiterer Folge ins öffentliche Gut übergehen. Die Kosten dieser Maßnahmen würden den Auftraggebern jeweils anteilig in Rechnung (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) gestellt werden.

Die herrschende Meinung hinsichtlich der Erbringung von Bauleistungen gehe davon aus, dass Leistungsempfänger bei derartigen Leistungen nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes sein müsse. Maßgeblich für umsatzsteuerliche Zwecke sei vielmehr, wer sich die Leistung (zivilrechtlich) ausbedungen, dh. den Bauauftrag erteilt habe. Die berufungswerbende Gesellschaft sei daher als die den Bauauftrag erteilende Unternehmerin als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin zu qualifizieren und keinesfalls die mit der Erhaltung öffentlicher Straßen betraute Gebietskörperschaft. Der Berufungswerberin könne somit keinesfalls mit dem Argument, sie sei nicht als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin zu beurteilen, der Vorsteuerabzug versagt werden.

Hinsichtlich der Frage, ob die Bauleistungen für das Unternehmen der Berufungswerberin ausgeführt worden sind, sei auf die Entscheidung des UFS vom 23.9.2005 hinzuweisen, wonach die Aufschließung von Betriebsansiedlungsgebieten durch Errichtung eines Kreisverkehrs im öffentlichen Gut auf eigene Kosten, zum Zwecke der Verbesserung der Verkehrsfähigkeit der Grundstücke, primär im betrieblichen Eigeninteresse der Aufschließungsgesellschaft und somit für das Unternehmen derselben erfolgt sei.

Auch dem Argument, dass im Falle der Annahme eines Leistungsbezuges „für das Unternehmen“ vom Vorliegen eines steuerpflichtigen Eigenverbrauches auszugehen sei, weil der Kreisverkehr faktisch unentgeltlich der Allgemeinheit zur Nutzung zugänglich gemacht werde, könne nichts abgewonnen werden. Ein Entnahmeeigenverbrauch liege nicht vor, weil

die Aufschließungsgesellschaft über den Kreisverkehr nicht wie ein Eigentümer verfügen könne, was aber für die Annahme eines Entnahmeeigenverbrauchs erforderlich wäre. Gegen die Annahme eines Aufwandeigenverbrauchs spreche der Umstand, dass keine Ausführung sonstiger Leistungen (Errichtung des Kreisverkehrs) für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke vorliege. Es sei denkunmöglich, ein- und dieselbe einheitliche Leistung zunächst als für das Unternehmen erbracht anzuerkennen und gleichzeitig anzunehmen, diese sei für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ausgeführt worden.

**5.** In ihrer **Stellungnahme vom 17. Juli 2009** entgegnete die Prüferin,

dass der öffentlichen Hand durch die Errichtung des Kreisverkehrs und die Umlegung der Straße C ein Vorteil erwachsen sei. Hätte diese die Verkehrsmaßnahmen gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen selbst durchgeführt bzw durchführen lassen, liege zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ein Vorsteuerabzug stünde der Gebietskörperschaft aus den Errichtungskosten nicht zu. Die Verrechnung der Erschließungskosten an die Erwerber unterliege nicht der Umsatzsteuer und die Grundstückserwerber hätten somit keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Auch wenn die Verkehrsmaßnahmen erforderlich gewesen sind, um die Grundstücke in einen verkaufsreifen Zustand zu bringen, würden sie keine spezielle Leistung an die berufungswerbende Gesellschaft darstellen, sondern sie könnten auch von der Allgemeinheit ohne Einschränkung benützt werden. Die von verschiedenen Unternehmen erbrachten Leistungen seien von vornherein für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt worden. Daher fehle es an einer wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Die von der Berufungswerberin – in Verkürzung des Zahlungsweges – geleisteten Zahlungen seien als Entgelt von dritter Seite anzusehen und wären für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich die öffentliche Hand, entrichtet worden, weshalb weder die Gebietskörperschaft noch die Berufungswerberin zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

**6.** Zu diesen Ausführungen brachte die berufungswerbende Gesellschaft im **Schriftsatz vom 6. Oktober 2009** vor,

dass nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen nur realisierte und nicht fiktive Sachverhalte einer rechtlichen Würdigung zuzuführen seien. Es sei sohin unmaßgeblich, welche steuerlichen Konsequenzen eingetreten wären, wenn ein anderes Sachverhaltsbild vorgelegen wäre. Maßgeblich sei vielmehr der Umstand, dass die Berufungswerberin hinsichtlich der von ihr gesetzten baulichen Maßnahmen unstrittig von sich aus in eigenem Namen, auf eigene Rechnung und daher auf eigenes Risiko tätig gewesen sei.

Es könne für die Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges nicht relevant sein, ob im Zeitpunkt des Leistungsbezuges durch die Berufungswerberin bereits ein Werkvertrag mit einem Kunden abgeschlossen worden sei oder nicht. Konsequenterweise weiter gedacht, würde dies bedeuten, dass bspw. einem Hersteller von Wintersportartikel, der im Sommer auf Lager produziere, der Vorsteuerabzug deshalb verwehrt werde, weil er für seine Produkte im Zeitpunkt des Bezuges von Vorleistungen noch keine Abnehmer habe.

**7.** Die Berufung wurde sodann – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

## ***II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat***

**8.** Mit **Vorhalt vom 9. Mai 2012** wurde die berufungswerbende Gesellschaft ersucht, die nachstehenden Fragen zu beantworten:

*„Offen ist jedoch noch die Frage, ob diese Vergütung steuerpflichtiges Entgelt für von der Berufungswerberin erbrachte Leistungen darstellt oder als echter, nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss zu beurteilen ist.*

*Hinsichtlich dieses Kreisverkehrs wurde nämlich im Vertrag über die Erschließung des Fachmarktzentrums E vom März 2004 (siehe Anlage) vereinbart, dass sich die Marktgemeinde verpflichtet, als Vergütung für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut, einen Pauschalbetrag in Höhe von 218.018,50 € an die Berufungswerberin zu zahlen. Dagegen hat sich die Berufungswerberin verpflichtet, im künftigen Betriebsbaugebiet innerhalb von fünf Jahren nach vollständiger Zahlung dieser Pauschale 300 Dauerarbeitsplätze zu schaffen. Sollten diese nicht geschaffen werden, ist der Betrag aliquot an die Marktgemeinde rückzuerstatten.*

*In diesem Zusammenhang sind noch folgende Fragen zu klären:*

**>> 1.** *Der Vergütungsbetrag iHv rd. 218.000,- € bezieht sich nicht nur auf die Errichtung der Straßenanlagen (Kreisverkehr und Aufschließungsstraße) sondern beinhaltet auch den Kaufpreis für die Abtretung von Grünflächen ins öffentliche Gut. Welcher Anteil entfällt dabei auf die Errichtung von Straßenanlagen?*

**>> 2.** *Im Vertrag über die Erschließung des Fachmarktzentrums E vom März 2004 wird unter Pkt. 3.1. auf eine Vereinbarung vom 02.09.2002 verwiesen. Um deren Vorlage in Kopie wird ersucht.*

**>> 3.** *Wurde dieser Kreisverkehr auf bundes-, landes- oder gemeindeeigenem Grund errichtet? An wen wurde daher die Werklieferung erbracht?*

**>> 4.** *Hatte die Vergütung Auswirkung auf die Höhe der weiterverrechneten Erschließungskosten (dh den Anrainern wurde dementsprechend weniger verrechnet)?*

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Berufungswerberin mit **Mail vom 15. Mai 2012** Folgendes aus:

**Zu >> 1.:** *„Wie Sie beigeschlossenen Dokumenten entnehmen können, war der Betrag iHv rd EUR 218.000,00 (ATS 3,0 Mio) immer nur als Zuschuss für die Schaffung von Arbeitsplätzen zu verstehen. Insbesondere aus der Urvereinbarung vom 2.9.2002 (welche Sie mit dem nächsten Bullet-Point ebenfalls angefordert haben und die diesem Mail beigeschlossen ist) ist der klare Vertragswille ersichtlich: Aus Pkt 1.3 dieser Vereinbarung ergibt sich, dass zunächst das Land OÖ seine Zustimmung erteilen musste, damit die Gemeinde eine (künftige) Gemeindestraße im öffentlichen Gut an die Landesstraße des Landes OÖ einbinden durfte. Das Land wollte aber diesbezüglich freigestellt von sämtlichen Kosten sein. Aus diesem Grund wurde zwischen Gemeinde und Land volle Kostentragung durch die Gemeinde vereinbart. Mit der Vereinbarung vom 2.9.2002 wurde diese Kostentragungspflicht auf die Bw übertragen (Pkt 1.3 letzter Satz: „Zwischen den Vertragsparteien besteht Einvernehmen dahingehend, dass die Errichtung der VERKEHRSANLAGE unter anderem für die erfolgte Widmung des BETRIEBSBAUGEBIETES bedingt ist“. Pkt 2.1 letzter Satz: „Die MARKTGEMEINDE trägt lediglich die Kosten der zukünftigen Erhaltung und Reinigung der VERKEHRSFLÄCHE“).*

*Daraus ist ersichtlich, was der tatsächliche Wille der Vertragsparteien war bzw ist: Die Z-Gruppe muss die Anbindung ihres Betriebsbaugebietes an die Landstraße im Wege der Errichtung einer Gemeindestraße samt Kreisverkehr auf eigene Kosten durchführen. Der Betrag von rd EUR 218.000,00 ist demgegenüber eine reine Subventionierung der Z-Gruppe, um diese zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln (raschest mögliche Schaffung von Arbeitsplätzen im Gemeindegebiet von D durch möglichst rasche Verwertung der Betriebsliegenschaften an ansiedelungswillige Unternehmer) anzuregen. Dass die Subventionsvereinbarung (Schaffung von 300 Arbeitsplätzen binnen 5 Jahren mit aliquoter*

*Rückzahlungsverpflichtung bei Nichterreichung dieses Ziels) auch tatsächlich gelebt wird, erhellt sich aus ebenfalls beigeschlossenem Schreiben der Gemeinde D vom 22.12.2009 (= Ablauf des ursprünglichen 5-Jahreszeitraumes) samt Beilage: Da bis Ende 2009 erst 68 Arbeitsplätze geschaffen waren, hatte die Gemeinde zu diesem Zeitpunkt einen Rückforderungsanspruch in Höhe von EUR 168.600,97. Unter Aufrechnung anderweitiger Gegenforderungen der Z-Gruppe (ins. aus der Vorfinanzierung von Kanal- und Wasseranschlüssen, die Z hergestellt hatte) belief sich der Rückforderungsanspruch der Gemeinde D per Ende 2009 auf EUR 81.716,62. Zwischenzeitig wurde vereinbart, dass Z noch bis Ende 2015 Zeit hat, die noch ausstehenden 232 Arbeitsplätze durch Betriebsanmeldungen zu schaffen. Wird dieses Ziel nicht erreicht, bleibt es bei der aliquoten Rückzahlungsverpflichtung betreffend die Förderung der Gemeinde D.*

*Aus oben stehenden Ausführungen ist daher abschließend zu resümieren, dass die Bezahlung des Betrages von rd EUR 218.000,00 kein Leistungsentgelt für die Errichtung von Verkehrsanlagen durch Bw darstellt, sondern Ausfluss einer gesonderten Fördervereinbarung zwischen Gemeinde D und Bw ist. Dass die Fördervereinbarung auch tatsächlich gelebt wird, ergibt sich aus beigeschlossener Korrespondenz eindeutig. Da die Subventionszahlung zur Schaffung von Arbeitsplätzen definitiv als von jeglichem Leistungsaustausch losgelöste Zahlung der Gemeinde D an Bw zu qualifizieren ist, unterliegt diese als „echter Zuschuss“ auch nicht der Umsatzsteuer. Sollten die bis dato geschaffenen Arbeitsplätze bis 2015 wieder verloren gehen, besteht auch für diese eine Rückzahlungsverpflichtung, zumal sich die für den Zuschuss maßgebliche Arbeitsplatzzahl nach Information unseres Mandanten auf die durchschnittliche Anzahl an Arbeitsplätzen im Jahr 2015 ergibt.*

*Der vermeintliche Zusammenhang mit der Straßenerrichtung, den man zugegebener Maßen uU aus der von Ihnen angesprochenen Vereinbarung aus dem Jahr 2004 herauslesen könnte, war als solcher nie intendiert und ist auch real nicht vorhanden: Der Wille der Vertragsparteien war stets darauf gerichtet, dass die Z-Gruppe ein starkes Betriebsansiedlungsgebiet auf eigenem Grund und Boden samt dazu erforderlicher Verkehrsanbindung schaffen soll und in diesem Zusammenhang auch selbst die Kosten trägt. Wie bei derartigen Projekten durchaus üblich, subventioniert die öffentliche Hand (hier: die Standortgemeinde) den Projektbetreiber, damit dieser zum im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln (Schaffung von Arbeitsplätzen) angeregt/motiviert wird. Genau dies ist auch im gegenständlichen Fall geschehen. Keine Besonderheit ist in dem Umstand zu erblicken, dass der Subventionsempfänger bei Verfehlung des mit der Subvention intendierten im öffentlichen Interesse liegenden Zieles die erhaltene Förderung (teilweise) an den Subventionsgeber zurück bezahlen muss. Dieser Umstand unterstreicht vielmehr die Tatsache, dass keine für den umsatzsteuerlichen Entgeltbegriff maßgebliche „finale Verknüpfung“ der Errichtung der VERKEHRSANLAGE einerseits und der Bezahlung des in Rede stehenden Betrages gegeben ist. Es handelt sich somit um einen nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss.*

Beigelegt wurde folgende zwischen der Berufungswerberin und der Marktgemeinde D abgeschlossene **Vereinbarung vom 2. September 2002:**

#### *„1. Präambel*

*1.1. Zur Aufschließung des östlich der Firma F Kommanditgesellschaft gelegenen, zwischenzeitig gewidmeten Betriebsbaugebietes (laut Plan Beilage ./1; nachfolgend kurz als "BETRIEBSBAUGEBIET" bezeichnet) bedarf es der Umsetzung eines Verkehrskonzeptes zur Anbindung der Liegenschaften an das öffentliche Straßennetz, insbesondere der Errichtung eines Kreisverkehrs und einer Aufschließungsstraße. Z hat dazu das Detailprojekt "StraßeG Kreisplatz D" (nachfolgend kurz als "VERKEHRSANLAGE" bezeichnet) der J Ziviltechniker GesmbH eingeholt, welches dieser Vereinbarung als Beilage ./2 und integrierender Vertragsbestandteil angeschlossen ist.*

1.2. Auf Grundlage des Detailprojektes gemäß Beilage ./2 wird die MARKTGEMEINDE mit dem Land Oberösterreich, Landesstraßenverwaltung, beiliegenden Zustimmungsvertrag abschließen, welcher dieser Vereinbarung ebenfalls als integrierender Bestandteil angeschlossen ist (Beilage ./3). Danach ist die MARKTGEMEINDE bei Einhaltung von Auflagen und Bedingungen vorbehaltlich der öffentlich-rechtlichen Genehmigungen zur Errichtung und Nutzung der für die Aufschließung des BETRIEBSBAUGEBIETES erforderlichen VERKEHRSANLAGE berechtigt.

1.3. Gemäß dem Zustimmungsvertrag (Beilage ./3) sind von der MARKTGEMEINDE als Nutzungsberechtigte alle Kosten sowohl für die Herstellung als auch die Erhaltung der VERKEHRSANLAGE zu tragen, insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grundflächen, der Reinigung, der Instandhaltung, etc. Zwischen den Vertragsparteien besteht Einvernehmen dahingehend, dass die Errichtung der VERKEHRSANLAGE unter anderem für die erfolgte Widmung des BETRIEBSBAUGEBIETES bedingt ist.

1.4. Mit der vorliegenden Vereinbarung werden sohin zum einen gemäß §§ 15 Abs 2, 16 OÖ ROG 1994 idgF vorgesehene privatwirtschaftliche Maßnahmen (zur Unterstützung und Begleitung, nicht jedoch an Stelle der zu setzenden Hoheitsakte), zum anderen vertragliche Absicherungen für die von beiden Vertragsteilen vorab geplanten und auszuführenden Maßnahmen vorgenommen.

## 2. Errichtung der VERKEHRSANLAGE:

2.1. Z ist verpflichtet, die Anbindung des Betriebsbaugebietes an das öffentliche Straßennetz auf Grundlage des im Punkt 1.2. beschriebenen Teilprojektes und aller sonstigen technisch notwendigen oder sonst erforderlichen oder behördlich vorgeschriebenen bzw. vom Land OÖ. verlangten Arbeiten und Ausführungen auf eigene Kosten durchzuführen. Die MARKTGEMEINDE ist berechtigt, sämtliche Arbeiten oder auch nur einen Teil dieser Arbeiten selbst durchzuführen oder durch Dritte durchführen zu lassen. Z verpflichtet sich daher, der MARKTGEMEINDE sämtliche Kosten für die Herstellung der VERKEHRSANLAGE zu ersetzen, insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grundflächen, der Straßenbeleuchtung und der vom Land OÖ. der "MARKTGEMEINDE im Zusammenhang mit der Errichtung dieser VERKEHRSANLAGE vorgeschriebenen Kosten, etc. Ebenso trägt Z sämtliche Kosten für die Einholung der behördlichen Bewilligungen. Die MARKTGEMEINDE trägt lediglich die Kosten der zukünftigen Erhaltung und Reinigung der VERKEHRSANLAGE.

2.2. Z wird mit der Errichtung der VERKEHRSANLAGE unverzüglich nach Vorliegen der behördlichen Bewilligungen, für die die MARKTGEMEINDE zu sorgen hat, beginnen und die Errichtung zügig betreiben. Die Arbeiten sind in technischer Hinsicht im Einvernehmen mit der Straßenmeisterei Gmunden durchzuführen. Festgestellt wird, dass die VERKEHRSANLAGE im Eigentum der MARKTGEMEINDE steht.

2.3. Z verpflichtet sich gegenüber der MARKTGEMEINDE, dieser sämtliche Entschädigungen zu ersetzen, die die MARKTGEMEINDE und/oder das Land OÖ. - Landesstraßenverwaltung für notwendige Grundeinzölungen zum Zwecke der Errichtung der VERKEHRSANLAGE aufzuwenden hat.....

## 4. Allgemeine Bestimmungen

..... Diese Vereinbarung wurde mit Beschluss des Gemeinderates der Marktgemeinde D vom 27.8.2002 genehmigt."

Außerdem wurde folgendes **Schreiben der Marktgemeinde D vom 22.12.2009**

beigefügt:

„Wie mündlich vereinbart wird in der Anlage eine Aufstellung per 22. Dezember 2009 der bisher getätigten Zahlungen bzw. Verrechnungen zur Vereinbarung vom 27.1.2004 betreffend die Zahlung von € 218.018,50 bzw. die Schaffung von 300 neuen Arbeitsplätzen übermittelt. Aus dieser Aufstellung geht hervor, dass aus unserer Sicht mit heutigem Tag von Z € 81.716,62 zu leisten sind. Im Sinne der guten Geschäftsbeziehung werden die Zahlungsmodalitäten entsprechend dem noch ausstehenden Verhandlungsergebnissen angepasst. Betreffend Fristerstreckung und dem Ergebnis aus dem Gespräch vom 11.12.2009 erfolgt die gegenseitige Endabstimmung im 1. Quartal 2010 und das Ergebnis wird dem Gemeinderat am 30. März 2010 dann zur Abstimmung vorgelegt."

**Zu >> 3.:** Der Grund stand teilweise im Eigentum des Landes sowie der K.



*Die anschließende Übertragung des Grundes samt darauf befindlicher VERKEHRSANLAGE in das öffentliche Gut ist zwingender Ausfluss des Umstandes, dass eine bestimmte Verkehrsfläche als Gemeindestraße oder Landesstraße betrieben und erhalten werden kann: § 5 des OÖ Straßengesetzes ordnet an: „Die öffentlichen Straßen sind als öffentliches Gut von jener Gebietskörperschaft, die gem. § 12 Abs 2 zur Straßenverwaltung berufen ist, in ihr Eigentum zu übernehmen.“ Da dieser Akt im gegenständlichen Fall unentgeltlich erfolgte (bzw die Kosten von den Erwerbern der Liegenschaften getragen wurden), jedoch – wie in der Berufung ausführlich dargestellt wurde – auch den Eigenverbrauchstatbestand nicht zu verwirklichen vermag, unterliegt die Übertragung der von Bw errichteten Straße ins öffentliche Gut nicht der Umsatzsteuer.*

**Zu >> 4.:** *Nein, da dem Zuschuss – wie oben ausgeführt – keine finale Verknüpfung mit etwaigen konkreten Leistungen der Berufungswerberin zu Grunde liegt, sondern dieser nur ein allgemeiner Zuschuss zu den Unkosten der Berufungswerberin ist, die damit zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln angeregt werden soll und der bei Nichterreichung des mit der Subventionierung verfolgten im öffentlichen Interesse gelegenen Zwecks (hier: Schaffung von Arbeitsplätzen) auch wieder (anteilig) zurück zu bezahlen ist.*

**9.** Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt zwecks Wahrung des Parteiengehörs übermittelt. Der Amtsbeauftragte verwies im Mail vom 11. Juni 2012 auf die bisherigen Vorbringen des Finanzamtes, auf die Entscheidung des BFH vom 13.1.2011, VR 12/08 sowie auf das beim VwGH unter der GZ. 2011/15/0055 anhängige Verfahren (Amtsbeschwerde).

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

#### **I. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Verschiedene Konzernunternehmen der Z-Gruppe haben die Entwicklung von Betriebsansiedlungsgebieten zum Unternehmensgegenstand. Um die im Eigentum der Konzernunternehmen stehenden Grundstücke in einen verkaufsreifen Zustand zu bringen, sind Aufschließungsarbeiten, u.a. auch straßenbauliche Maßnahmen auf öffentlichem Gut erforderlich, welche im vorliegenden Fall von der - ebenfalls der Z-Gruppe zugehörigen - berufungswerbenden Gesellschaft erbracht wurden. Die Berufungswerberin beauftragte dabei diverse Bauunternehmen, die wiederum Rechnungen unter Ausweis von Umsatzsteuer an die Berufungswerberin legten. Von diesen Leistungen machte die Berufungswerberin Vorsteuern geltend.

In concreto steht die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern hinsichtlich folgender Leistungen in Streit:

**> Umlegung einer öffentlichen Straße** (StraßeC) im Zuge der Aufschließung der im Eigentum der A Betriebsansiedlung GmbH & Co KG stehenden Liegenschaft (Projekt A I) sowie

> die **Errichtung eines Kreisverkehrs in D samt einer Linksabbiegespur** auf öffentlichem Grund im Zuge der Aufschließung der für die Errichtung eines Fachmarktzentrums vorgesehenen Liegenschaft.

Die Berufungswerberin wurde hinsichtlich beider Projekte von sich aus im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko tätig und schloss dabei auch die nötigen Vereinbarungen mit den Gebietskörperschaften ab. Die getätigten Investitionen gingen in weiterer Folge ins öffentliche Gut über. Die Kosten dieser Maßnahmen wurden den Anrainern der Betriebsgrundstücke nachträglich in zivilrechtlichen Vereinbarungen (Werkverträgen) jeweils anteilig in Rechnung gestellt und der Umsatzsteuer unterworfen.

Beiden Projekten ist gemein, dass die vorhandenen Straßen den öffentlichen Anforderungen genügten, sodass die betreffenden Gemeinden grundsätzlich keinen Grund zur Verlegung bzw. Neuerrichtung der Straßen hatten. Unternehmerisches Interesse an den straßenbaulichen Maßnahmen hatten einerseits die Berufungswerberin sowie die späteren Anrainer der Betriebsansiedlungsgrundstücke.

Der Sachverhalt ist grundsätzlich unstrittig.

## II. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994** kann der Unternehmer 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 ist, als Vorsteuer abziehen.

Eine Leistung gilt nach **§ 12 Abs 2 leg.cit.** als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für **Zwecke des Unternehmens** erfolgt.

Der Unternehmer kann somit Vorsteuerbeträge nur dann abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung „**für sein Unternehmen**“ ausgeführt und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezogen worden ist. Das bedeutet,

- a)** dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen kann, der **Empfänger** der Leistung ist und
- b)** dass die Leistung **für den Unternehmensbereich** des Leistungsempfängers bestimmt sein muss (*Ruppe/Achatz*<sup>4</sup>, UStG-Kommentar, § 12 Tz 71).

## III. Rechtliche Würdigung

**1.** Streitpunkt im vorliegenden Berufungsfall ist die Geltendmachung von **Vorsteuern aus Eingangsrechnungen** betreffend die im Interesse der Betriebsansiedlung vorgenommene Errichtung eines Kreisverkehrs auf öffentlichem Gut bzw. Umlegung einer öffentlichen Straße.

Das Finanzamt verwehrt den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften zähle und daher die in Streit stehenden Leistungen der bauausführenden Unternehmen nicht für den Unternehmensbereich der berufungswerbenden Gesellschaft, sondern vielmehr für den Hoheitsbereich erbracht worden wären. Ein Leistungsaustausch sei also zwischen der jeweiligen Gebietskörperschaft und den diversen Baufirmen, die die Eingangsrechnungen gelegt haben, zustande gekommen.

## 2. Leistungsempfänger

**2.1.** Fraglich ist zunächst, wer Empfänger der ausgeführten Leistungen war. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die öffentliche Hand die eigentliche Leistungsempfängerin gewesen. Die Zahlungen der Berufungswerberin an die Baufirmen seien folglich für die öffentliche Hand entrichtet worden und somit als Entgelt von dritter Seite zu beurteilen.

**2.2.** Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchsgrundlage. Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird daher grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist, auch wenn ein Dritter den Aufwand trägt oder den effektiven Nutzen der Leistung letztlich empfängt. Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 12 Anm. 181 f).

Leistungsempfänger bei **Bauausführungen** ist der Auftraggeber, somit derjenige, der sich im eigenen Namen die Leistung ausbedungen hat und aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend ist hingegen das zivilrechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück. Erfolgt daher eine Bauausführung auf fremden Grund und Boden, so ist Leistungsempfänger der Bauführer und nicht der Grundeigentümer, auch wenn dieser mit der Bauführung bereits Eigentum am Bauwerk erwerben sollte (*Ruppe/Achatz*<sup>4</sup>, UStG-Kommentar, § 1 Tz 269 f).

**2.3.** Für die Ansicht des Finanzamtes, dass eigentlich die öffentliche Hand Leistungsempfängerin gewesen sei, ergeben sich im festgestellten Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte: Nach vorliegender Aktenlage ist alleinig die Berufungswerberin als Auftraggeberin und zivilrechtliche Vertragspartnerin (arg.: *im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko*) gegenüber den leistenden Unternehmen aufgetreten, womit nur sie sich aus den abgeschlossenen Rechtsgeschäften verpflichtet und berechtigt hat. Sie ist damit als Leistungsempfängerin zu würdigen und zwar ungeachtet der

Eigentumsverhältnisse an den betreffenden Grundstücken und auch ungeachtet davon, ob sie bei der Errichtung des Kreisverkehrs bzw der Straße von sich aus tätig wurde oder nicht. Nicht maßgebend ist, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht wird oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgeltes belastet ist. Für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznießer der Leistung) lässt das Gesetz grundsätzlich keinen Raum. Das ergibt sich aus jenen Sondervorschriften (zB § 12 Abs 2 Z 3 und 4 UStG 1994), die ausdrücklich Abweichungen von der zivilrechtlichen Betrachtung zulassen (*Ruppe/Achatz*<sup>4</sup>, a.a.o., § 12 Tz 73).

Damit geht auch das Vorbringen des Finanzamtes - die Zahlungen der Berufungswerberin an die leistenden Unternehmen seien als Entgelt von dritter Seite anzusehen - ins Leere, weil die öffentliche Hand erwiesenermaßen nicht als Leistungsempfängerin zu beurteilen ist und folglich die Zahlungen der Berufungswerberin nicht Entgelt von dritter Seite darstellen können.

### **3. Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers**

**3.1.** Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die Leistungen für das Unternehmen der Leistungsempfängerin und damit für ihre wirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt worden sind.

**3.2.** Hinsichtlich Baumaßnahmen an einer Bundesstraße, die ein Gemeindeverband in Auftrag gegeben hat und über diese Eingangsrechnungen an den Gemeindeverband ergangen sind, hat der **Verwaltungsgerichtshof** in seinem Erkenntnis vom **25.10.2011 (GZ. 2008/15/0299)** die Ansicht vertreten, dass der Gemeindeverband durch die Baumaßnahmen auf fremden Grund und Boden (Eigentum des Landes bzw des Bundes) eine **Werklieferung** an den Bund bzw Land tätigt. Die verbauten Materialien gehen iSd § 3 Abs 1 UStG in die Verfügungsmacht und in das Eigentum des Straßenerhalters (Land bzw Bund) über. Die Kosten für die (Werk)Lieferung des Gemeindeverbandes an den Bund bzw. das Land werden von Dritten, nämlich den Kaufinteressenten für Grundstücke im Gewerbegebiet, die an der Bundesstraße liegen, getragen. Deren Kostenübernahme stellt sich als **Zahlung von dritter Seite** für die (Werk)Lieferung an den Bund bzw. das Land dar. Im Hinblick darauf, dass der Gemeindeverband sohin eine steuerpflichtige (Werk)Lieferung an den Straßeneigentümer erbringt, steht dem Gemeindeverband hinsichtlich der an ihn gerichteten Eingangsrechnungen der Vorsteuerabzug zu.

**3.4.** Der Tätigkeitsschwerpunkt der Berufungswerberin liegt in der Aufschließung von Betriebsansiedlungsgebieten. Aus dieser Tätigkeit erzielte die Berufungswerberin unbestritten steuerpflichtige Einnahmen, wie eben auch aus der Errichtung des Kreisverkehrs in D sowie der Umlegung der Straße C. Dabei wurden die Erschließungskosten in Form von

Kostenbeiträgen auf die sich ansiedelnden Gewerbetreibenden abgewälzt. Diese stellen im Sinne der jüngsten Judikatur Entgelt von dritter Seite (§ 4 Abs 2 Z 2 UStG 1994) dar. Empfängerin der steuerpflichtigen (Werk)Lieferung war somit die (jeweilige) Gemeinde, welcher die Verfügungsmacht über die verbauten Materialien verschafft wurde. Damit steht auch fest, dass die Bauleistungen für unternehmerische Zwecke verwendet und sohin für den Unternehmensbereich der berufungswerbenden Gesellschaft ausgeführt wurden. Der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten des Kreisverkehrs bzw aus der Verlegung der StraßeC steht somit zu.

Für eine Verwehrung des Vorsteuerabzuges („nur“) in jenen Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger zunächst „selbst, ohne Auftrag“ tätig wird und erst „nachträglich“ einen Abnehmer für seine Leistung findet, findet sich keine gesetzliche Grundlage. Auch die Behauptung des Finanzamtes, die Berufungswerberin sei im Falle der Errichtung des Kreisverkehrs in D zunächst von sich aus tätig geworden und Werkverträge seien erst ab Juni 2005 abgeschlossen worden, entspricht nicht den Tatsachen. Die Beauftragung zur Errichtung der Verkehrsanlage auf öffentlichem Grund wurde nämlich bereits im Jahr 2002 vertraglich vereinbart (siehe unten stehende Ausführungen).

#### **IV. Zahlung eines Pauschalbetrages seitens der Gemeinde als echter Zuschuss?**

**1.** Die Gemeinde überwies im Jahr 2004 einen Pauschalbetrag in Höhe von 218.018,50 € an die Berufungswerberin. Fraglich ist daher, ob dieser Zuschuss steuerpflichtiges Entgelt für die von der Berufungswerberin erbrachten Leistungen darstellt (direktes Leistungsentgelt) oder als echter (nicht umsatzsteuerbarer) Zuschuss zu behandeln ist.

#### **2. Gesetzliche Grundlagen**

Nach **Art 73 der MwSt-SystRL** umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, alles, was den **Wert der Gegenleistung** bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der **unmittelbar mit dem Preis** dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. **§ 4 Abs 1 UStG 1994 idgF** normiert, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Nach **Absatz 2 Ziffer 2 leg. cit.** gehört zum Entgelt auch, was ein

anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (sog. Entgelt von dritter Seite).

Nach Ansicht des **EuGH** (22.11.2001, Rs C-184/00, „*Office des produits wallons ASBL*“) sind Zuschüsse, die allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten eines Unternehmens bestimmt sind und nicht mit einzelnen Leistungen in unmittelbarer Beziehung stehen, keine Gegenleistung für einen steuerbaren Umsatz. Daher ist es unerheblich, dass ein Zuschuss die Kosten der Leistung verringert (dies sei nämlich immer der Fall). Für die Steuerbarkeit ist vielmehr entscheidend, dass die Subvention gerade für eine konkrete Leistung gezahlt wird und es dem Subventionsempfänger damit ermöglicht wird, die Leistung zu einem niedrigeren Preis zu erbringen. Zuschüsse, die dem Empfänger für ein bestimmtes Verhalten gewährt werden, das im öffentlichen Interesse liegt und die keinem speziellen Leistungsempfänger einen verbrauchbaren Nutzen verschaffen, sind nicht steuerbar und stellen kein Leistungsentgelt dar.

Die Besteuerung einer Leistung setzt somit einen Leistungsaustausch voraus. Der Leistende muss seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringen. Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden soll, sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung.

**3.** Wie bereits unter Pkt. 3 festgestellt, liegt in casu ein (umsatzsteuerpflichtiger) Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und der berufungswerbenden Gesellschaft vor. Die von den Anrainern geleisteten Zahlungen sind dabei als Entgelt von dritter Seite zu beurteilen. Strittig ist allerdings, ob die Zahlung des Pauschalentgelts seitens der Marktgemeinde an die Berufungswerberin (als direktes Leistungsentgelt) im Rahmen dieses Leistungsaustausches erfolgte oder außerhalb. Insbesondere ist dabei die Beantwortung der Frage von Bedeutung, ob dieser Zuschuss in die Preisfindung der Leistung miteingeflossen ist und damit einen niedrigeren Preis ermöglicht hat.

#### **4. Sachverhalt/Beweiswürdigung**

Im **Vertrag** über die Erschließung des Fachmarktzentrums vom **März 2004** vereinbarten die berufungswerbende Gesellschaft sowie die Marktgemeinde D unter Hinweis auf die vorangegangene Vereinbarung vom 2. September 2002, dass sich letztere verpflichtet, als Vergütung für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut einen Pauschalbetrag in Höhe von 218.018,50 € (ATS 3 Mio) an die Berufungswerberin zu zahlen. Im Gegenzug hat sich die Berufungswerberin verpflichtet, im künftigen Betriebsbaugebiet innerhalb von fünf Jahren nach vollständiger Zahlung dieser

Pauschale 300 Dauerarbeitsplätze zu schaffen. Sollten diese nicht geschaffen werden, ist der Betrag aliquot an die Marktgemeinde rückzuerstatten.

Dieser Vertrag beruht auf dem am **2. September 2002 unterzeichneten Vorvertrag**, in dem zunächst einleitend darauf hingewiesen wird, dass die Marktgemeinde auf Grund der Zustimmung des Landes OÖ (Zustimmungsvertrag) zur Errichtung und Nutzung der für die Aufschließung des Betriebsansiedlungsgebietes erforderlichen Verkehrsanlagen berechtigt ist. Darüber hinaus wird im Zustimmungsvertrag festgehalten, dass die Marktgemeinde als Nutzungsberechtigte alle Kosten sowohl für die Herstellung, als auch die Erhaltung der Verkehrsanlage zu tragen hat und zwar insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grundflächen, die Reinigung, die Instandhaltung, etc.

Mit Pkt. 2 wird die **Kostentragungspflicht** der Marktgemeinde auf die berufungswerbende Gesellschaft **überwälzt**. Demnach verpflichtet sich die Berufungswerberin, die Anbindung des Betriebsbaugebietes an das öffentliche Straßennetz auf **eigene Kosten** durchzuführen bzw. der Marktgemeinde sämtliche Kosten für die Herstellung der Verkehrsanlage zu ersetzen, insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grünflächen. Die Marktgemeinde trägt hingegen lediglich die Kosten der zukünftigen Erhaltung und Reinigung der Verkehrsanlage. Schlussendlich wird festgehalten, dass die (künftige) Verkehrsanlage im **Eigentum der Marktgemeinde** stehen wird.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats dient die Gewährung des Pauschalbetrages lediglich der Förderung der Tätigkeit der Empfängerin und zwar aus konkreten, im öffentlichen Interesse liegenden strukturpolitischen und volkswirtschaftlichen Gründen. Die Gemeinde hat nämlich berechtigte Interessen daran, Betriebe innerhalb der Gemeindegrenzen anzusiedeln, um damit zahlreiche Arbeitsplätze zu schaffen. Demensprechend wurde auch eine aliquote Rückzahlungsverpflichtung für den Fall vereinbart, dass das Ziel der Schaffung von 300 Dauerarbeitsplätzen innerhalb von fünf Jahren nicht erreicht werden sollte. Fünf Jahre später, also im Jahr 2009, erfolgte auch tatsächlich eine Bestandsaufnahme der bereits bestehenden Arbeitsverhältnisse. Im Schreiben vom 22. Dezember 2009 wird festgehalten, dass dieses Ziel per 31.12.2009 nicht erreicht wurde (68 Arbeitsplätze wurden bisher geschaffen) und somit eine Aliquotierung zu erfolgen habe.

Dass ausschließlich die Schaffung von Arbeitsplätzen durch Förderung von örtlichen Betriebsansiedelungen ausschlaggebend für diesen Zuschuss war, beweist die diesem Schreiben beigelegte Aufstellung der Berechnung des Aliquotierungsbetrages: Wäre dieser Betrag tatsächlich (zu mindestens teilweise) für die Errichtung des Kreisverkehrs geleistet worden, dann hätte die Gemeinde den Aliquotierungsbetrag anders berechnet. Ausgehend vom **gesamten** Zuschuss wurde nämlich zunächst der durchschnittliche Förderbetrag pro

Arbeitsplatz berechnet (218.018,50 € / 300) und anschließend mit der Zahl der tatsächlich geschaffenen Arbeitsplätze multipliziert. Nur dieser Betrag ist nicht mehr rückzahlbar, der Restbetrag in Höhe von immerhin 168.600,97 € wurde in diesem Schreiben als Forderung gegenüber der Berufungswerberin ausgewiesen.

Auf Grund der Tatsache, dass dieser Betrag im Jahr 2004 zwar an die Berufungswerberin geflossen, allerdings der Anspruch auf eine Förderung auf Grund der Rückzahlungsverpflichtung zunächst lediglich aufschiebend bedingt (§ 696 ABGB) und somit der Eintritt des noch ungewissen Ereignisses (Schaffung der Arbeitsplätze) zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar war, kann gefolgert werden, dass der Zuschuss auch nicht die Höhe der weiterverrechneten Kosten berührt haben konnte und damit nicht in die Kalkulation des Preises der Leistung eingeflossen sein konnte. Folglich wurde auch kein ermäßigtes Entgelt in Rechnung gestellt.

## **5. Resümee**

Die Zahlung der Marktgemeinde diente lediglich der Förderung der Tätigkeit der Leistungsempfängerin allgemein, um damit die im öffentlichen Interesse gelegene Schaffung von Arbeitsplätzen zu fördern. Bei dieser Zahlung fehlt es somit an einer kausalen inneren Verknüpfung, also an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, da dieser Zuschuss nicht Teil des Gegenwertes für eine konkrete Leistung des Zahlungsempfängers (Berufungswerberin) an den Geldgeber (Marktgemeinde) war.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 28. Juni 2012