

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache ABC, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 zu Recht erkannt:

**Die Bescheide werden abgeändert.**

**Umsatzsteuer 2004:**

Vorsteuern: -705.104,06 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -635.829,15 € (Gutschrift).

**Umsatzsteuer 2005:**

Vorsteuern: -572.980,76 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -387.387,22 € (Gutschrift).

**Umsatzsteuer 2006:**

Vorsteuern: -516.642,84 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -256.090,14 € (Gutschrift).

**Umsatzsteuer 2007:**

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen: 4.611.755,85 €

Davon mit 20% zu versteuern: 4.585.126,14 € (Umsatzsteuer: 917.025,23 €)

Vorsteuern: -704.742,97 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 214.945,23 € (Zahllast).

**Umsatzsteuer 2008:**

Vorsteuern (ohne solche betreffend Übergang der Steuerschuld und ohne Berichtigungen):  
-321.741,61 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 297.937,14 € (Zahllast).

**Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz) wird nicht für unzulässig erklärt.**

## Entscheidungsgründe

### I. Sachverhalt und Verfahrensgang:

#### I.a. Überblick:

Die Ehegattengemeinschaft ABC (nachfolgend: ABC, der Beschwerdeführer ist deren Rechtsnachfolger) hatten geplant, die ihnen gehörenden, nördlich der Straße BB (nachfolgend: BB) und südlich der Eisenbahntrasse liegenden Grundstücke zu einem Gewerbegebiet umzugestalten, also zu erschließen bzw. erschließen zu lassen, um die Grundstücke an Gewerbetreibende verkaufen zu können. Für diesen Zweck wurden in Absprache mit der Gemeinde XY (nachfolgend: XY) folgende bauliche Maßnahmen gesetzt (die Nummerierung der einzelnen baulichen Maßnahmen erfolgt stets gleichbleibend von 1. bis 4.):

1.

ABC haben auf deren Kosten den auf einem der o.a. Grundstücke gelegenen, von XY betriebenen Sportplatz, auf ein südlich der BB, der XY gehörendes Grundstück verlegt. Nach Fertigstellung wurde der Sportplatz an XY übertragen, ohne dass XY etwas dafür zu zahlen hatte.

Nach der ursprünglichen Ansicht des Finanzamtes stehe kein diesbezüglicher Vorsteuerabzug zu. In weiterer Folge vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Übertragung an XY eine steuerpflichtige fiktive Lieferung (als „Eigenverbrauch“ bezeichnet) sei. (Anmerkung: Das Finanzamt ist daher offensichtlich letztendlich der Ansicht, dass der Vorsteuerabzug zusteht.)

Das Vorliegen einer fiktiven Lieferung wird von ABC bestritten.

2.

XY hat eine Brücke über die BB samt Anbindungsstraßen an die BB errichtet. Weiters hat XY eine Anbindungsstraße, die die Brücke mit den unter 1. angeführten Anlagen verbindet, errichtet. XY hat für 52,03% der Errichtungskosten den Vorsteuerabzug geltend gemacht und eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis an ABC über 52,03% der Errichtungskosten gelegt, die auch von ABC beglichen wurde.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Zahlung durch ABC bloß ein Kostenersatz. ABC sei daher nicht zum diesbezüglichen Vorsteuerabzug berechtigt.

Nach Ansicht von ABC war hingegen die Zahlung unternehmerisch veranlasst, weshalb der Vorsteuerabzug zustehe.

3.

ABC haben auf deren Kosten auf den vorher an XY abgetretenen Flächen eine an die Brücke anschließende Straße und davon abzweigende Straßen errichtet, die die Grundstücke des geplanten Gewerbegebietes erschließen. Nach Fertigstellung wurden diese Straßen an XY übertragen, ohne dass XY etwas dafür zu zahlen hatte.

Nach der ursprünglichen Ansicht des Finanzamtes stehe kein diesbezüglicher Vorsteuerabzug zu. In weiterer Folge vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Übertragung an XY eine steuerpflichtige fiktive Lieferung (als „Eigenverbrauch“ bezeichnet) sei. (Anmerkung: Das Finanzamt ist daher offensichtlich letztendlich der Ansicht, dass der Vorsteuerabzug zusteht.)

Das Vorliegen einer fiktiven Lieferung wird von ABC bestritten.

4.

XY hat Ver- und Entsorgungsanlagen (Wasser, Kanal) im (künftigen) Gewerbegebiet und für die unter 1. angeführten Anlagen errichtet. XY hat die ihr von ihrem Auftragnehmer in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen und in der Folge diese Kosten mit 20%-igem Umsatzsteuerausweis der ABC in Rechnung gestellt. ABC hat diese Rechnung beglichen und einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht. Den Grundstückseigentümern hat XY Wasser- und Kanalanschlussgebühren vorschrieben und Umsatzsteuer abgeführt.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe ein Leistungsaustausch nur zwischen XY und deren Auftragnehmern, nicht hingegen zwischen XY und ABC stattgefunden. Die Zahlung durch ABC sei bloß ein Kostenersatz. ABC sei daher nicht zum diesbezüglichen Vorsteuerabzug berechtigt.

In der Beschwerde wurde letztlich beantragt, den Vorsteuerabzug zu 50% zu gewähren, weil die Leistung der XY gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

5.

XY hat die nördlich der BB liegenden, ABC gehörenden Grundstücke in Bauland umgewidmet. ABC hat diese Grundstücke umsatzsteuerpflichtig an Gewerbetreibende verkauft.

Ein gesondertes Entgelt für die unter 1. bis 4. angeführten Aufwendungen der ABC hat ABC den Grundstückskäufern nicht verrechnet.

### **I.b. Detaillierte Darstellung:**

In der Beschwerdesache hat das BFG am 26.8.2016, RV/5100185/2010, schon einmal ein Erkenntnis erlassen. Die näheren Begründungen der Ansichten des ABC und des Finanzamtes sind diesem Erkenntnis zu entnehmen.

In diesem Erkenntnis wurde auch folgende Auskunft des Amtes der OÖ. Landesregierung berücksichtigt:

*Die Bestimmungen des OÖ. Straßenrechts räumen niemandem ein Recht auf Errichtung (Ausbau) einer öffentlichen Straße in einer bestimmten Art und Weise ein bzw. besitzt*

*niemand einen Rechtsanspruch darauf, dass eine Straße oder ein Weg in einen bestimmten Zustand gebracht wird (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.03.1991, 87/05/0188). Diejenigen, die beispielsweise öffentliche Verkehrsflächen im Rahmen des Gemeingebrauchs benützen, können zwar Maßnahmen hinsichtlich des Baues und der Erhaltung einer Straße anregen, ein verfolgbare Anspruch auf den Ausbau oder auf eine wesentliche Verbesserung kommt ihnen jedoch nicht zu. Zeitpunkt und Umfang der Errichtung neuer oder des Ausbaues bestehender Verkehrsflächen richten sich in erster Linie nach den gegebenen finanziellen Möglichkeiten des Trägers der Straßenbaulast (jeweilige Gemeinde oder Land OÖ). Die Ausbesserung von Straßen und Wegen hat ganz allgemein unter Berücksichtigung ihrer Verkehrsbedeutung, der Dringlichkeit und der verfügbaren Mittel der jeweiligen Gebietskörperschaft zu erfolgen (vgl. Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 26.03.1969, Zl. 2 Ob 51/69).*

*Zusammengefasst kann Folgendes festgehalten werden: Das OÖ. Straßengesetz 1991, LGBl. Nr. 84/1991, zuletzt geändert durch das Landesgesetz LGBl. Nr. 42/2015, kennt keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung einer Gebietskörperschaft (Gemeinde oder Land OÖ) zur Errichtung einer öffentlichen Straße.*

Der VwGH hat allerdings mit Erkenntnis vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, das Erkenntnis des BFG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Dies mit der Begründung, dass nicht erkennbar sei, von welchem Sachverhalt das BFG ausgegangen ist und welche Erwägungen für die Annahme dieses Sachverhalts ausschlaggebend waren.

Der Richter hat daraufhin am 2.5.2018 und 3.5.2018 den Verfahrensparteien geschrieben, wie sich der Sachverhalt seiner Ansicht nach darstellt und hat um Stellungnahme dazu ersucht. Weiters hat der Richter betreffend die unter 2. und 4. dargelegten baulichen Maßnahmen die Ansicht vertreten, dass mit diesen die Zufahrtsmöglichkeit zu den Grundstücken (betreffend 2.) und die Nutzungsmöglichkeit an den besagten Anlagen (betreffend 4.) eingeräumt wurde. Da ohne die Einräumung dieser Möglichkeiten die Grundstücke nicht verkaufbar gewesen wären, war die Einräumung dieser Möglichkeiten die notwendige Vorleistung für die anschließenden umsatzsteuerpflichtig behandelten Grundstücksumsätze, weshalb der Vorsteuerabzug zustehe.

Das Finanzamt nahm daraufhin mit E-Mail vom 9.5.2018 noch einige, von Seiten des ABC unwidersprochene Ergänzungen des Sachverhaltes vor (diese Ergänzungen sind im nachstehenden Vorhalt (A) vom 6.6.2019 an die Verfahrensparteien, in dem der Sachverhalt umfassend dargestellt wurde, enthalten).

Betreffend 1. und 3. gehe das Finanzamt nunmehr aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, Rz 50 und 57, davon aus, dass ein „Entnahmeeigenverbrauch“ nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 vorliegt.

Zur o.a. Ansicht des Richters äußerte sich das Finanzamt dahingehend, dass sich ABC nur an den Kosten beteiligt habe. Diese Kostenbeteiligung sei aber nicht in eine Gegenleistung für von XY an ABC erbrachte Leistungen umzudeuten. Die laut obigem Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, Tz 55, nicht ersichtliche innere

Verknüpfung zwischen Leistungen der ABC und der XY sei auch bei näherer Betrachtung des Sachverhalts nicht erkennbar. Die Errichtung von öffentlichen Straßen erfolge in Ausübung der öffentlichen Gewalt. Dass das Gewerbegebiet möglicherweise ohne die Errichtung der Brücke nicht realisierbar gewesen wäre, vermag einer Kostenbeteiligung von ABC an einer in Ausübung der öffentlichen Gewalt erfolgten Straßenerrichtung nicht den Vorsteuerabzug zu vermitteln, fehle es doch an der Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers. Betreffend 4. verwies das Finanzamt auf obige Ausführungen des VwGH betreffend die nicht ersichtliche innere Verknüpfung (Tz 55).

Der Richter entgegnete am 11.5.2018 dem Finanzamt, dass nach dem rechtskräftigen Erkenntnis des BFG vom 29.12.2015, RV/5100770/2009, der streitgegenständlichen Gemeinde (XY) betreffend die unter 2. angeführten baulichen Maßnahmen Unternehmereigenschaft zukomme. Dass mit den unter 4. angeführten baulichen Maßnahmen auch die unter 1. angeführten Sportanlagen ver- und entsorgt wurden, ändere nichts daran, dass die Kostenübernahme Voraussetzung dafür war, dass das Gewerbegebiet realisiert werden konnte. Die Unternehmereigenschaft der XY als Betreiberin der Wasser- und Kanalanlagen sei wohl nicht strittig. Aus Tz 55 des o.a. VwGH-Erkenntnisses sei materiell nichts abzuleiten, weil der VwGH dort eine mangelhafte Sachverhaltsermittlung rügt. Ohne feststehenden Sachverhalt könne aber keine rechtliche Würdigung erfolgen.

Zu 2. führte das Finanzamt am 22.5.2018 aus, dass der Entscheidung des BFG vom 29.12.2015 keine präjudizielle Bedeutung zukomme.

Betreffend die unter 4. dargestellten baulichen Maßnahmen bezweifelte das Finanzamt, ob die allgemeine Annahme, dass Unternehmer nicht ohne Grund, also ohne einen Nutzen davon zu haben, etwas zahlt, ausreiche, um eine innere Verknüpfung herzustellen. Das Fehlen eines Leistungsaustausches sei auch dadurch ersichtlich, dass auch die Sportanlagen, die sich ja auf dem Grundstück der XY befinden, erschlossen wurden. Damit werde dem ABC kein Nutzungsrecht eingeräumt. Damit sei aber auch die Einräumung des Nutzungsrechts hinsichtlich der im Gewerbegebiet errichteten Anlagen in Frage zu stellen.

In weiterer Folge ermittelte der Richter die Besteuerungsgrundlagen, wobei stets davon ausgegangen wurde, dass der Vorsteuerabzug für die von ABC vorgenommenen baulichen Maßnahmen (1. und 3.) zusteht und dass die anschließenden Übertragungen ins öffentliche Gut (1. und 3.) als für das Jahr 2007 zu steuernde Umsätze (Umsatzerhöhung um 1.160.683,25 € auf 4.585.128,89 €) zu beurteilen sind und hielt diese am 18.7.2018 den Verfahrensparteien für die vier möglichen Szenarien betragsmäßig aufgegliedert wie folgt vor:

- A: kein Vorsteuerabzug für 2., Vorsteuerabzug für 4. iHv 50%
- B: Vorsteuerabzug für 2., kein Vorsteuerabzug für 4.
- C: Vorsteuerabzug für 2., Vorsteuerabzug für 4. iHv 50%
- D: kein Vorsteuerabzug für 2., kein Vorsteuerabzug für 4.

Die Verfahrensparteien haben die Berechnung für zutreffend erklärt (weshalb hier eine jahresweise Anführung der Vorsteuerbeträge nicht vorgenommen wird).

Um in ausreichendem Ausmaß darlegen zu können, von welchem Sachverhalt das BFG ausgeht und welche Erwägungen für die Annahme dieses Sachverhalts ausschlaggebend sind, hat das BFG per E-Mail Fragen an XY gerichtet, den Sachverhalt umfassend dargestellt und den Verfahrensparteien zur Stellungnahme übermittelt (siehe nachfolgend).

**E-Mail vom 22.5.2019 an XY:**

1.

*Im Vertrag vom 11.12.2000 haben sich ABC gegenüber XY verpflichtet, den gesamten Bestand des Sportplatzes samt Gebäuden und Infrastrukturanteilen auf deren Kosten auf südlich der BB befindliche Grundstücke zu verlegen. XY hat sich verpflichtet, die Flächen zwischen der Bahn und der BB, auf denen sich u.a. der bisherige Sportplatz befand, in Bauland umzuwidmen, um die Flächen verfügbar zu machen. Nach Fertigstellung wurden die Anlagen in das öffentliche Gut übertragen, ohne dass XY etwas dafür zu zahlen hatte. Beweggrund für die Kostentragung wird gewesen sein, dass XY nicht bereit war, die Verlegungskosten zu tragen, weil durch die Verlegung kein Nutzen für XY entstanden ist. Ohne die Verlegung wäre aber das von ABC angestrebte Gewerbegebiet nicht realisierbar gewesen (ABC hatte den gesamten Bestand zu verlegen). Demnach blieb ABC nichts anderes übrig als die Kosten zur Gänze zu tragen.*

*Trifft dies aus der Sicht der XY zu?*

2.

*Im Finanzierungsvertrag und Bau- und Erhaltungsübereinkommen zwischen dem Land OÖ, XY und ABC vom Dezember 2005 wurde vereinbart, dass XY eine über die BB führende Brücke errichtet, die eine Anbindung an das nördlich der BB liegende zukünftige Gewerbegebiet und an den südlich der BB liegenden (zukünftigen) Sportplatz darstellt. (Anmerkung: Dafür musste natürlich auch eine Anbindungsstraße von der BB zur Brücke und von der Brücke zurück zur BB errichtet werden.) ABC hat sich verpflichtet, 52,03% der Errichtungskosten zu tragen.*

*Beweggrund dafür wird gewesen sein, dass ohne diese baulichen Maßnahmen das von ABC angestrebte Gewerbegebiet nicht zu realisieren gewesen wäre, weil andernfalls nur eine Anbindung der Straßen im Gewerbegebiet an die von Westen kommende LS Straße (nachfolgend: LS) möglich gewesen wäre. Eine Zufahrt über die von Westen kommende LS ist aber insbesondere auf der BB von Osten kommend höchst umständlich und wäre daher für die Aufschließung des Gewerbegebietes untauglich gewesen. Da jedoch auch XY ein Interesse an besagten baulichen Maßnahmen hatte, weil damit eine neue Zufahrtsmöglichkeit von der BB ins Stadtgebiet entstanden ist, wird die Kostenaufteilung vereinbart worden sein.*

*Trifft dies aus der Sicht der XY zu?*

*(Anmerkung: Das Land OÖ dürfte auch ein Interesse an den baulichen Maßnahmen gehabt haben, zumal es auf seine Kosten einen Kreisverkehr errichtet hat, der eine Verbindung zwischen der Stadt und dem Gewerbegebiet darstellt. Weiters hat das Land OÖ auf seine Kosten eine Straße errichtet, die den Kreisverkehr mit der BB verbindet. Diese Umstände dürften der Grund gewesen sein, warum sich auch das Land OÖ an den Kosten beteiligt hat.)*

3.

*Ausgenommen von der unter 4. dargestellten Regelung ist (laut ebendiesem Vertrag) die Errichtung der Straßen, die ABC selbst beauftragen wird. XY hat sich verpflichtet, diese Straßen nach deren Errichtung durch ABC in das öffentliche Gut zu übernehmen. Damit ist offenbar vereinbart worden, dass ABC die das Gewerbegebiet aufschließenden, von der Brücke zum Kreisverkehr und umgekehrt führende Straße und die mit dieser verbundenen weiteren das Gewerbegebiet nach Norden und Osten aufschließenden Straßen auf seine Kosten errichten und dann in das öffentliche Gut übertragen darf. Dass XY dafür etwas zu zahlen hat, wurde nicht vereinbart.*

*Beweggrund für die alleinige Kostentragung wird gewesen sein, dass XY nicht bereit war, auch nur einen Teil dieser Kosten zu übernehmen, obwohl die von ABC errichtete, von der Brücke zum Kreisverkehr und umgekehrt führende, von ABC zu errichtende Straße auch die Zufahrt ins Stadtgebiet ermöglicht (und damit auch im öffentlichen Interesse liegt). Ohne die fraglichen Straßen wäre aber das von ABC angestrebte Gewerbegebiet nicht zu realisieren gewesen, weshalb ABC nichts anderes übrig geblieben ist, als die Kosten alleine zu tragen.*

*Trifft dies aus der Sicht der XY zu?*

4.

*Laut Vereinbarung vom 19.12.2002 zwischen ABC und XY hatte XY Ver- und Entsorgungsanlagen (Wasser und Kanal) zu errichten, die das Gewerbegebiet und die unter 1. angeführten Anlagen erschließen. Die Errichtungskosten waren aber von ABC zu tragen.*

*Grund dafür, dass XY nicht bereit war, die Kosten für die Errichtung der Ver- und Entsorgungsanlagen im Gewerbegebiet zu tragen, wird gewesen sein, dass die von ABC errichteten Straßen (siehe 3.) zwar auch teilweise eine neue Anbindung an das Stadtgebiet der XY sind, aber dass es für die Anbindung allein nicht nötig gewesen wäre, die Ver- und Entsorgungsanlagen im Gewerbegebiet zu errichten. Ohne diese Ver- und Entsorgungsanlagen wäre aber das von ABC angestrebte Gewerbegebiet nicht realisierbar gewesen (Grundstücke ohne Anbindungsmöglichkeit sind nicht verwertbar), weshalb ABC nichts anderes übrig geblieben ist, als die Kosten alleine zu tragen.*

*Trifft dies aus der Sicht der XY zu?*

*Beweggrund dafür, dass XY ebenfalls nicht bereit war, die unter 1. angeführten Anlagen auf ihre Kosten zu erschließen, wird der unter 1. angeführte Umstand gewesen sein. Ohne die Erschließung wäre aber die Verlegung des Sportplatzes nicht zulässig gewesen, weil ABC den gesamten Bestand, zu dem auch die Erschließung zählt, zu übersiedeln*

*hatte. Ohne Übersiedlung wäre aber das von ABC angestrebte Gewerbegebiet nicht zu realisieren gewesen, weshalb dem ABC nichts anderes übrig geblieben ist, als die Kosten alleine zu tragen. Trifft dies aus der Sicht der XY zu?*

#### **Antwortschreiben von XY vom 4.6.2019:**

Mit E-Mail vom 4.6.2019 hat XY mitgeteilt, dass alle in der E-Mail vom 22.5.2019 gestellten Fragen aus der Sicht der XY zu bejahen sind.

#### **Vorhalt (A) an die Verfahrensbeteiligten vom 6.6.2019:**

In einer E-Mail vom 6.6.2019 an den Behördenvertreter des Finanzamtes, an den Beschwerdeführer und dessen steuerlichen Vertreter hat der Richter den Sachverhalt und den Verfahrensgang wie folgt zusammengefasst.

##### **1. Verlegung des Sportplatzes durch ABC:**

*Nach Mitteilung seitens des steuerlichen Vertreters und nach Rücksprache mit einem ehemaligen Gemeinderat befanden sich diese Anlagen ursprünglich nördlich der BB und südlich der Eisenbahngleise. Das diesbezügliche Grundstück gehört ABC, die dieses an XY (zu sehr günstigen Mietzinsen) vermietet hatte. Im Vertrag vom 11.12.2000, Pkt. 3., verpflichtete sich ABC, den gesamten Bestand des Sportplatzes samt Gebäuden und Infrastrukturanteilen auf eigene Kosten auf südlich der BB befindliche Grundstücke, die ursprünglich ABC gehörten und dann an XY verkauft wurden, zu verlegen und dabei die Anlagen so herzustellen, dass sie dem derzeitigen Zustand entsprechen. XY verpflichtete sich, die Flächen zwischen der Bahn und der BB in Bauland umzuwidmen, um die Flächen verfügbar zu machen (siehe auch 5.).*

*Auftraggeber der dafür notwendigen Arbeiten war ABC, die auch einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machte. Mit der Errichtung der Anlagen wurde im Jahr 2003 begonnen. Bis zum Jahr 2007 sind laut Betriebsprüfung (siehe nachfolgend) Aufwendungen angefallen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Sportanlagen im Jahr 2007 fertig gestellt waren und sodann in das öffentliche Gut übertragen wurden, ohne dass XY dafür etwas zu zahlen hatte.*

*Mit Betriebsprüfung vom Juni 2012, Pkt. 2., aberkannte das Finanzamt diesen Vorsteuerabzug mit der Begründung, die Übertragung sei infolge Unentgeltlichkeit eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit.*

*In der Beschwerde wurde beantragt, den Vorsteuerabzug zu gewähren und die Übertragung in das öffentliche Gut nicht als fiktive sonstige Leistung (gemeint wohl: Lieferung) zu besteuern.*

##### **2. Errichtung einer Brücke über die BB samt Anbindungsstraßen an die BB und einer Anbindungsstraße, die die Brücke mit den unter 1. angeführten Anlagen und**



**über die unter 3. angeführte Straße mit dem Gewerbegebiet (und in der Folge u.a. mit dem Stadtgebiet der XY) verbindet, durch XY:**

*Im Finanzierungsvertrag und Bau- und Erhaltungsübereinkommen zwischen dem Land OÖ, XY und ABC vom Dezember 2005 wurde vereinbart, dass XY eine über die BB führende Brücke errichtet, die eine Anbindung an das nördlich der BB liegende zukünftige Gewerbegebiet und an den südlich der BB liegenden (zukünftigen, siehe 1.) Sportplatz darstellt. (Anmerkung: Dafür musste auch eine Anbindungsstraße von der BB zur Brücke und von der Brücke zurück zur BB und von der Brücke zum Sportplatz errichtet werden.) ABC hat sich verpflichtet, 52,03% der Errichtungskosten zu tragen.*

*Sofern die dafür notwendigen Flächen ABC gehörten, hat ABC diese unentgeltlich an XY übertragen. Die Brücke führt über die BB in das Gewerbegebiet. Von dort gelangt man (über einen vom Land OÖ errichteten Kreisverkehr, siehe nachfolgend) ins Stadtgebiet von XY. Insofern stellt die Brücke (samt den angeführten weiteren baulichen Maßnahmen) auch einen Teil der neuen Zufahrt ins Stadtgebiet von XY dar. Vom Gewerbegebiet kommend gelangt man über die Brücke auch zu den unter 1. angeführten Anlagen.*

*Auf telefonische Anfrage des Richters vom 14.5.2019, wer den Kreisverkehr und die Straße vom Kreisverkehr zur BB errichtet hat, teilte der ehemalige Bürgermeister von XY mit, dass dies das Land OÖ auf seine Kosten getan hat. Vom Kreisverkehr weg führt die bisher bereits bestehende LS in das Stadtgebiet von XY und in die nach Westen führende LS. Die unter 3. angeführten (von ABC errichteten) Straßen münden in diesen Kreisverkehr und in die Brücke.*

*Auftraggeber war XY. XY hat die Errichtungskosten gemäß obigem Finanzierungsvertrag anteilig (zu 52,03%) der ABC mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt. ABC hat einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht. Das Finanzamt hat diesen Vorsteuerabzug in einer Nachschau vom Juni 2009 mit der Begründung aberkannt, dass der Bau einer Gemeindestraße nicht in den Unternehmensbereich einer Gemeinde falle, weshalb der Vorsteuerabzug nicht zustehe. U.a. dagegen richtet sich die Beschwerde.*

*Mit rechtskräftigem Erkenntnis vom 29.12.2015, GZ. RV/5100770/2009, hat das BFG (mit Hinweis auf höchstgerichtliche Entscheidungen) über die den anteiligen Vorsteuerabzug (iHv 52,03%) begehrenden Beschwerde der XY entschieden, dass es keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Errichtung und Zurverfügungstellung einer öffentlichen Straße gibt. Die (anteilige) Zurverfügungstellung der gegenständlichen Brücke gegen Kostenersatz stellt daher eine umsatzsteuerpflichtige Leistung der XY an ABC dar (die auch eine entsprechende anteilige Versteuerung vornahm). Der XY steht daher der anteilige Vorsteuerabzug zu. Damit ist das BFG nicht der Ansicht gewesen, XY sei nicht im Unternehmensbereich tätig geworden.*

**3. Errichtung der an die Brücke und den Kreisverkehr anschließenden Straße und der mit dieser verbundenen weiteren das Gewerbegebiet nach Norden und Osten aufschließenden Straßen durch ABC:**

*Ausgenommen von der unter 4. dargestellten Regelung ist (laut ebendiesem Vertrag) die Errichtung der Straßen, die ABC selbst beauftragen wird. Damit ist offenbar vereinbart worden, dass ABC die das Gewerbegebiet aufschließenden, von der Brücke zum Kreisverkehr und umgekehrt führende Straße und die mit dieser verbundenen weiteren das Gewerbegebiet nach Norden und Osten aufschließenden Straßen auf ihre Kosten errichten und dann in das öffentliche Gut übertragen darf. Dass XY dafür etwas zu zahlen hat, wurde nicht vereinbart.*

*Die dafür notwendigen Flächen hat ABC unentgeltlich an XY abgetreten und auf diesen Flächen die Straßen errichtet. Die ABC in Rechnung gestellten Umsatzsteuern hat ABC als Vorsteuer abgezogen. Die Straßen wurden nach deren Fertigstellung im Jahr 2007 in das öffentliche Gut übertragen, ohne dass XY etwas dafür zu zahlen hatte.*

*Mit Betriebsprüfung vom Juni 2012, Pkt. 3., aberkannte das Finanzamt diesen Vorsteuerabzug mit der Begründung, die Übertragung sei infolge Unentgeltlichkeit eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit.*

*In der Beschwerde wurde beantragt, den Vorsteuerabzug zu gewähren und die Übertragung in das öffentliche Gut nicht als fiktive sonstige Leistung (gemeint wohl: Lieferung) zu besteuern.*

=====

*Zu 2. und 3.*

*Zum besseren Verständnis der baulichen Maßnahmen werden die möglichen Wege beschrieben:*

*Von Westen auf der BB kommend gelangt man über die von der BB wegführende Anbindungsstraße zu einer Kreuzung. Biegt man dort links ab, kommt man zur Brücke und auf die daran anschließende (unter 3. angeführten Straße) ins Gewerbegebiet und kann von dort aus beim o.a. Kreisverkehr „rechtsabbiegend“ ins Stadtgebiet der XY fahren oder „geradeaus“ in die nach Westen führende LS fahren oder „linksabbiegend“ über die vom Land OÖ errichteten Straße (siehe oben) in die entgegengesetzte Fahrspur der BB einfahren. Biegt man bei der Kreuzung rechts ab, gelangt man zu den unter 1. angeführten Anlagen. Führt man gerade über die Kreuzung, gelangt man über die Anbindungsstraße wieder auf die nach Osten führende Fahrspur der BB.*

*Von Osten auf der BB kommend gelangt man rechtsabbiegend über die vom Land errichtete Straße (siehe oben) zum o.a. Kreisverkehr und kann von dort „rechtsabbiegend“ ins Gewerbegebiet und von dort über die Brücke bei der Kreuzung geradeaus fahrend zu den unter 1. angeführten Anlagen fahren oder bei der Kreuzung linksabbiegend auf die entgegengesetzte Fahrspur der BB gelangen.*

*Führt man beim Kreisverkehr „geradeaus“, gelangt man ins Stadtgebiet der XY. Biegt man bei Kreisverkehr „links ab“, kommt man auf die nach Westen führende LS.*

*Von den unter 1. angeführten Anlagen kommend gelangt man bei der Kreuzung rechts abbiegend über die Anbindungsstraße auf die nach Osten führende Fahrspur der BB oder*

*geradeaus fahrend über die Brücke in das Gewerbegebiet und kann von dort aus beim o.a. Kreisverkehr „rechtsabbiegend“ ins Stadtgebiet der XY fahren oder „geradeaus“ in die nach Westen führende LS fahren oder „linksabbiegend“ über die vom Land OÖ errichteten Straße (siehe oben) in die nach Westen führende Fahrspur der BB einfahren.*

*Vom Stadtgebiet der XY kommend gelangt man beim Kreisverkehr „rechtsabbiegend“ in die nach Westen führende LS, „geradeaus fahrend“ über die vom Land OÖ errichteten Straße (siehe oben) in die nach Westen führende Fahrspur die BB oder „linksabbiegend“ in das Gewerbegebiet und kann von dort aus über die Brücke bei der Kreuzung geradeaus fahrend zu den unter 1. angeführten Anlagen fahren oder „linksabbiegend“ über die Anbindungsstraße in die nach Osten führende Fahrspur der BB einfahren.*

=====

#### **4. Errichtung der Versorgungsanlagen (Wasser) und der Entsorgungsanlagen (Kanal) im Gewerbegebiet und für die unter 1. angeführten Anlagen durch XY:**

*Laut Vereinbarung vom 19.12.2002 zwischen ABC und XY hatte XY Ver- und Entsorgungsanlagen (Wasser und Kanal) zu errichten, die das Gewerbegebiet und die unter 1. angeführten Anlagen erschließen. Die Errichtungskosten waren aber von ABC zu tragen. XY hat die ihr von ihrem Auftragnehmer in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen und in der Folge diese Kosten mit 20%-igem Umsatzsteuerausweis der ABC in Rechnung gestellt. ABC hat einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht.*

*Den Grundstückseigentümern hat XY Wasser- und Kanalanschlussgebühren vorschrieben und Umsatzsteuer abgeführt.*

*Mit Betriebsprüfung vom Juni 2012, Pkt. 4., aberkannte das Finanzamt diesen Vorsteuerabzug mit der Begründung, ein Leistungsaustausch habe nur zwischen XY und deren Auftragnehmern, nicht hingegen zwischen XY und ABC stattgefunden.*

*In der Beschwerde wurde letztlich beantragt, den Vorsteuerabzug zu 50% zu gewähren, weil die Leistung der XY nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.*

*5. XY hat die nördlich der BB liegenden, ABC gehörenden Grundstücke in Bauland umgewidmet. ABC hat diese Grundstücke umsatzsteuerpflichtig an Gewerbetreibende verkauft.*

*Ein gesondertes Entgelt für die unter 1. bis 4. angeführten Aufwendungen hat ABC den Grundstückskäufern nicht verrechnet.*

*6. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, das in obiger Sache ergangene Erkenntnis des BFG vom 26.8.2016, RV/5100185/2010, in dem der Abzug der Vorsteuern anerkannt und die unter 1. und 3. dargelegten Übertragungen in das öffentliche Gut nicht als unentgeltliche Zuwendungen, sondern als tauschähnliche Umsätze beurteilt wurde, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.*

*7. Am 18.7.2018 habe ich (der Richter) ihnen die rechnerischen Auswirkungen von möglichen Entscheidungen vorgehalten. Sie haben gegen die Berechnung an sich keine Einwände erhoben. Angemerkt wird aber, dass mir ein geringfügiger Rechenfehler unterlaufen ist. Die mit 20% zu versteuernden Umsätze sind richtigerweise um 1.160.680,50 (statt um 1.160.683,25) auf 4.585.126,14 (statt auf 4.585.128,89) zu erhöhen.*

Abschließend ersuchte der Richter um Mitteilung, falls obige Darstellung des Sachverhaltes und des Verfahrensganges unvollständig oder unzutreffend sein sollte.

#### **Weiterer Vorhalt (B) an die Verfahrensbeteiligten vom 6.6.2019:**

In einer weiteren E-Mail vom 6.6.2019 an den Behördenvertreter des Finanzamtes, an den Beschwerdeführer und dessen steuerlichen Vertreter hat der Richter oben angeführte Fragen an XY und die diesbezüglichen Antworten weitergeleitet und ausgeführt, dass die Beurteilung durch XY die Sachverhaltswürdigung stützt, dass die unter 1. bis 4. dargestellten Aufwendungen und bauliche Maßnahmen Voraussetzung dafür waren, dass das Gewerbegebiet überhaupt realisiert werden konnte, dass also ABC die dortigen Grundstücke verkaufen konnte. Dies trifft auch auf die unter 4. angeführten Maßnahmen zu, weil ohne diese Maßnahmen die Grundstücke (mangels Anschlussmöglichkeit) nicht verwertbar gewesen wären und eine Verlegung des alten aufgeschlossenen Sportplatzes ohne dass der neue Sportplatz erschlossen wird, vertragswidrig gewesen wäre (siehe Vertrag vom 11.12.2000, Pkt. 3.).

*Dass XY den Grundstückeigümern Wasser- und Kanalanschlussgebühren vorgeschrieben hat, hat seinen Grund im Anschluss an das konkrete Grundstück. Die Inrechnungstellung an ABC (siehe 4.) erfolgte hingegen für die Errichtung der Anlagen, die Voraussetzung dafür waren, dass die konkreten Grundstücke angeschlossen werden konnten. Dass XY den Grundstückeigümern Wasser- und Kanalanschlussgebühren vorgeschrieben hat, hat somit keine Auswirkung auf das Verhältnis zwischen XY und ABC.*

Der Richter ersuchte um Stellungnahme zur Beurteilung durch XY und zur obigen Sachverhaltswürdigung.

Am 12.6.2019 teilte der steuerliche Vertreter von ABC zu Pkt. 5. des Vorhalt (A) vom 6.6.2019 mit, dass insofern ein gesondertes Entgelt verrechnet worden sei, dass teilweise bei den Kaufverträgen auf einen Anschlusskostenbeitrag für die Errichtung der Straße(n) und der damit verbundenen Kosten hingewiesen worden sei (siehe beiliegende Kopie von zwei Kaufverträgen).

Es wurde aber nur jeweils eine Seite vorgelegt.

Mit E-Mail vom 28.6.2019 legte das Finanzamt Verträge über die gegenständlichen Grundstücksverkäufe vor. Nach diesen wurde kein gesondertes Entgelt verrechnet. Weiters vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der gegenständliche Fall mit den vom VwGH bereits entschiedenen Fällen (25.7.2013, 2011/15/0055 ; 19.12.2013, 2009/15/0137 ) vergleichbar sei. ABC versuche aber nun, durch Vorlage von Fragmenten (jeweils nur eine Seite) eine Beurteilung als im Kaufpreis der Liegenschaften enthaltenes Entgelt von dritter Seite zu erwirken. Bereits im Vorverfahren hat der VwGH aber entschieden, dass nicht ersichtlich sei, worin ein Entgelt von dritter Seite liegen sollte (27.11.2017, Ro 2017/15/0003 , Rn 56).

Anmerkung: Auch das BFG hat im Vorverfahren das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite verneint.

### **Mit Schreiben vom 9.7.2019 gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:**

Sachverhaltsmäßig und den Sachverhalt würdigend wiederholte das Finanzamt seine bisherigen Ausführungen (das Finanzamt gehe betreffend 1. und 3. vom Vorliegen eines „Entnahmeeigenverbrauchs“ nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 aus; betreffend 2. liege ein bloßer Kostenersatz vor; die in 4 .genannten Erschließungen betreffen auch die im Eigentum der XY stehende Sportanlage, weshalb insgesamt nicht davon auszugehen sei, dass der ABC ein Nutzungsrecht eingeräumt wurde).

Zu 2. ergänzte das Finanzamt, dass XY die Brücke und deren Rampen 20 Jahre lang erhalten müsse, dann gehe die Erhaltung lastenfrei auf die Landesstraßenverwaltung über. Auch den Winterdienst habe XY durchzuführen, ohne dass ihr ein Kostenersatz seitens der Landesstraßenverwaltung zustehe. Überdies habe XY die Landesstraßenverwaltung gegenüber Ansprüchen Dritter schadlos und klaglos zu halten, sofern diese aufgrund einer Pflichtverletzung durch XY gestellt werden.

Weiters vertrat das Finanzamt zu 2. die Meinung, dass die von XY bestätigten Beweggründe für die Errichtung der Brücke (dadurch entsteht eine neue Zufahrt ins Stadtgebiet) der Sichtweise des Finanzamtes entsprechen. Dass aber der XY mutmaßliche Beweggründe von ABC vorgehalten wurden, sei nicht stichhaltig, weil eine Auskunftsperson naturgemäß nichts zu den inneren Beweggründen einer Partei beitragen könne.

Das BFG-Erkenntnis vom 29.12.2015, RV/5100770/2009 , habe eine andere Abgabepflichtige (Anmerkung: die gegenständliche Gemeinde XY) und ein anderes Finanzamt betroffen und sei in keiner Weise präjudiziell.

Die Bestätigung der XY, dass die Tragung der Erschließungskosten Voraussetzung für die Realisierung des Gewerbegebietes war, sei nicht ausreichend, um die vom VwGH geforderte innere Verknüpfung zwischen der Leistung der XY und den Leistungen von ABC herzustellen.

Die Ergänzung seitens der steuerlichen Vertretung zu 5., dass indirekt ein gesondertes Entgelt verrechnet worden sei, wies das Finanzamt mit dem Bemerkten zurück, dass diese Verträge lange nach den streitgegenständlichen Zeiträumen abgeschlossen worden sind.

**Mit E-Mail vom 26.7.2019 gab die steuerliche Vertreterin folgende Stellungnahme ab:**

Sowohl die Beurteilung der Gemeinde XY als auch die Sachverhaltswürdigung des BFG treffen zu und es gibt von Seiten unseres Mandanten keine weiteren Anmerkungen oder Ergänzungen.

Mit E-Mail vom 30.7.2019 teilte die steuerliche Vertreterin noch mit, dass die dem ABC erwachsenen (anteiligen) Kosten in alle Grundstückspreise eingeflossen sind.

**II. Über die Beschwerden wurde erwogen:**

**II.a. Sachverhalt:**

Der im Vorhalt (A) vom 6.6.2019 vorgenommenen Sachverhaltsschilderung sind die Verfahrensparteien nicht entgegengetreten. Gründe, die dafür sprechen, dass der Sachverhalt anders als geschildert gelagert ist, liegen nicht vor.

Aus den Ergänzungen des Finanzamtes vom 9.7.2019 betreffend die Verpflichtungen zur Erhaltung der unter 2. angeführten Bauwerke zieht das BFG keine Schlüsse. Diesen Ergänzungen kommt somit keine steuerrechtliche Relevanz zu, weshalb sie nicht in die Sachverhaltsschilderung aufgenommen wurden.

Das BFG geht daher davon aus, dass die Sachverhaltsschilderung zutreffend und vollständig ist.

**II.b. Sachverhaltswürdigung:**

Im Wirtschaftsleben ist es unüblich, dass ein Unternehmer etwas tut oder zahlt, ohne sich davon einen (wirtschaftlichen) Nutzen zu versprechen (siehe auch Beschluss des BFH vom 13.3.2019, XI R 28/17, Tz 43, auf Vorlage an den EuGH). Anhaltspunkte, dass dies auf das Verhalten von ABC nicht zutrifft, gibt es nicht.

Die demnach offensichtlichen Beweggründe des ABC hat das BFG in der E-Mail vom 22.5.2019 an die XY dargelegt und im Vorhalt (B) vom 6.6.2019 an die Verfahrensparteien näher gewürdigt. **Das BFG erachtet diese Darlegung und Würdigung nach wie vor für zutreffend**, zumal diese auch von XY als zutreffend beurteilt wurden.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass XY als Auskunftsperson nichts zu den inneren Beweggründen einer Partei beitragen könne, wird entgegengehalten:

Die Ansicht der XY, dass die Darlegung der Beweggründe zutreffend ist, ist zwar kein Nachweis für das Zutreffen dieser Beweggründe. Sie spricht jedoch dafür, zumal XY im Verhältnis zu ABC keine Fremde ist, sondern vielmehr als Vertragspartnerin in die Entscheidungsprozesse eingebunden war.

**Das BFG geht daher davon aus, dass sowohl die von ABC durchgeführten baulichen Maßnahmen (1. und 3) als auch die von XY vorgenommen baulichen Maßnahmen (2. und 4.) unerlässlich dafür waren, dass ABC die im geplanten Gewerbegebiet liegenden Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen konnte.**

## **II.c.1. Rechtliche Beurteilung:**

### **II.c.1.a. Nationales Recht:**

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 (in der Fassung BGBl. I Nr. 134/2003) wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

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

Gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder einem Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darf ein Unternehmer die von andern Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

### **II.c.1.b. Unionsrecht:**

Nach Art. 2 der Richtlinie 2006/112/EG unterliegen u.a. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer.

Als Lieferung von Gegenständen gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG).

Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen 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 zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben (Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG).

Als Dienstleistung gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist (Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG).

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen (Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG).

#### **II.c.2.a.1. Vorsteuerabzug betreffend die unter 1. und 3. dargelegten baulichen Maßnahmen bzw. Bauwerke:**

Die unter 1. und 3. angeführten baulichen Maßnahmen hat ABC in Auftrag gegeben und die Bauwerke wurde auch unstrittig an ABC geliefert und in Rechnung gestellt. Diese baulichen Maßnahmen lagen im unternehmerischen Interesse von ABC, weil ohne diese Maßnahmen das Gewerbegebiet nicht realisierbar gewesen wäre, somit keine steuerpflichtig behandelten Grundstücksumsätze erzielbar gewesen wären (siehe auch oben). Somit besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen und den erbrachten Leistungen. Dafür spricht auch die sich mit den Erfahrungen des Wirtschaftslebens deckende Aussage von ABC, dass die Kosten für besagte Maßnahmen in die Grundstückspreise eingeflossen sind. Die baulichen Maßnahmen sind daher für das Unternehmen von ABC ausgeführt worden. Die begehrten Abzüge an Vorsteuern stehen daher grundsätzlich zu (vgl. VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0055; VwGH vom 19.12.2013, 2009/15/0137, VwGH vom 27.11.2017, Ra 2016/15/0031).

Zwar nicht ausdrücklich, aber im Ergebnis hat auch das Finanzamt die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges dadurch bestätigt, dass es letztlich vom Vorliegen eines „Eigenverbrauchs“ ausgeht (der nur dann vorliegen kann, wenn der Vorsteuerabzug zusteht).

Aus dem EuGH-Urteil vom 14.9.2017, C-132/16, Iberdrola, ist zu schließen, dass der Vorsteuerabzug aber nur insofern zusteht, als die baulichen Maßnahmen nicht über das für die unternehmerischen Zwecke nötige Ausmaß hinausgehen (vgl. Tz 37 bis 39).

Der Sportplatz musste und konnte nur zu Gänze verlegt werden. Eine überschießende Maßnahme liegt daher nicht vor. Überdies ist der XY durch die Verlegung des Sportplatzes kein Nutzen entstanden.



Im konkreten Fall hat zwar XY von der Errichtung der Straßen durch ABC profitiert, weil die Straßen auch eine weitere Zufahrt zum Stadtgebiet darstellen, also auch von Personen genutzt werden, an die die Gewerbetreibenden, die die Grundstücke gekauft haben, keine Leistungen erbringen. Dies ändert aber an der grundsätzlichen Berechtigung zum Vorsteuerabzug nichts (vgl. EuGH-Urteil C-132/16, Iberdrola, Tz 35). Über das nötige Ausmaß ging die Errichtung der Straßen auch nicht hinaus, weil es ja nicht sinnvoll gewesen wäre, die Straßen in geringerem Ausmaß zu bauen. Ein vierspuriger (und demnach unnötiger) Ausbau ist auch nicht erfolgt.

Die begehrten Abzüge an Vorsteuern stehen daher in vollem Umfang zu.

#### **II.c.2.a.2. Übertragung an die Öffentliche Hand betreffend die unter 1. und 3. dargelegten baulichen Maßnahmen bzw. Bauwerke:**

Unstrittig hat ABC die fraglichen Bauwerke an die XY übertragen. Nach der Judikatur des VwGH (u.a. Erkenntnisse vom 19.12.2013, 2009/15/0137, vom 27.11.2017, Ra 2016/15/0031 und vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003) ist demnach zwischen der Berechtigung zum Vorsteuerabzug und den umsatzsteuerrechtlichen Folgen einer Übertragung an die Öffentliche Hand zu unterscheiden. Dabei kann entweder eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 oder (seit der Novelle BGBl. I Nr. 134/2003 mit Wirksamkeit ab 2004) eine fiktive Lieferung nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 vorliegen.

Unabhängig davon, welcher der beiden Fälle vorliegt, stellen die Übertragungen daher umsatzsteuerpflichtige Vorgänge dar. Die Bemessungsgrundlagen sind ebenfalls gleich hoch:

Liegt eine Lieferung vor, ist Bemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung (§ 4 Abs. 1 UStG 1994 bzw. Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG; siehe auch Spilker in RdW 6/2019, 331, 1.). Bei Vorliegen einer entgeltlichen Lieferung kann die Gegenleistung nur in der Einräumung von Rechten bestehenden. Diese Gegenleistung bemisst sich mangels Marktwertes nach dem Wert des Einstandspreises des hingegebenen Gegenstandes, also nach den Errichtungskosten (vgl. Spilker, aaO, 3.2.).

Liegt eine unentgeltliche Zuwendung vor, sind Bemessungsgrundlage ebenfalls die Errichtungskosten (§ 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 bzw. Art. 74 der Richtlinie 2006/112/EG). Der Ansicht, mangels Endverbrauchs liegt kein zu besteuender Vorgang vor, folgt das BFG nicht (analog VwGH vom 27.11.2017, Ra 2016/15/0031, Tz 21; siehe nachstehende Anmerkungen).

Die Errichtungskosten und damit die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind unstrittig. Ebenso unstrittig ist, dass die Übertragung der Bauwerke im Jahr 2007 erfolgt ist. Die Versteuerung hat daher für das Jahr 2007 zu erfolgen.

#### **Angemerkt wird:**

Im o.a. Beschluss vom 13.3.2019, XI R 28/17, Tz 43, neigt der BFH in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt unter Hinweis auf die Tatsache, dass ein Unternehmen einem fremden Dritten selten etwas zuwendet, wenn es sich von diesem Dritten nicht einen

korrespondierenden Vorteil verspricht, das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung anzunehmen.

Rumpf/Scarella/Sumper/Wind/Zechner vertreten in taxlex 2018, 318, Punkt E., die Meinung, aus der Ansicht des EuGH im Urteil C-132/16, Iberdrola, dass bei einer unternehmerischen Veranlassung der Vorsteuerabzug wegen des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit besteuerten Ausgangsumsätzen und nicht etwa wegen einer Eigenverbrauchsbesteuerung (fiktive Leistung iSd § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994) zusteht, sei zu schließen, dass der EuGH den Vorsteuerabzug nicht nachträglich durch eine Eigenverbrauchsbesteuerung neutralisiert haben will.

Dem wird entgegengehalten: Aus der Begründung, warum ein Vorsteuerabzug zusteht, ist nichts für nachgelagerte Vorgänge abzuleiten. Dies auch dann nicht, wenn sich die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges und die Notwendigkeit der Besteuerung gegenseitig bedingen würden, weil diesfalls ein Zirkelbezug vorläge (der Vorsteuerabzug steht zu, u.a. deshalb sei die nachgelagerte unentgeltliche Übertragung ein beststeuerter Umsatz ist, weshalb der Vorsteuerabzug zusteht usw...).

Sowohl der EuGH als auch der VwGH haben aber ohnehin die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges nicht mit der nachgelagerten unentgeltlichen Übertragung begründet, sondern mit der generellen unternehmerischen Veranlassung der bezogenen Leistungen.

Eine mögliche Begründung für die Meinung der genannten Autoren könnte aber sein, dass die den Vorsteuerabzug begründenden Ausgangsumsätze (konkret die steuerpflichtig behandelten Grundstücksumsätze) weitere Umsätze in Form von fiktiven Lieferungen ausschließen. Gegen eine solche Ansicht spricht aber das Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2017, Ra 2016/15/0031, Tz 21 (siehe auch unten).

Für den Fall, dass der EuGH der Ansicht ist, dass keine entgeltliche Lieferung vorliegt, hält der BFH im o.a. Beschluss die Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung u.a. deshalb für zweifelhaft, weil sie den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellt. Grund für die Regelung des Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG sei, einen „unversteuerten Endverbrauch“ zu verhindern. Dieser sei vorliegend nicht tragend, weil die streitigen Aufwendungen in die Preise der regulären Ausgangsumsätze einkalkuliert sind.

Der VwGH ist hingegen der Meinung, dass die Ansicht, es könne überhaupt kein unversteuerter Letztverbrauch eintreten, wenn die Kosten in die Preise der Ausgangsumsätze einfließen, unzutreffend sei, weil damit die Betrachtung des konkreten Leistungsaustausches verlassen wird. Dieser findet nämlich zwischen der Revisionswerberin (hier ABC) und der Öffentlichen Hand (hier XY) und nicht zwischen der Revisionswerberin und deren Kunden statt (VwGH vom 27.11.2017, Ra 2016/15/0031, Tz 21).

#### **II.c.2.b. Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der XY an ABC betreffend die unter 2. und 4. angeführten Maßnahmen:**

U.a. die Errichtung besagter Anlagen war Voraussetzung dafür, dass ABC die Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen konnte (siehe obige Sachverhaltswürdigung). Da ABC für die Errichtung besagter Anlagen an XY etwas zu zahlen hatte und Gründe, warum ABC dies tun sollte, ohne sich davon einen (wirtschaftlichen) Vorteil zu versprechen, nicht ersichtlich sind, ist davon auszugehen, dass ABC von XY Leistungen erhalten hat.

#### **II.c.2.b.1. Vorsteuerabzug aus der Rechnung der XY an ABC betreffend die unter 2. angeführten Maßnahmen:**

Besagte Leistung bestand betreffend die unter 2. angeführten baulichen Maßnahmen in der durch die Errichtung besagter Anlagen seitens der XY der ABC eingeräumten Möglichkeit, die unter 1. und 3. angeführten baulichen Maßnahmen vornehmen zu können. Die Verlegung des Sportplatzes (1.) und die Errichtung der Straßen (3.) ohne Realisierung der unter 2. angeführten baulichen Maßnahmen, also ohne Anschlussmöglichkeit an das Straßennetz, wären ja nicht sinnvoll gewesen. Die unter 1. und 3. angeführten Maßnahmen waren aber wiederum Voraussetzung dafür, dass ABC die Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen konnte.

Im Ergebnis hat also XY der ABC durch Vornahme der unter 2. beschriebenen baulichen Maßnahmen die Möglichkeit eingeräumt, die Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen zu können und damit eine Leistung an ABC erbracht.

Da sich XY verpflichtet hat, diese Maßnahmen zu setzen, liegt auch keine bloß faktische Einräumung der Verwertungsmöglichkeit vor.

XY ist nicht verpflichtet, Straßen und Brücken zu bauen (siehe Auskunft des Amtes der OÖ. Landesregierung) und damit besagte Verwertungsmöglichkeit einzuräumen. Die im Erkenntnis vom 29.12.2015, RV/5100770/2009, geäußerte Rechtsansicht ist zwar nicht präjudiziell, dem BFG ist aber auch nicht verwehrt, sich dieser Ansicht anzuschließen, zumal es ja in diesem Erkenntnis um die Unternehmereigenschaft von XY ging und im gegenständlichen Verfahren der Vorsteuerabzug für die von XY an ABC erbrachte Leistung strittig ist. XY hat somit diese Leistung nicht in ihrem Hoheitsbereich erbracht.

Die Meinung des Finanzamtes, die Zahlung der ABC sei trotz des Umstandes, dass das Gewerbegebiet ohne die Errichtung der Brücke möglicherweise nicht realisierbar gewesen wäre, ein bloßer Kostenersatz, ist unzutreffend: XY hat sich verpflichtet, die baulichen Maßnahmen durchzuführen, ABC hatte an XY für die Durchführung zu zahlen. Realitätsfremd wäre, dass ABC die XY bloß subventionieren wollte.

ABC haben also die diesbezügliche Zahlung gerade deswegen geleistet, um die Verwertungsmöglichkeit zu erhalten. Damit erfolgte die Einräumung der Verwertungsmöglichkeit gegen Entgelt und ist daher bei XY steuerpflichtig. Da u.a. diese von XY erbrachte und von ABC bezogene Leistung Voraussetzung dafür war, dass ABC die Grundstücke verkaufen konnte, besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der von ABC bezogenen Leistung und den von ABC erbrachten Leistungen. Die dies unter Hinweis auf Tz. 55 des Erkenntnisses des VwGH vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, verneinenden Ausführungen des Finanzamtes sind nicht stichhaltig,

weil der VwGH im besagten Erkenntnis eine mangelhafte Sachverhaltsermittlung rügt. Ohne feststehenden Sachverhalt kann aber keine rechtliche Würdigung erfolgen.

Die von XY an ABC erbrachte Leistung ist demnach für Zwecke des Unternehmens des ABC ausgeführt bzw. verwendet worden. Da ABC besagte Leistung zur Ausführung von besteuerten Umsätzen verwendet hat (ABC hat die Grundstücke steuerpflichtig verkauft), darf ABC die ihm von XY in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Da die baulichen Maßnahmen auch eine neue Zufahrtsmöglichkeit zum Stadtgebiet darstellen und damit auch hoheitlichen Zwecken dienen, darf systemkonform keine vollständige Umsatzsteuerentlastung erfolgen. Letzteres ist aber ohnehin nicht erfolgt, weil XY nur einen anteiligen Vorsteuerabzug (von 52,03%) vorgenommen hat und auch der ABC nur eine entsprechende anteilige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat. Anhaltspunkte, dass der von XY und ABC (und dem Land OÖ) vereinbarte Anteil nicht der Gegebenheiten entspricht, gibt es nicht.

#### **II.c.2.b.2. Vorsteuerabzug aus der Rechnung der XY an ABC betreffend die unter 4. angeführten baulichen Maßnahmen:**

Mit der unter 4. angeführten Erschließung des Gewerbegebietes hat XY ermöglicht, dass die (von ABC zu verkaufen beabsichtigten) Grundstücke an das Ver- und Entsorgungsnetz anschließbar waren. Weil nur anschließbare Grundstücke für gewerbliche Zwecke verkaufbar sind, hat XY der ABC mit der Erschließung im Ergebnis die Möglichkeit eingeräumt, die Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen zu können.

Da sich XY verpflichtet hat, diese Maßnahmen zu setzen, liegt auch keine bloß faktische Einräumung der Verwertungsmöglichkeit vor.

Wie bereits in der Sachverhaltswürdigung ausgeführt war die Verlegung des Sportplatzes (1.) erforderlich, um das Gewerbegebiet realisieren zu können, also die Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen zu können. Da ein Sportplatz ohne Anschluss an das Ver- und Entsorgungsnetz unbrauchbar ist, war die Errichtung entsprechender Anlagen eine der Voraussetzungen für die Realisierung des Gewerbegebietes. Da die Errichtung - wie am 19.12.2002 vereinbart - durch XY (gegen entsprechenden Kostenersatz seitens ABC) erfolgt ist, hat XY mit der Errichtung der Anlagen der ABC im Ergebnis die Möglichkeit eingeräumt, die Grundstücke (steuerpflichtig) verkaufen zu können.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes schließt der Umstand, dass XY die unter 4. dargestellten Anlagen errichtet und dafür allenfalls entsprechende Leistungen von Dritten erhalten hat, nicht aus, dass XY ihrerseits (die besagte) Leistung erbracht hat. XY hat überdies den Grundstückseigentümern (den Gewerbetreibenden, also nicht der ABC) die Wasser- und Kanalanschlussgebühren für den Anschluss des jeweiligen Grundstückes vorgeschrieben. Diese Vorschriften haben daher keine Auswirkung auf das Verhältnis zwischen XY und ABC.

XY hat diese Leistung (Einräumung der Verwertungsmöglichkeit) als Wasserwerk und Anstalt zur Abfuhr von Spülwasser, somit als ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 erbracht.

Dass für die neue Zufahrtsmöglichkeit zum Stadtgebiet die Erschließung der Grundstücke, die ABC zu verkaufen beabsichtigte, nicht erforderlich war, ändert nichts daran, dass mit diesen Maßnahmen ABC befähigt wurde, die Grundstücke (steuerpflichtig) zu verkaufen.

Ebensowenig ändert der Umstand, dass die Erschließung der Sportanlagen auf gemeindeeigenem Grundstück erfolgt ist, etwas an der Einräumung der Verwertungsmöglichkeit.

Nach Ansicht des Finanzamtes hat XY der ABC an den Anlagen, die den Sportplatz erschlossen haben, kein Nutzungsrecht eingeräumt hat, weil sich diese auf dem Grundstück der XY befinden.

Da jedoch die Leistung der XY in der Einräumung der Möglichkeit, die Grundstücke (steuerpflichtig) zu verkaufen, besteht (siehe oben), ist ohne Bedeutung, ob XY dem ABC Nutzungsrechte eingeräumt hat oder nicht.

Die Meinung des Finanzamtes, die Zahlung des ABC sei ein bloßer Kostenersatz, ist unzutreffend: XY hat sich verpflichtet, die baulichen Maßnahmen durchzuführen, ABC hatte an XY für die Durchführung zu zahlen. Realitätsfremd wäre, dass ABC die XY bloß subventionieren wollte.

ABC haben also die diesbezügliche Zahlung gerade deswegen geleistet, um die Verwertungsmöglichkeit zu erhalten. Damit erfolgte die Einräumung der Verwertungsmöglichkeit gegen Entgelt und ist daher bei XY steuerpflichtig. Da u.a. diese von XY erbrachte und von ABC bezogene Leistung Voraussetzung dafür war, dass ABC die Grundstücke verkaufen konnte, besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der von ABC bezogenen Leistung und den von ABC erbrachten Leistungen.

Die dies unter Hinweis auf Tz. 55 des Erkenntnisses des VwGH vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, verneinenden Ausführungen des Finanzamtes sind nicht stichhaltig, weil der VwGH im besagten Erkenntnis eine mangelhafte Sachverhaltsermittlung rügt.

Ohne feststehenden Sachverhalt kann aber keine rechtliche Würdigung erfolgen.

Warum (nach Ansicht des Finanzamtes) selbst dann, wenn die Tragung der Erschließungskosten Voraussetzung für die Realisierung des Gewerbegebietes war, besagte innere Verknüpfung nicht gegeben sei, vermag das BFG nicht nachzuvollziehen.

Die von XY an ABC erbrachte Leistung ist demnach für Zwecke des Unternehmens des ABC ausgeführt bzw. verwendet worden. Da ABC besagte Leistung zur Ausführung von besteuerten Umsätzen verwendet hat (ABC hat die Grundstücke steuerpflichtig verkauft), darf ABC die ihm von XY in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Der Vorsteuerabzug steht aber (wie letztlich von ABC beantragt) nur in Höhe von 50% der mit 20% ausgewiesenen Umsatzsteuer zu, weil die Leistung der XY gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

### **II.c.3. Zulässigkeit einer Revision**

Da der Antwort auf die Frage, ob ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen betreffend die unter 2. und 4. angeführten baulichen Maßnahmen zusteht, grundsätzliche Bedeutung zukommt und diese Frage noch nicht höchstgerichtlich entschieden ist, war insofern eine Revision nicht für unzulässig zu erklären.

In Anbetracht der Ausführungen des BFH im oben genannten Vorlagebeschluss zur Frage, ob bei Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung diese zu besteuern ist, war auch insofern eine Revision nicht für unzulässig zu erklären.

Linz, am 10. Dezember 2019