



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GVM, vom 19. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

**Der Berufung wird Folge gegeben.**

**Die Vorsteuern werden mit -150.900,34 € festgesetzt.**

**Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.**

**Die Umsatzsteuer beträgt daher -149.650,34 €.**

### Entscheidungsgründe

Mehrere Gemeinden haben sich zwecks Sicherung und Weiterentwicklung der regionalen Wirtschaftsstruktur zu einem Gemeindeverband zusammengeschlossen. Besagte Zwecke sollen durch folgende Maßnahmen verwirklicht werden:

Planung und Erschließung von Betriebsansiedlungsgebieten, Teilung von Kosten und Erträgen, gemeinsames Marketing und Abstimmung der Wirtschaftsförderung.

Im Konkreten ließ der Berufungswerber u.a. eine Aufschließungsstraße errichten. Von den auf die sogenannte „inneren Aufschließungsstraße“ (jene Straße, die ausschließlich zum Betriebsansiedlungsgebiet führt) entfallenden Aufwendungen hat der Berufungswerber den Vorsteuerabzug zur Gänze, von den Aufwendungen für die übrigen Maßnahmen (Adaptierung der Bundesstraße, Einbindung eines bestehenden Güterweges und diesbezügliche Planungsarbeiten) hingegen nur anteilig geltend gemacht. Die Aufteilung erfolgte anhand von

Berechnungen eines Ziviltechnikers. Näheres ist den sachverhaltsmäßig unstrittigen Berufungsausführungen zu entnehmen.

In einer sogenannten "Anlagenbenützungs- und Anlagenbetriebsordnung" (nachfolgend ABBO) vereinbart(e) der Berufungswerber mit den jeweiligen (künftigen) Grundeigentümern u.a. Folgendes:

Der Verband verpflichtet sich, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Betriebsbaugebietes stehenden Erschließungsmaßnahmen zu realisieren und vorzufinanzieren.

Der künftige Erwerber beabsichtigt, ein bestimmtes Grundstück des Ansiedlungsgebietes zu erwerben.

Als einmaliges Entgelt für die anteiligen Aufschließungskosten sowie für die Benützungsrechte an Einrichtungen und Anlagen, soweit diese für den Gebrauch des Betriebsgrundstückes nützlich sind, ist ein bestimmter Betrag je m<sup>2</sup> erworbener Grundfläche zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen.

Dieses einmalige Entgelt entbindet den Erwerber von seiner aufgrund gesetzlicher Bestimmungen bestehenden Verpflichtung, Anschlussgebühren bzw. Anschlussbeiträge insbesondere nach dem oö. Interessentenbeitragsgesetz 1958 LGBl. Nr. 28/1958 idF. LGBl. Nr. 57/1973, den Verkehrsflächenbeitrag nach den Bestimmungen der Oö. Bauordnung, LGBl. Nr. 66/1994 idGF., sowie Aufschließungs- bzw. Erhaltungsbeiträge nach den Bestimmungen der §§ 25 ff oö. Raumordnungsgesetz LGBl. Nr. 114/1993 idGF., zu entrichten und es ist darüber mit der Gemeinde HM eine privatrechtliche Vereinbarung abzuschließen.

Die auf die Erhaltung jener Straßenteile entfallenden Kosten, die dem Verband gehören, hat der Verband zu tragen. Die auf die Erhaltung der öffentlichen Straßenteile entfallenden Kosten hat die Gemeinde HM zu tragen. Der Erwerber muss (also) für die Straßenerhaltung (wie z.B. Winterdienst) nicht aufkommen.

Nach den rechtlichen Erwägungen des Betriebsprüfers in seinem Bericht *kommt einem Gemeindeverband dieselbe Rechtsposition wie jene einer Gemeinde zu. Die Errichtung und Erhaltung öffentlicher Straßen ist grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit. Nach landesgesetzlichen Bestimmungen sind die Gemeinden Straßenerhalter für Gemeindestraßen und haben somit auch die Kosten der Errichtung und Erhaltung selbst zu tragen. Den Anrainern werden dabei (wiederum aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften) Aufschließungsbeiträge bescheidmäßig vorgeschrieben.*

*Die Grundstücke für die Betriebsansiedlungen können von Unternehmen direkt von den Landwirten erworben werden (es existieren Optionsverträge). Für die gesamte Aufschließung verrechnet der Gemeindeverband an diese Unternehmen ein Erschließungsentgelt (keine Grundabtretung, kein Verkehrsflächenbeitrag).*

*Die Erschließungsstraße kann offensichtlich von jeder Person befahren bzw. genutzt werden. Dass es sich bei der sogenannten „inneren Aufschließungsstraße“ um einen „nicht öffentlichen Weg“ handelt bzw. dass die Straße eine private wäre, ist für einen Benützer der Straße nicht ersichtlich. Es gibt Hinweisschilder „Gewerbegebiet ...“, allerdings keinen Hinweis auf Fahrverbote oder eingeschränkte Nutzungsmöglichkeiten.*

*Bei den fraglichen Maßnahmen handelt es sich daher zweifelsfrei um hoheitliche, die somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.*

Dieser Ansicht folgend aberkannte das Finanzamt besagte Vorsteuern zunächst in Festsetzungsbescheiden. In der dagegen gerichteten Berufung wurde u.a. ausgeführt:

## **1. Sachverhalt**

Im Jahr 2003 sicherte sich der Verband ca. 5,0 ha im Wege einer Option, sodass die derzeit verfügbare Grundfläche insgesamt 49.700 m<sup>2</sup> beträgt. Hinsichtlich der Grundstücksoptionen wird so vorgegangen, dass diese Optionen weitergegeben werden, sodass Kaufinteressenten die Liegenschaften nicht vom Gemeindeverband sondern unmittelbar vom Optionsgeber, dh dem jeweiligen Landwirt erwerben. Im Zusammenhang mit diesen Grundstücksumsätzen wird vom Gemeindeverband dann nur die Aufschließungsleistung (Kosten der Straße, Masseausgleich etc) zzgl Umsatzsteuer an den Käufer erbracht.

Zur Aufschließung des Betriebsbaugebietes war es erforderlich, eine Privatstraße zu errichten, welche in die Bundesstraße mündet. Letztere musste ebenfalls verbreitert und ausgebaut werden. Die infrastrukturelle Aufschließung erfolgte in der Form, dass neben der Wasser- und Kanalversorgung auch Stromanschlüsse hergestellt wurden. Weiters wurden Leerverrohrungen (für Drainage, Telekom und Strom) verlegt und ein Masseausgleich für die zu bebauenden Grundstücke durchgeführt.

Seitens des Gemeindeverbandes wurde im Hinblick auf die zukünftigen Grundstücksumsätze zur Steuerpflicht optiert und der Vorsteuerabzug aus den Aufschließungskosten sowie den Kosten des Straßenbaus bei der Bundesstraße mit 68% (abzüglich Eigenverbrauch für Anbindung öffentlichen Güterweg und Busbuchten) und bei der Aufschließungsstraße mit 100% geltend gemacht. Die Planungskosten für diese Straßenbaumaßnahmen wurden mit 90% geltend gemacht. Diese Prozentaufteilung stützt sich auf die Berechnung des beauftragten Planungsbüros vom 6. November 2006. Im Jahr 2006 erfolgten die ersten Grundstücksumsätze, die Aufschließungsbeiträge werden nach entsprechender Widmung (voraussichtlich erstes Quartal 2007) dem Bauwerber in Rechnung gestellt und dem Normalsteuersatz (ausgenommen Kanal- und Wasseranschlussanteile mit 10% Umsatzsteuersatz) unterworfen.

## **2.1. Allgemeine umsatzsteuerliche Beurteilung von Körperschaften öffentlichen Rechts**

Gemäß § 2 Abs 3 UStG sind Gemeinden nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig. § 2 Abs 3 UStG knüpft dabei an die Definition des körperschaftsteuerlichen Betriebs gewerblicher Art an und erweitert diese Anknüpfung kraft ausdrücklicher umsatzsteuergesetzlicher Fiktion um bestimmte körperschaftsteuerlich als Hoheitsbetriebe qualifizierte Tätigkeiten (Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts).

Im gegenständlichen Fall wird nicht eine Gemeinde sondern ein Gemeindeverband tätig. Hinsichtlich der rechtlichen Stellung eines Gemeindeverbandes ist § 3 Oö Gemeindeverbändegesetz zu beachten. Gemäß dieser Bestimmung erlangt ein Gemeindeverband hinsichtlich der von ihm zu besorgenden Aufgaben dieselbe rechtliche Stellung, wie sie den verbandsangehörigen Gemeinden hinsichtlich dieser Aufgaben vor der Bildung des Gemeindeverbandes zugekommen ist. Steuerlich wird ein Gemeindeverband daher wie eine Gemeinde behandelt.

Die Tätigkeit des Gemeindeverbandes besteht darin, Grundstücke aufzuschließen und anschließend zu veräußern. Im Hinblick auf die planmäßige Aufeinanderfolge von Erwerb,

Baureifmachung und Veräußerung der Grundstücke ist von einer gewerblichen und demnach grundsätzlich unternehmerischen Tätigkeit des Gemeindeverbandes auszugehen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, § 23 Rz 14.1 f; Rz 5446 EStR).

Im Zuge der Erschließung des Betriebsbaugebietes wurde vom Gemeindeverband einerseits auf eigenem Grund eine Privatstraße errichtet, welche in die öffentliche Straße mündet und andererseits die öffentliche Straßen adaptiert und teilweise verbreitert.

## **2.2. Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges**

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug einer Gemeinde bzw eines Gemeindeverbandes ist, dass die betreffende Tätigkeit überwiegend privatwirtschaftlichen Zwecken dient, dh dass die Tätigkeit in Zusammenhang mit dem Unternehmensbereich steht.

Zur Bestimmung des Unternehmensbereichs von Körperschaften öffentlichen Rechts ging der Gesetzgeber so vor, dass er im UStG den unternehmerischen Bereich genau umschreibt. Alle Tätigkeiten, die nicht dem unternehmerischen Bereich zugehören, bilden sodann im Sinne des Ausschlussprinzips den nichtunternehmerischen Bereich. Zur Bestimmung, ob eine Tätigkeit dem Nichtunternehmensbereich angehört, stellt der VwGH darauf auf, ob die Tätigkeit unter Ausübung öffentlicher Gewalt oder in Erfüllung öffentlichrechtlicher Aufgaben erfolgt. Davon kann nur dann gesprochen werden, wenn zur Erreichung eines Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte gesetzt werden (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Rz 185 uHa VwGH 30.5.1952, 1796/51; ähnlich VwGH 6.4.1955, 3302/54 und 5.5.1965, 2052/64).

Der VwGH stellt weiters darauf ab, ob die Aufgabe der Körperschaft öffentlichen Rechts auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften aufgetragen, dh ob sie ihr eigentümlich und vorbehalten ist. Dies ist nach Ansicht des VwGH dann gegeben, wenn die Tätigkeit auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten lediglich durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft erfüllt werden kann und erfüllt wird, dh wenn der Körperschaft die Tätigkeit zwecks Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben funktionell durch das öffentliche Recht zugewiesen wird. Vorbehalten ist eine Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung aber nicht nur bei gesetzlicher Zuweisung und Ausschließlichkeit sondern bereits dann, wenn sie im Regelfall von einer KÖR wahrgenommen wird (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Rz 186).

Im gegenständlichen Fall ist nach nationalem Recht somit zu prüfen, ob es sich bei den straßenbaulichen Maßnahmen des Gemeindeverbandes um eine dem Gemeindeverband eigentümlich und vorbehaltene Tätigkeit handelt, bzw ob dieser in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig wurde.

Gemäß § 12 OÖ Straßengesetz 1991 obliegt die Straßenverwaltung der Verkehrsflächen der Gemeinde der jeweiligen Gemeinde, wobei nach § 8 Abs 2 OÖ Straßengesetz unter Gemeindeverkehrsflächen Gemeindestraßen, Güterwege sowie Radfahr-, Fußgänger und Wanderwege zu verstehen sind.

Als Gemeindestraßen geltend nach dieser Bestimmung jene Straßen, die durch Verordnung des Gemeinderates gewidmet und als solche eingereicht sind oder Grundstücke, die im Grundbuch als öffentliches Gut (Straßen, Wege) eingetragen sind und allgemein für Verkehrszwecke benützt werden.

Unter Güterwegen sind jene Straßen zu verstehen, die vorwiegend der verkehrsmäßigen Erschließung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe oder des ländlichen Raumes dienen, durch eine Interessentengemeinschaft hergestellt werden und als solche gewidmet und eingereicht sind.

Radfahr-, Fußgänger- und Wanderwege sind schließlich solche Straßen, die durch Verordnung gewidmet und jeweils als solche eingereicht sind.

Gemäß § 12 Abs 1 OÖ Straßengesetz umfasst die Aufgabe der Straßenverwaltung sowohl die Herstellung als auch die Erhaltung der der Gemeinde obliegenden Verkehrsflächen. Aus dieser Bestimmung leitet die Finanzverwaltung ab, dass im Zusammenhang mit der Errichtung von

Straßen durch Gemeinden (und in weiterer Folge von deren Aufgaben übernehmenden Gemeindeverbänden) kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

Im Zusammenhang mit den straßenbaulichen Maßnahmen des Gemeindeverbandes kann der Beurteilung als hoheitliche Tätigkeit durch die Finanzverwaltung jedoch aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

Von der Erschließungstätigkeit des Gemeindeverbandes ist einerseits eine Privatstraße und andererseits Arbeiten an den öffentlichen Straßen (im Bereich der Mündung der Privatstraße, Verbreiterung) umfasst.

Betreffend die Errichtung der Privatstraße kann jedenfalls nicht von Ausübung öffentlichen Gewalt oder Erfüllung öffentlicher Aufgaben gesprochen werden, da die Errichtung von Privatstraßen schon rein begrifflich nicht von der Verpflichtung zur Straßenverwaltung iSd OÖ Straßengesetzes umfasst ist. Beim Grundstück, auf dem die Privatstraße errichtet worden ist, handelt es sich um Eigentum und somit Privatgut des Gemeindeverbandes. In diesem Bereich besteht keine öffentliche Widmung und ist somit auch keine öffentliche Straße iSd OÖ Straßengesetzes gegeben. Der Gemeindeverband kann demnach diesbezüglich nicht anders behandelt werden, als ein privater Rechtsträger, der nach Art eines Bauunternehmers zur Errichtung von Privatstraßen für Unternehmer oder Privatpersonen tätig wird. Die Errichtung der Privatstraße ist somit jedenfalls von der unternehmerischen Tätigkeit des Gemeindeverbandes umfasst.

Hinsichtlich jener Baumaßnahmen, welche sich auf das öffentliche Straßengut bezogen (dh die Erweiterung der Bundesstraße unter Errichtung einer Abbiegespur) ist ebenfalls davon auszugehen, dass diese von der unternehmerischen Tätigkeit des Gemeindeverbandes umfasst sind. Die Behörde erkennt, dass für diese Straßenstücke öffentlich-rechtlich weder die Gemeinde noch der Gemeindeverband, sondern das Land bzw der Bund zur Straßenverwaltung verpflichtet wäre. Dass die Baumaßnahmen durch den Gemeindeverband durchgeführt wurden zeigt, dass es sich um keine Maßnahmen der hoheitlichen Straßenverwaltung handelt, sondern dass die Baumaßnahmen zur besseren Erschließung des Baugebietes durchgeführt wurden. Mit den Baumaßnahmen wird den Wünschen der Kunden und den Forderungen der Bundes- bzw Straßenverwaltung Rechnung getragen.

Der Auffassung der Behörde, wonach die Straßenanlage für den Gemeingebrauch (unentgeltlich) zugänglich ist demzufolge ein Zusammenhang zwischen den Planungs- und Errichtungskosten der Straßenanlagen mit den Grundstücksveräußerungen zu verneinen ist, kann uE nicht gefolgt werden. Sowohl die Errichtung der Privatstraße als auch die damit zwangsläufig verbundenen Adaptierungen der bestehenden Bundesstraßen stehen im besonderes Interesse des Gemeindeverbandes, da durch diese Maßnahmen die Grundstücke des Betriebsbaugebietes besser bzw überhaupt erst aufgeschlossen und somit für potentielle Kaufinteressenten attraktiver werden. Die Straßenbaumaßnahmen sind somit Grundvoraussetzung dafür, dass überhaupt Grundstücke verkauft werden können.

Geplant war von Anfang an, dass die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen letztlich wirtschaftlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen werden sollen und diesen anteilig weiterverrechnet werden sollen. Diese Absicht schlägt sich in der Kalkulation des Infrastrukturbeitrages des Gemeindeverbandes nieder. Festzuhalten ist weiters, dass ohne die straßenbaulichen Maßnahmen ein Zufahren zu einzelnen Grundstücken teilweise gar nicht möglich wäre bzw nicht in der einem Betriebsgrundstück entsprechende Weise gegeben wäre, bzw keine Zustimmung der Bundestrassenverwaltung erteilt worden wäre.

Auch wenn einzelne Maßnahmen an Straßen vorgenommen wurden, die im Eigentum der öffentlichen Hand stehen und dieser dadurch ein Vorteil erwachsen ist, wurden die Maßnahmen nicht deshalb getätigt, um der öffentlichen Hand einen Vorteil zuzuwenden, sondern der Gemeindeverband verfolgte mit diesen Investitionen eigenbetriebliche Interessen; konkret erfolgten die Investitionen dazu, um die Grundstücke verkehrsfähig zu

machen oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern (vgl dazu UFS, 23.9.2005, RV/0487/W/03).

Die Vornahme von baulichen Maßnahmen am öffentlichen Straßengut war somit bloßes Mittel zur Realisierung des eigentlichen Geschäftszweckes, nämlich der Veräußerung der Gewerbegrundstücke (vgl FG Bdb, 6.2.2004, 1 K 2807/01) und keinesfalls eine hoheitliche Maßnahme.

Die Tatsache, dass die Verbreiterung der Bundesstraßen bzw. die Errichtung der Abbiegespur zivilrechtlich mit Errichtung Teil des öffentlichen Gutes und damit dem Gemeingebrauch zugänglich wurden, vermag die Ansicht der Behörde, ein Zusammenhang zwischen Errichtungskosten mit den Grundstücksveräußerungen wäre nicht gegeben, ebenfalls nicht zu begründen.

Der Zweck der straßenbaulichen Maßnahmen und der Errichtung der im Eigentum des Gemeindeverbandes stehenden Straße war ja von Anfang darauf gerichtet, den Gewerbetreibenden und in weiterer Folge Allgemeinheit (den potentiellen Kunden der Gewerbetreibenden) eine verbesserte Zufahrtmöglichkeit zu den Betriebsgrundstücken zur Verfügung zu stellen. Die unentgeltliche Überlassung an die Allgemeinheit ist somit notwendige Voraussetzung dafür, dass die Grundstücke überhaupt veräußert werden können. Es wäre somit systemwidrig, aus diesem Grund zu dem Ergebnis zu kommen, dass die Errichtung der Straßenanlagen nicht für den Unternehmensbereich des Gemeindeverbandes ausgeführt worden ist (vgl UFS 23.9.2005, RV /0487-W/03). Zudem wurde für diesen Bereich ohnedies nur ein anteiliger Vorsteuerabzug geltend gemacht, wodurch für jene Aufwendungen, die ausschließlich für das öffentliche Gut (Einbindung Güterweg, Errichtung Busbuchten) erforderlich waren, kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurden.

Es ist somit davon auszugehen, dass sowohl die Errichtung der Privatstraße als auch die angeführten Adaptierungen an den öffentlichen Straßen für den Unternehmensbereich des Gemeindeverbandes ausgeführt worden sind und der Vorsteuerabzug nach nationalem Recht im angeführten Ausmaß zusteht.

### **2.3. Gemeinschaftsrechtliche Aspekte**

Zur Bestimmung, ob eine Tätigkeit als im Rahmen des Hoheitsbereichs oder des Unternehmensbereichs erbracht gilt, sind auch die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zu beachten. Gemäß Art 4 Abs 1 6. MwSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Für Körperschaften öffentlichen Rechts enthält Art 4 Abs 5 der 6.MwSt-RL eine Sonderregelung.

Nach Art 4 Abs 5 Unterabsatz 1 gelten öffentlich-rechtliche Körperschaften nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Nach der Rspr des EuGH sind unter Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt solche zu verstehen, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird (EuGH 11.7.1985, Rs 107/84 "Kommission/Bundesrepublik Deutschland"; 26.3.1987, Rs 235/85 "Kommission/Niederlande") bzw die die Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Tätigkeiten, die sie nach den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer sind demgegenüber als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 der 6. MwSt-RL zu qualifizieren (EuGH 17.10.1989, Rs 231/87 "Comune di Carpaneto"; 15.5.1990, Rs C-4/89 "Comune di Carpaneto II"; 6.2.1997, Rs C-247/95 "Marktgemeinde Welden").

Im Ergebnis stellt der EuGH damit auf die Ausübungsmodalität einer Tätigkeit ab. Bedient sich ein Gemeindeverband bei der Aufgabenerfüllung privatrechtlicher Handlungsformen, so ist die Tätigkeit jedenfalls als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 zu qualifizieren. Tritt der Gemeindeverband mit öffentlich-rechtlichen Handlungsformen auf, so liegt eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor.

Die Maßgeblichkeit der Ausübungsmodalität einer Tätigkeit wurde auch kürzlich vom VwGH bestätigt (VwGH 20.1.2005, 2000/15/0203). In seinem Erkenntnis, in dem er sich mit der Unternehmereigenschaft im Hinblick auf die 6. MwSt-RL beschäftigt hat, führte der VwGH aus, dass es *„unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. [...] Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit.“* Weiters sprach der Gerichtshof aus, *„dass die fragliche Tätigkeit der Gemeinde ‚rein inhaltlich, eigentümlich und vorbehalten‘ ist, ist ein Umstand, der es nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH nicht erlaubt, Personen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige zu behandeln, weil es auf den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung nicht ankommt (vgl die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen C-408/97 sowie 231/87 und 129/88)“.*

Im gegenständlichen Fall wird der Gemeindeverband nicht mit hoheitlichen Mitteln tätig. Vielmehr werden mit den einzelnen Käufern zivilrechtliche Verträge abgeschlossen, im Rahmen derer auch die Infrastrukturkostenbeiträge in Rechnung gestellt werden. Im Hinblick auf die 6. MwSt-RL sowie den Ausführungen des VwGH ist im gegenständlichen Fall somit davon auszugehen, dass der Gemeindeverband aus seiner Tätigkeit jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Tätigkeit insgesamt (sohin auch Straßen und Kreuzungsbereich) dem Unternehmensbereich zuzurechnen ist.

## **2.4. Zulässigkeit des sofortigen Vorsteuerabzuges**

Entsprechend den unter Pkt 2.2. und 2.3. getroffenen Ausführungen steht dem Gemeindeverband der Vorsteuerabzug dem Grunde nach im angeführten Ausmaß zu. Hinsichtlich des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges ist Folgendes auszuführen:

Im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen aus den Erschließungsmaßnahmen ist auf Ebene des Gemeindeverbandes bereits festgestanden, dass die künftigen Grundstücksumsätze, dh der Verkauf der einzelnen Betriebsgrundstücke steuerpflichtig behandelt werden soll. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann im Fall einer zukünftigen steuerpflichtigen Lieferung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug erst ab dem Zeitpunkt vorgenommen werden, in dem es zur Ausübung der Option zur Steuerpflicht kommt, dh im Zeitpunkt der tatsächlichen Grundstückslieferung (vgl § 6 Abs 2 letzter Satz UStG sowie Rz 793 UStR 2000).

UE ist jedoch nach allgemeinem Umsatzsteuerrecht davon auszugehen, dass der Vorsteuerabzug möglich ist, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ein Zusammenhang mit einem steuerpflichtigen Umsatz besteht und die Absicht, für die Steuerpflicht zu optieren aufgrund objektiver Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststeht (vgl *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 259/12).

Auch nach dem Gemeinschaftsrecht ist davon auszugehen, dass der Vorsteuerabzug schon im Zeitpunkt des Leistungsbezuges zusteht, wenn ein Zusammenhang mit einem künftigen steuerpflichtigen Umsatz besteht (vgl dazu *Resch*, SWK 1999, S 559; Fachsenat, ÖStZ 1999, 63; *Pülzl*, SWK 2003, S 707).

Diese Auffassung wurde auch vom UFS (UFS 30.12.2003, RV/1617-L/02; 16.11.2004, RV/0456-L/04) bestätigt. In seiner Entscheidung führte der UFS aus, dass im Zusammenhang mit Aufschließungskosten für Betriebsbaugrundstücke, die unstrittig zum steuerpflichtigen Weiterverkauf an Unternehmer bestimmt waren, keine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Vorsteuer vorliegt, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bereits feststehe, dass der künftige Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandelt werde.

Im gegenständlichen Fall ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass der Gemeindeverband bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges die Absicht hatte, die Grundstücke steuerpflichtig zu behandeln.

Dies geht aus der gesamten Vorgehensweise des Gemeindeverbandes hervor und kann insbesondere auch aus dem Marktauftritt (Werbung, Auftritt als Unternehmer) des Gemeindeverband geschlossen werden.

Unabhängig von dieser Problematik ist festzuhalten, dass der Gemeindeverband keine Grundstücksumsätze tätigt, da die Grundstücke direkt von den jeweiligen Grundstückseigentümern veräußert werden. Im Zusammenhang mit diesen Grundstücksumsätzen erbringt der Gemeindeverband nur die Aufschließungsleistung, welche zzgl Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird und auch anteilige Kosten der Straßenerrichtung umfasst. Da es sich bei den Aufschließungsleistungen jedoch nicht um eine Grundstückslieferung handelt, ist in diesem Bereich die Rz 793 UStR somit gar nicht einschlägig. Der Vorsteuerabzug steht demnach in jedem Fall sofort zu.

Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass dem Gemeindeverband sowohl aus der Errichtung der Privatstraße als auch aus den baulichen Maßnahmen an den als öffentliche Straßen gewidmeten Verkehrsflächen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Im Hinblick auf die Absicht der zukünftigen Steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen steht dem Gemeindeverband der Vorsteuerabzug aus den Aufschließungsmaßnahmen bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges zu.

Das Finanzamt erließ in der Folge den Umsatzsteuerjahrsbescheid für 2006, in welchem es die in der Erklärung im selben Umfang wie in den Voranmeldungen geltend gemachten Vorsteuern für o.a. Aufschließungsmaßnahmen wieder nicht anerkannte.

### **Über diesbezügliche Fragen des Referenten gaben Vertreter des Berufungswerbers an:**

Der Verkehrsflächenbeitrag nach dem öö. Interessentenbeitragsgesetz ist zu erheben, wenn das Grundstück durch eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße erschlossen ist bzw. wird. Dieser Beitrag ist ganz anders zu berechnen als der Einmalbetrag.

Der Aufschließungsbeitrag nach dem öö. Raumordnungsgesetz fällt jährlich an, solange innerhalb von fünf Jahren mit der Bebauung eines bebaubaren, durch eine (für die Allgemeinheit bestimmte) Straße erschlossenen Grundstückes noch nicht begonnen wurde. Wird das Grundstück in der Folge bebaut, wird der Beitrag auf die Anschlussgebühren bzw. Anschlussbeiträge sowie auf den Verkehrsflächenbeitrag angerechnet. Wird nicht innerhalb von fünf Jahren mit der Bebauung begonnen, fällt ab dem sechsten Jahr jährlich ein nicht anzurechnender Erhaltungsbeitrag an.

Bei den im Punkt 1. der Berufung genannten Aufschließungsbeiträgen handelt es sich jedoch nicht um jene nach dem öö. Raumordnungsgesetz. Vielmehr sind darunter die Einmalbeträge zu verstehen. Dies ergibt sich auch eindeutig aus der ABBO.

Ein Grundstück zu erwerben ohne sich der ABBO zu unterwerfen hat keinen Sinn, weil sonst kein Kanal- und Wasseranschluss erfolgt, der jedoch für die sinnvolle Nutzung des jeweiligen Grundstückes unentbehrlich ist.

Soweit dem Verband entstehende Kosten (z.B. für Marketingmaßnahmen oder für die Straßenerhaltung) nicht durch die Einmalbeträge abgedeckt sind, haben hierfür die beteiligten Gemeinden aufzukommen. Diese Kostenersätze wurden und werden auch künftig mit dem Normalsteuersatz versteuert.

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

Die Berufung gegen die Festsetzungsbescheide richtet sich gemäß § 274 BAO auch gegen den Jahresbescheid, weil darin dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen wurde (VwGH vom 4.6.2008, 2004/13/0124). In der Sache selbst ist auszuführen:



Der Berufungswerber ließ zwecks Erschließung eines Betriebsansiedlungsgebietes u.a. eine Straße errichten und eine Bundesstraße adaptieren.

Nur eine gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit kann eine unternehmerische, den Vorsteuerabzug eröffnende Tätigkeit sein.

Unternehmer, die sich im fraglichen Gebiet ansiedeln möchten, haben sich aus den vom Vertreter des Berufungswerbers genannten Gründen de facto der ABBO zu unterwerfen und somit u.a. für besagte Errichtungs- und Adaptierungsmaßnahmen bestimmte (die Kosten anteilig abdeckende) Beträge zu zahlen. Der Berufungswerber könnte daher insofern unternehmerisch tätig geworden sein.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.1.2005, 2000/14/0203, kommt es aber noch auf die Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit an. Ist diese zivilrechtlicher Natur, dann kann der Vorsteuerabzug zustehen.

Die ABBO ist nun (entgegen ihrer Bezeichnung als „Ordnung“) eine zivilrechtliche Vereinbarung. Den diesbezüglichen Berufungsausführungen ist das Finanzamt auch nicht entgegengetreten.

Der Vorsteuerabzug steht jedoch nur dann zu, wenn die Wahl der privatrechtlichen Form nicht missbräuchlich erfolgt ist (siehe Urteil des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02, Halifax).

Ein Missbrauch liegt im konkreten Fall aber nicht vor:

Nach den unbestrittenen Berufungsausführungen hat die gegenständliche Straße nur Bedeutung für die angesiedelten Unternehmen sowie deren Kunden bzw. Zulieferer. Alle anderen Personen könnten zwar auch die Straße benutzen, wenn sie dies tun, dann aber offensichtlich deswegen, weil sie sich verfahren haben. Daraus ist jedoch nicht zu schließen, dass der Berufungswerber die Straße für die Allgemeinheit gebaut hat.

Das Motiv des Berufungswerbers, die Straße zu bauen, lag letztlich darin, Anreize für Unternehmen zu schaffen, sich im betreffenden Gebiet anzusiedeln. Die Schaffung solcher Anreize ist jedoch keine hoheitliche Aufgabe.

Hätten die angesiedelten Unternehmer die Straße errichten bzw. adaptieren lassen, dürften sie zweifelsfrei die diesbezüglichen Vorsteuern abziehen (insofern sie nicht steuerfreie Umsätze tätigen). Dies selbst dann, wenn ihnen der hierfür nötige Grund und Boden nicht gehört. Eine daran anschließende Übertragung der Straße ins öffentliche Gut würde auch keine sonstige Leistung im Sinn des § 3a Z 1 UStG 1994 darstellen, weil die Straße nicht deshalb errichtet bzw. adaptiert worden wäre, um sie ins öffentliche Gut zu übertragen (dies würde eine unternehmensfremde Verwendung darstellen), sondern damit die übrigen

Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes zugänglich und damit unternehmerisch nutzbar werden (vgl. auch UFS vom 30.5.2007, GZ. RV/0884-L/04).

Im Endeffekt ist daher kein Unterschied, ob der Berufungswerber die Straße errichten bzw. adaptieren läßt, Vorsteuern geltend macht und den angesiedelten Unternehmern für die Errichtung der Straße Umsatzsteuern in Rechnung stellt, die diese (insofern sie nicht steuerfreie Umsätze tätigen) als Vorsteuer abziehen dürfen, oder ob die angesiedelten Unternehmer die Straße selbst errichten bzw. adaptieren lassen und die diesbezüglichen Umsatzsteuern als Vorsteuer abziehen (insofern sie nicht steuerfreie Umsätze tätigen).

Es trifft auch nicht zu, dass die hoheitlich vorzuschreibenden Verkehrsflächenbeiträge bzw. die auf eine vorhandene bzw. zu errichtende Straße entfallenden Aufschließungs- bzw. Erhaltungsbeiträge nach dem öö. Raumordnungsgesetz unzulässigerweise in einen privatwirtschaftlichen Mantel gehüllt worden sind. Besagte Beiträge werden ja nur deswegen erhoben, weil eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße vorhanden ist bzw. errichtet wird. Im konkreten Fall ist jedoch die Straße (wie bereits ausgeführt) nicht für die Allgemeinheit bestimmt. Auch die Berechnung der Höhe des Einmalbetrages erfolgt nach ganz anderen Kriterien als die Festsetzung der Höhe der hoheitlich vorzuschreibenden Beiträge. Überdies werden Verkehrsflächen- und Aufschließungsbeiträge deswegen erhoben, weil jemand ein Grundstück bebauen will (und damit an das öffentliche Verkehrsnetz angeschlossen sein möchte), die gegenständliche Straße wurde im Gegensatz dazu jedoch gerade deswegen errichtet, damit jemand die Grundstücke bebaut.

Der Anfall von Erhaltungsbeiträgen ist von vornherein auszuschließen, weil die Unternehmer die Grundstücke gerade deswegen erwerben, um diese sofort zu bebauen. Eine missbräuchliche Umwandlung der Erhaltungsbeiträge in die Einmalbeträge kann daher gar nicht stattfinden.

Die übrigen Beiträge (das sind im Wesentlichen die Kanal- und Wasseranschlussgebühren) sind schon deswegen nicht unzulässig (zwecks Lukrierung von Vorsteuern) zu privatrechtlichen Einmalbeträgen umgewandelt worden, weil für die den übrigen Beiträge zugrundliegenden Vorleistungen ohnehin bzw. ebenfalls der Vorsteuerabzug zustünde.

Aus all diesen Gründen hat der Berufungswerber nicht missbräuchlich privatwirtschaftlich gehandelt. Somit ist kein hoheitliches Handeln zu unterstellen.

Ob die Straße eine private oder öffentliche ist ist demnach nicht von Bedeutung.

Aus den in der Berufung angeführten (und vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen) Gründen war die Adaptierung der Bundesstraße eine notwendige Ergänzung zur Errichtung der Aufschließungsstraße. Insoweit die Adaptierung keinen direkten Bezug zur

Aufschließungsstraße hat, wurden keine Vorsteuern geltend gemacht. Die diesbezügliche Aufteilung der Vorsteuern ist vom Finanzamt nicht als unzutreffend bezeichnet worden noch gibt es Anhaltspunkte dafür, dass die Aufteilung unsachlich erfolgt ist.

Die begehrten Vorsteuern stehen daher dem Grund nach zu.

Nach den Berufungsausführungen sind die straßenbaulichen Maßnahmen Voraussetzung dafür, dass überhaupt Grundstücke verkauft werden können. Dies mag zwar zutreffen, ein für den Vorsteuerabzug maßgeblicher Zusammenhang zwischen der Straßenerrichtung und den Grundstückslieferungen besteht jedoch nicht, weil Letztere nicht durch den Berufungswerber erfolgt sind. Insofern sind auch die Ausführungen des Berufungswerbers, er habe zur Steuerpflicht der Grundstückslieferungen optiert, unverständlich. All dies ändert aber nichts daran, dass aus den oben dargelegten Gründen (privatwirtschaftliche Errichtung einer Straße gegen anteilige Kostenbeiträge) der Vorsteuerabzug zusteht. Mangels Grundstückslieferungen durch den Berufungswerber stellt sich auch nicht die in der Berufung unter Punkt 2.4. aufgeworfene Frage, wann der Vorsteuerabzug zusteht.

Linz, am 24. September 2008