

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Gewerbepark der Gemeinde X KEG, Y, vertreten durch Wolf & Partner, Wirtschaftstreuhänder, Weizer Straße 35/1, 8200 G, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 2. Juli 2008, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe:

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 13. Mai 2009, RV/0009-G/09, hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 bis 2004 und 2006 mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137, mit nachstehender Begründung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben:

"Ein Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der Bauauftrag für die in Rede stehende Auf- bzw. Abfahrt von der Beschwerdeführerin erteilt worden sei. Die Beschwerdeführerin ist damit schuldrechtlich Vertragspartnerin der Bauunternehmen geworden, welche die Bauleistungen erbracht haben. Ihr wurden die die Auf- bzw. Abfahrt betreffenden Bauleistungen erbracht.

Die belangte Behörde hat sodann jedoch festgestellt, dass die Errichtung der Auf- bzw. Abfahrt nicht im unternehmerischen Interesse der Beschwerdeführerin gelegen sei, weil sie auf Grundstücken, die sich im grundbücherlichen Eigentum der Stadtgemeinde G befänden, keine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen der Beschwerdeführerin darstelle; vielmehr handle es sich um die Erfüllung einer Aufgabe, die der Gemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts nach dem LStVG 1964 auferlegt sei. Daran ändere sich nichts dadurch, dass es sich beim eigentlichen Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin - "Errichtung, Verwaltung und Verwertung des geplanten Gewerbeparks" - zweifellos um eine unternehmerische Tätigkeit handle.

Die Beschwerdeführerin hat demgegenüber ins Treffen geführt, dass sie nach einem Übereinkommen mit der Grundstückseigentümerin die Auf- und Abfahrt "endgültig in ihre Verwaltung und Erhaltung" einschließlich aller Rechte und Pflichten nehme und daher wirtschaftliche Eigentümerin sei. Zudem sei es für sie als Verwalterin des Gewerbeparks aus betriebswirtschaftlicher Sicht unumgänglich gewesen, eine Lösung der bestehenden Zufahrtsproblematik zum Gewerbepark anzubieten, um Betriebsaussiedlungen zu verhindern und Neuansiedlungen bzw. Erweiterungen zu forcieren.

Wenn die belangte Behörde diesen Umstand als nicht maßgebend für eine unternehmerische Zuordnung einstuft, belastet sie damit ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0055, ausgesprochen hat, schließt weder der Umstand, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Aufgabenbereich der Gebietskörperschaften fällt, noch der Umstand, dass eine errichtete Verkehrsfläche letztlich in das Eigentum des Straßeneigentümers übergeht, einen Vorsteuerabzug eines die Bauleistungen in Auftrag gebenden Unternehmens bereits aus. Es kann nämlich - wie der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis ausgeführt hat - für einen Liegenschaftsverwalter durchaus im unternehmerischen Interesse liegen, seine Grundstücke durch Investitionen in (angrenzende) öffentliche Grundstücke besser zu erschließen.

Von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die bei Bauunternehmen in Auftrag gegebenen Bauleistungen ist jedoch die Frage nach den umsatzsteuerlichen Folgen einer Übertragung des Bauwerks an die Öffentliche Hand zu unterscheiden.

Soweit die Beschwerde eine solche Übertragung unter Hinweis auf behauptetermaßen nach wie vor bestehendes wirtschaftliches Eigentum der Beschwerdeführerin an der Auf- bzw. Abfahrt dem Grunde nach in Frage stellt, ist vorzuschicken, dass im

verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht dargelegt worden ist, welche zurückbehaltenen Rechte und Pflichten konkret die Annahme eines solchen wirtschaftlichen Eigentums begründen mögen. Die fortgesetzte Übernahme der Verwaltungs- und Erhaltungskosten einer öffentlichen Straße rechtfertigt dabei jedenfalls nicht die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums der Beschwerdeführerin.

Mit der Novelle BGBl. I Nr. 134/2003 wurde - für Umsätze und sonstige Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2003 ausgeführt werden bzw. sich ereignen - die Regelung des § 3 Abs. 2 (und § 3a Abs. 1a) UStG 1994 eingeführt und § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 geändert. Nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 134/2003 ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen "für jede andere unentgeltliche Zuwendung", sohin auch dann, wenn kein außerunternehmerischer Zweck gegeben ist (vgl. RdW 2010/190, 179).

Die Bestimmung hat ihre Grundlage in Art. 5 Abs. 6 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Artikel 16 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie). Dieser lautet:

"Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird 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 oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter."

Die Richtlinie unterwirft damit nicht nur die Verwendung von Gegenständen für Zwecke, die *außerhalb des Unternehmens* liegen, der Mehrwertsteuerpflicht, sondern jede "unentgeltliche Zuwendung ..., wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben."

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat zu dieser Bestimmung in seinem Urteil vom 27. April 1999, C-48/97, *Kuwait Petroleum*, Rdnr 22 f ausgeführt:

"[Es] geht bereits aus dem Wortlaut ihres Artikels 5 Absatz 6 Satz 1 hervor, daß die Sechste Richtlinie die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, den dieser unentgeltlich weitergibt, dann einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt, wenn dieser Gegenstand zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat, ohne daß es grundsätzlich entscheidend wäre, ob diese Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet. Denn Satz 2 dieser Bestimmung, der Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens von der Steuer ausnimmt, hätte keinen Sinn, wenn Satz 1 Entnahmen, die der Steuerpflichtige - für die Zwecke des Unternehmens - unentgeltlich weitergibt, nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen würde.

Außerdem wird diese Auslegung, wie der Generalanwalt in Nummer 26 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, durch die Entstehungsgeschichte des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestätigt. Nummer 6 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303) wie auch Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a des von der Kommission am 29. Juni 1973 dem Rat vorgelegten Vorschlags für die Sechste Richtlinie (ABl. C 80, S. 1) sahen nämlich u.a. vor, daß Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster, die steuerlich den Gemeinkosten zugeordnet werden können, entgegen der allgemeinen Regelung nicht als steuerbare Lieferungen zu betrachten sind. Daraus folgt, daß diese Entnahmen, auch wenn sie für die Zwecke des Unternehmens getätigt werden, als steuerbare Lieferungen betrachtet werden müssen, sofern die Geschenke nicht von geringem Wert sind."

Der Umstand, dass ein Unternehmer Gegenstände für die Zwecke seines Unternehmens unentgeltlich weitergegeben hat, schließt somit nach der Rechtsprechung des EuGH die Anwendung von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie nicht aus.

Wurde daher die Auf- bzw. Abfahrt durch die Beschwerdeführerin an die Öffentliche Hand unentgeltlich übertragen, so liegt ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 vor.

Sollte dagegen seitens der Beschwerdeführerin eine Weiterverrechnung der Errichtungskosten an die ansiedlungswilligen Unternehmer des Gewerbeparks erfolgt sein und sich deren Zahlung als Entgelt von dritter Seite für die Übertragung der Auf- bzw. Abfahrt durch die Beschwerdeführerin an die Öffentliche Hand darstellen, läge eine steuerpflichtige entgeltliche Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2008/15/0299).

Indem die belangte Behörde hinsichtlich der Übertragung der Auf- bzw. Abfahrt durch die Beschwerdeführerin an die Öffentliche Hand weder das Vorliegen einer steuerpflichtigen Lieferung nach § 3 Abs. 1 noch eines steuerpflichtigen Eigenverbrauchs nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 angenommen hat und auch aus diesem Grund nicht davon ausgegangen ist, dass die in Rede stehenden Bauleistungen mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Zusammenhang stehen, hat sie somit gleichfalls die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher im angefochtenen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 2. Mai 2014 der Beschwerdeführerin (Bf.) die Stellungnahme des Finanzamtes Oststeiermark vom 25. März 2014 zur Kenntnis übermittelt. In diesem Vorhalt wurde bezüglich der Umsatzsteuerpflicht der Kostenanteile für die Errichtung der Auf- bzw. Abfahrt Nachstehendes ausgeführt:

Die vom Land Steiermark getragenen Kostenanteile, die von der Bf. im Jahr 2006 (Freigabe für den Verkehr = Verschaffung der Verfügungsmacht) als Entgelt von dritter Seite im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen sind, betragen 237.653,87 Euro.

Da sich lt. Aussage des verstorbenen Bürgermeisters Z gegenüber dem Betriebsprüfer in Anwesenheit des bevollmächtigten Vertreters auch die Stadtgemeinde G an den Kosten mit einem Drittel beteiligt hat, ist ein weiterer Betrag von 237.653,87 Euro als Entgelt, das die Bf. als Gegenleistung für die Übertragung des Straßenbauwerkes (Auf- bzw. Abfahrt) an die Öffentliche Hand (Stadtgemeinde G als Grundeigentümerin) erhalten hat, dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen.

Die der Bf. letztlich verbleibenden Kosten in Höhe von 1/3 der Gesamtkosten, die nach ihren eigenen Ausführungen als "Kosten der infrastrukturellen Erschließung Kalkulationsbestandteile des Kaufpreises" darstellen, stellen insoweit auch umsatzsteuerpflichtige Entgelte von dritter Seite für die Übertragung der Auf- bzw. Abfahrt an die Stadtgemeinde G dar. Da die Entgelte für die Grundstücksumsätze aber von der Bf. ohnedies umsatzsteuerpflichtig behandelt werden, ist deren Versteuerung bereits im Rahmen des Kaufpreises gewährleistet.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Mai 2014 hat die Bf. die vom Bundesfinanzgericht vertretene Rechtsansicht dem Grunde nach geteilt. Hinsichtlich der Höhe der Kostenanteile hat sie im Einzelnen Folgendes ausgeführt:

Aus den Kundenkonten 2002 bis 2005 ist ersichtlich, dass von der Baubezirksleitung Graz-Umgebung (Land Steiermark) anteilige Errichtungskosten in Höhe von 237.853,87 Euro (brutto) tatsächlich bezahlt worden sind.

Durch den Schriftverkehr mit der Stadtgemeinde G, sowie durch den Auszug aus der Buchhaltung der Stadtgemeinde G ist nachgewiesen, dass von der Stadtgemeinde G lediglich ein Kostenbeitrag von 159.780,50 Euro (brutto) geleistet worden ist.

Der von der Bf. getragene Kostenanteil von 315.707,22 Euro (brutto) wurde den ansiedlungswilligen Betrieben im Kaufpreis einschließlich Umsatzsteuer weiterverrechnet.

Diese Beträge sind vom Finanzamt Oststeiermark in der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juni 2014 mit der Erklärung, dass sich das Finanzamt der im Vorhalt vom 28. Mai 2014 geäußerten Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes vollinhaltlich anschließt, bestätigt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unter Bedachtnahme auf das Ergebnis des vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist festzustellen, dass nunmehr die Umsatzsteuerpflicht der von der Baubezirksleitung Graz-Umgebung (Land Steiermark) - Entgelt von dritter Seite im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 - und von der Stadtgemeinde G - Entgelt im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG 1994 für die Übertragung des Straßenbauwerkes an die Öffentliche Hand (Stadtgemeinde G als Grundeigentümerin) - übernommenen Kostenanteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbestritten sind.

Demnach sind im Streitjahr 2006, im Jahr der Freigabe der Auf- bzw. Abfahrt für den Verkehr (= Verschaffung der Verfügungsmacht über das errichtete Straßenbauwerk) die entsprechenden Nettobeträge (198.211,56 Euro - Baubezirksleitung Graz-Umgebung/Land Steiermark und 133.150,42 Euro - Stadtgemeinde G) in Summe 331.361,98 Euro dem Normalsteuersatz zu unterwerfen.

Somit erhöht sich der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2006 von 151.128,27 Euro um 331.361,98 Euro auf 482.490,25 Euro. Die Bemessungsgrundlage für die normalsteuersatzpflichtigen Umsätze von 151.113,72 Euro erhöht sich demgemäß um 331.361,98 Euro auf 482.475,70 Euro.

Da die im Vorverfahren strittigen Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Errichtung der Auf- bzw. Abfahrt auf die Bundesstraße B 00 (2002: 36.516,56 Euro; 2003: 67.373,16 Euro; 2004: 501,25 Euro und 2006: 47.720,50 Euro) nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im aufhebenden Erkenntnis zu gewähren sind, sind in den angefochtenen Bescheiden nachstehende Vorsteuern (vgl. Bericht vom 30. Juni 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 - "Vorsteuer lt. Erklärung/Veranlagung") zum Abzug zu bringen:

2002: 170.883,47 Euro

2003: 168.010,10 Euro

2004: 15.141,59 Euro

2006: 244.642,90 Euro.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Da die Entscheidung

der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes im aufhebenden Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137 entspricht, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 13. Juni 2014