



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 15. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch Y., vom 14. September 2005 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung/ -vorauszahlungen für den Zeitraum Februar bis Dezember 2004 und Jänner bis Juni 2005 im Beisein der Schriftführerin Z. nach der am 29. November 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. November 2003 als GmbH von zwei Gründungsgesellschaftern mit zu jeweils 17.500 Euro übernommenen Stammeinlagen gegründet und am 28. Jänner 2004 im Firmenbuch eingetragen. Als Gegenstand der Gesellschaft wurde der Erwerb von Liegenschaften und grundstücksähnlichen Rechten, vor allem von Gebietskörperschaften sowie die Errichtung von Objekten für kommunale Zwecke auf diesen Liegenschaften, die kommerzielle Nutzung dieser Liegenschaften, grundstücksähnlichen Rechten und Objekte, insbesondere im Leasingverfahren sowie eine ausschließliche Tätigkeit der Gesellschaft im Bundesland Steiermark normiert (Punkt II des Gesellschaftsvertrages).

Im Unternehmen fand durch das Finanzamt eine gemäß § 150 BAO abgeführte Außenprüfung statt, wobei der Prüfer zu folgenden Prüfungsfeststellungen und Schlussfolgerungen kam:

Beim gegenständlichen Projekt handle es sich um die wirtschaftliche Erschließung des westlichen Stadtgebietes, d.h. um neue Gewerbe- und Industriebetriebe anzusiedeln. Zur Erreichung dieses Zweckes wurden der Bw. von der Stadtgemeinde in ihrem Besitz stehende, bereits definierte Grundstücke im Rahmen eines Optionsvertrages zur Verwertung zur Verfügung gestellt. Ihr wurde das Recht eingeräumt, die Grundstücke zu kaufen, zu mieten oder im Wege eines mit der Gemeinde begründeten Baurechtes zu verwerten. Sie ist berechtigt, die Option zur Gänze oder in Teilen bis Juni 2019 auszuüben. Die wirtschaftliche Erschließung sei jedoch nur möglich, wenn dieser Stadtteil mit einer Straße aufgeschlossen werde und eine Anbindung mit einer neu errichteten Brücke erfolge. Daher habe sie es übernommen, die Brücke samt Erschließungsstraße zu errichten. Aus dem Generalunternehmervertrag sei zu entnehmen, dass die Kosten für die Erschließung ca. 2,4 Millionen Euro (netto) betragen werden. Sämtliche geltend gemachten Vorsteuern entstammen aus der Errichtung dieser Erschließungsstraße. Aus einem Schreiben vom August 2004 (Gemeinderatsbeschluss der Stadtgemeinde) ist zu entnehmen, im Falle der Errichtung von Straße und Brücke und der Öffnung dieser Straße für den öffentlichen Verkehr verpflichte sich die Stadtgemeinde, diese samt den darauf befindlichen Anlagen auf eigene Kosten zu warten und sämtliche, die Bw. treffenden öffentlichen und privaten Pflichten für diese zu übernehmen und sie diesbezüglich auch gegenüber Ansprüchen Dritter schad- und klaglos zu halten. Des weiteren existiere ein „Andienungsvertrag“, wonach die Stadtgemeinde bzw. eine von ihr namhaft gemachte Gesellschaft sich verpflichte, über Aufforderung der Bw. die Geschäftsanteile nach Ablauf der Option (2019) unter der Bedingung der gleichzeitigen Umschuldung der aushaftenden Verbindlichkeiten zu erwerben. Daraus ließe sich ableiten, dass die Erschließungsstraße vorsteuerentlastet dann in das Eigentum der Stadtgemeinde übergehe und von einer privaten zu einer öffentlichen Straße werde. Anlässlich der örtlichen Besichtigung des Prüfers sei die Murbrücke, eine weitere Brücke und die Erschließungsstraße bis zum ersten Drittel des ersten zu verwertenden Grundstücks fertig gestellt. Eine Vermarktung der Grundstücke erfolgte noch nicht und sei erst nach Fertigstellung der Straße und Aufbereitung der Grundstücke zum „Herzeigen“ möglich. Es werde für die Vermarktung auch ein Luftbild erstellt, damit potenzielle Kunden wie Gewerbetreibende und Industrieunternehmen geworben werden sollten.

In rechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, die Grundstücke seien leichter verwertbar, wenn sie mit einer Verbindungsstraße mit dem öffentlichen Straßennetz verbunden sind. Es sei jedoch die Aufgabe der Gemeinde im Rahmen des Hoheitsbereiches diejenigen Straßen und Brücken zu errichten, die zur Erschließung von Stadtteilen notwendig seien. Ein Vorsteuerabzug sei jedoch nicht möglich. Spezifische, reine auf die Bedürfnisse der Gewerbe- und Industriebetriebe abgestimmte Straßenstücke seien auf den zu verwertenden Grundstücken

nicht geplant gewesen und es konnte von der Bw. keine Antwort auf die Frage gegeben werden, was mit den für die Errichtung der Erschließungsstraße eigens angekauften Grundstücken (vormals: Heimgärten) geschehen werde, sobald die Straße fertig gestellt sei. Daher werden die angefallenen Kosten dem nichtunternehmerischen Teil der Bw. zugerechnet und der Vorsteuerabzug für die Errichtung der Erschließungsstraße nicht anerkannt. Ein weiteres Eingehen auf die Frage der späteren Verwertung der Grundstücke erübrige sich somit.

In ihrer Berufung wandte sich die Bw. gegen die Aberkennung des Vorsteuerabzuges für die von ihr durchgeführten Infrastrukturinvestitionen, weil es sich um Leistungen für ihr Unternehmen handle. Außerdem dienten die erworbenen Grundstücke samt errichteten Bauwerken dem Unternehmen, sodass die Überlegungen iSd. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht relevant seien. Sie sei als Projektentwicklerin und Betriebsansiedlungsgesellschaft tätig und habe sich für diese Zwecke hinsichtlich bestimmter Grundstücksflächen die Option einräumen lassen, diese in Form eines Kaufes, der Anmietung oder der Baurechtsnahme (zur Gänze oder in Teilen) zu verwerten. Weiters könne sie die Option auch in Teilen an Dritte entgeltlich weitergeben oder veräußern. Zur Aufschließung des Gebietes habe sie bestimmte Grundstücke erworben, die für die Erschließung als Bauflächen notwendig seien, um darauf eine Straße und Brücke zur Anbindung des Gebietes an den weiteren Stadtteil zu errichten. Diese Baulichkeiten seien für die Verwertung der Optionsrechte notwendig, da die genannten Grundflächen sonst als Gewerbegebiet wertlos und damit auch die Optionsrechte unverkäuflich seien. Kommt es bei Ausübung der Option dann zur Übertragung von Gegenständen und Rechten, sei dies nach den allgemeinen Vorschriften zu beurteilen. Werde in der Folge das Grundstück erworben, so liegen zwei Leistungen vor. Die Errichtung der Brücken und der Zufahrtsstraße stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Optionsgeschäft, da die Option ohne diese Bauwerke nicht werthaltig wäre. Beim Verkauf der Option handle es sich um keine Grundstückslieferung, die als steuerfrei zu beurteilen wäre, sondern um eine sonstige Leistung in Zusammenhang mit der Einräumung (bzw. Übertragung) des Optionsrechtes. Die in der Bescheidebegründung angeführte Bemerkung, mit dem „Andienungsrecht“ werde der Gemeinde die erwähnte Straße zufallen, sei nicht richtig. Die Bauwerke stünden im Anlagevermögen der Bw. und verbleiben bei dieser. Der Andienungsvertrag mit der Gemeinde stünde dem nicht entgegen. Es könnten in der Folge lediglich Anteile an einer GmbH übergeben werden, die ein bereits in Nutzung stehendes Grundstück im Eigentum habe, woraus noch nicht geschlossen werden könne, dass Brücken und Zufahrtsstraßen ins öffentliche Eigentum übergehen würden, auch wenn die GmbH-Anteile der Stadtgemeinde gehören sollten. Private Unternehmen im Staatseigentum hätten unter den üblichen Bedingungen das Recht auf Vorsteuerabzug. Eine Umgehung der

allgemeinen Regeln für den Vorsteuerabzug und ein angedeuteter Missbrauch in der Weise, dass für die Stadtgemeinde als Nichtunternehmerin Vorteile des Vorsteuerabzuges lukriert werden sollten, könne nicht gefolgt werden.

In seiner Berufungsvorentscheidung lehnte das Finanzamt die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges aus folgenden Gründen ab:

Für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen sei maßgebend, ob der Steuerpflichtige die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hatte, mit den Investitionsausgaben Umsätze auszuführen, für die der Vorsteuerabzug zugelassen ist (vgl. BFH 25.11.2004, VR 38/03, unter Hinweis unter anderem auf EuGH 8.6.2000, Rs. C-400/98 *Breitsohl*).

Die Verwertung der Optionsrechte hinsichtlich bestimmter Flächen stelle bei Entgeltlichkeit zwar einen Leistungsaustausch dar; es handle sich hierbei aber weder um eine Grundstückslieferung noch um eine Vermietungsleistung. Ein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten der Brücke(n) und - im Gegenstandsfall strittigen - Zufahrtsstraße stehe nicht zu, zumal diese genannten Vorsteuern nicht im Zusammenhang mit den oa. Optionsgeschäften, sondern vielmehr erst mit der später folgenden ausgeübten Option und/ bzw. steuerpflichtigen Veräußerung/Vermietung der Grundstücke, stehen. Der (unselbstständige) Anspruch auf Vorsteuerabzug entstehe mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in den sämtliche positiven Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 fallen. Diese Voraussetzungen müssten insgesamt in dem Besteuerungszeitraum vorliegen, für den der Vorsteuerabzug begehrt werde, seien jedoch nach Ansicht des Finanzamtes im gegebenen Fall nicht vorhanden und es würde ausdrücklich klargestellt, dass vor der steuerpflichtig behandelten Veräußerung eines Gebäudes/Grundstücksumsatzes ein (anteiliger) Vorsteuerabzug nicht zustehe, ein Vorsteuerabzug daher frühestens in jenem Voranmeldungszeitraum zustehe, in dem der Unternehmer einen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 grundsätzlich steuerfreien Umsatz tätige und die Grundstücksveräußerung nach § 6 Abs. 2 UStG steuerpflichtig behandelt werde (vgl. auch: ...die Vereinnahmung einer Anzahlung sei kein Umsatz, sondern das Entgelt für einen zukünftigen Umsatz und könne für eine solche Anzahlung nicht zur Steuerpflicht optiert werden; ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option sei gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 nicht möglich). Mit der Brücke bzw. der Straße werden jedoch keine nachhaltigen steuerpflichtigen Umsätze erzielt. Die Bezeichnung als Anlagevermögen seitens der Berufungswerberin spiele im Umsatzsteuerrecht keine Rolle. Entscheidend sei, dass der Unternehmer nur Vorsteuerbeträge für Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann. Maßgebend seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Im Übrigen

werde auf das Schreiben vom 16. August 2004 (genehmigt mit Beschluss des Gemeinderates der Stadtgemeinde vom 18. Dezember 2003 und 1. Juli 2004, wonach sich diese - für den Fall der Errichtung und Öffnung der Privatstraße für den öffentlichen Verkehr, insbesondere auf Grund des daraus resultierenden wirtschaftlichen Nutzens für die Stadt - zur Übernahme der Wartung, Reparatur und Instandhaltung der Straße und Brücken samt Anlagen verpflichtet bzw. sämtliche öffentliche und private Pflichten übernimmt und die Bw. auch gegenüber Ansprüchen Dritter schad- und klaglos hält; ....tatsächliche Öffnung als faktische Gemeindestraße im Herbst 2005!) und den Andienungsvertrag vom August 2004 (vgl. BP-Bericht Tz 4, 5 und 8) hinsichtlich Brücke(n) und Aufschließungsstraße zur Anbindung des Gebietes an den Stadtteil (Zweck: Nutzung durch die Allgemeinheit bzw. verbesserte Zufahrtmöglichkeit zu den veräußerten und zu veräußernden Grundstücken) verwiesen (vgl. auch Tz 5 BP-Bericht). Somit scheine gewiss, dass diese Straße nicht für einen bestimmten Personenkreis errichtet wurde, sondern neben den Options-, Grundstückserwerbern auch von der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung benutzt werden dürfe. Die Errichtung der Straße stelle keine Leistung an die Options-, Grundstückskäufer dar. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass (in eventu: nur) in Folge der verkehrsmäßigen Aufschließung höhere Optionsverkaufspreise zu erzielen wären (so auch Tz 8 BP-Bericht). Es fehle mangels eines bestimmbaren Leistungsempfängers der Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Durch die Nutzungsüberlassung der Straße an die Allgemeinheit werden keine nachhaltigen Umsätze erzielt (siehe auch: UFS-Entscheidung, Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) UFSL, GZ RV/0316-L/03, vom 4. Oktober 2005). Zumal das Finanzamt die Richtigkeit der im Schreiben der Bw. dargestellten Ausführungen betreffend Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht bestätigen könne, diese Rechtsauffassung nicht teile, weil es ua. von einer "Auslagerung/Übernahme hoheitlicher Tätigkeit" [vgl. Steiermärkisches Landes-Straßenverwaltungsgesetz 1964 - LStVG 1964 bzw. Zustimmungspflicht des Landes (Landesstraßenverwaltung) oder der Gemeinde (Gemeindestraßenverwaltung)] ausgehe.

In ihrem rechtzeitig überreichten Vorlageantrag ergänzt die Bw., dass sich die in der Berufungsvorentscheidung erwähnte Befreiung auf Grundstücksumsätze als solche und nicht auf die Einräumung von Optionen beziehe, denn die Einräumung einer Option sei keine Lieferung eines Grundstückes und führe daher weder zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges, noch zu einer Änderung der Verhältnisse. Der Einwand des Finanzamtes, die Bezeichnung als Anlagevermögen seitens der Bw. spiele keine Rolle, gehe ins Leere, denn § 12 Abs. 10 1. Satz UStG 1994 spreche im Zusammenhang mit der Änderung der Verhältnisse wortwörtlich von „Anlagevermögen“. Das Finanzamt gehe hierbei von falschen Voraussetzungen aus, weil das Grundstück (samt Bauwerk) für längere Zeit im Besitz der Bw. bleiben soll und derzeit kein

Verkauf geplant sei. Dem könnten auch die Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Gemeinde (Optionsrecht, Andienungsvertrag) dergestalt, dass das Grundstück indirekt nach Ablauf der Option durch Aufgriff sämtlicher Gesellschaftsanteile der Bw. unter der Bedingung der gleichzeitigen Umschuldung der aushaftenden Verbindlichkeiten erworben werden könnte, dem nicht entgegen stehen. Es könnte durch die 100%ige Anteilsübergabe höchstens indirekt ein bereits in Nutzung stehendes Grundstück übergeben werden, woraus nicht geschlossen werden könne, dass Brücken und Zufahrtsstraße in öffentliches Eigentum übergehen würden, da es durchaus möglich sei, dass diese in einem privaten Unternehmen bleiben, auch wenn die Anteile von der öffentlichen Hand gehalten werden, zumal private Unternehmen im Staatseigentum unter den üblichen Bedingungen das Recht auf Vorsteuerabzug haben. Eine Umgehung und ein angedeuteter Missbrauch, dass für die Stadtgemeinde als Nichtunternehmerin die Vorteile des Vorsteuerabzuges lukriert werden sollte, könne nicht erblickt werden. Das Finanzamt verneint die Errichtung der Baulichkeiten für unternehmerische Zwecke und übersieht nach Meinung der Bw. die Aufschließung und Vermarktbarkeit der Option. Die von der Bw. ins Treffen geführte UFS-Entscheidung, wonach der Vorsteuerabzug für die Errichtung von Teilen einer Bundesstraße und durch die Zulassung der Benutzung der Straße durch die Allgemeinheit kein Eigenverbrauch zu bejahen sei, wurde als wenig hilfreich eingestuft. Nach Ansicht der Bw. liege hier ein tatsächlich vergleichbarer Sachverhalt vor, der vom Finanzamt auch zu Gunsten der Abgabepflichten zu prüfen wäre.

Mit Schreiben vom 6. März 2007 wurde die Bw. eingeladen, verschiedene Fragen zu beantworten und Unterlagen beizubringen.

Seitens des UFS blieb unklar, wie hoch die Kosten der Brücke und Zufahrtsstraße letztlich sein werden und wie diese durch Erträge aus der Verwertung der von der Gemeinde eingeräumten Optionsrechte auf die Industriegrundstücke von 57.000 m<sup>2</sup> gedeckt werden, zumal aus früheren Angaben der Bw. bei Annahme einer Kaufoption (seitens der Bw.) lediglich ein Rohgewinn von 1.100.000 € erzielt werden könnte und somit eine Finanzierungslücke von etwa 3 Mio. € bestehen bliebe. Weiters wurde um Auskunft über Finanzierungspläne und Kreditbesicherungen ersucht.

Hierzu führte die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 17. September 2007 aus, die endgültigen Bau- und Projektkosten würden lediglich 2,4 Mio. € betragen und die Bw. sei mit Bankdarlehen finanziert. Die Sicherheitenstruktur sei über das Eigentum der Projektgesellschaft (?) darstellt d.h. der Konzern sei 100%-Gesellschafter. Das Darlehen werde mit den Optionsveräußerungserlösen (?) getilgt und ein Finanzierungsplan im herkömmlichen Sinn existiere nicht. Die vom UFS angesprochene Finanzierungslücke gebe es nicht, denn ursprünglich wurde davon ausgegangen, die Optionen an die Betriebsansiedler

zum Preis von 65 €/m<sup>2</sup> (zuzüglich jährlich eingeplante Steigerung durch entstandene Zinsen) zu verkaufen. Dies ergebe bei 57.000 m<sup>2</sup> 3.700.000 €. Da die Kosten nunmehr weit geringer seien, werde eine Reduktion des Optionspreises angedacht, sodass bei etwa 52,5 €/m<sup>2</sup> ein Gesamterlös von 3.000.000 € resultiere. Weiters sei gedacht, die Optionen für die Grundstücke zu veräußern, wobei die Erschließungsinvestitionen abgeschlossen sein müssten. Allerdings sei noch kein Bebauungsplan vorhanden, da mit der ersten Betriebsansiedlung, dieser für alle anderen folgenden Unternehmer bindend sei und die Verhandlungen derzeit noch laufen. Im Übrigen konnte auf Grund der fehlenden Widmung der Grundstücke noch keine Verwertung realisiert werden. Weiters wurde mit der Stadtgemeinde die Übernahme der Gesellschaftsanteile zu einem bestimmten Preis bis 30.6.2019 (ca. 15 Jahre) sowie der Verbindlichkeiten vereinbart. Undeutlich blieb in diesem Zusammenhang, was genau unter Punkt 3 unter der Bestimmung: „... Darüber hinaus sind die aushaftenden Kredite umzuschulden sowie alle sonstigen Verbindlichkeiten zu übernehmen.“ zu verstehen sei, zumal es innerhalb der 15 Jahre mangels Vorhandenseins weiterer nennenswerter Einnahmen kaum möglich sein werde, die aufgenommenen Darlehen zur Gänze zurück zu führen und die Errichtungskosten letztendlich zum überwiegenden Vorteil der Allgemeinheit gereichen, zumal sich die Gemeinde verpflichtet habe, die Verbindlichkeiten zu übernehmen, vermittele die gegenständliche Gestaltungsweise den Eindruck einer endfällig von der Bw. finanzierten der Allgemeinheit zukommenden Infrastrukturinvestition. In ihrer Vorhaltsbeantwortung verwies die Bw. auf die Rahmenverträge, die die Konzernmuttergesellschaft und die Leasingbranche generell mit ihren Kunden abschließe. Bei jeder Übernahme von Anteilen sei vom Wert der Gesellschaft auszugehen. Es seien Vermögenswerte in der Gesellschaft und eventuell auch noch Verbindlichkeiten, von dem sie nicht ausgehe. Für die Gemeinde werde es keine voraussichtlichen Kosten des „Andienungsrechtes“ geben. Im Übrigen verfolge sie eigenbetriebliche wirtschaftliche Interessen. Die Erschließung sei Mittel zur Realisierung des eigentlichen Geschäftszwecks und habe Brücken und Straßen nicht für die öffentliche Hand, sondern zur Aufschließung und damit zur besseren Vermarktbarkeit des Geschäftszweckes errichtet. Nachdem die Optionsvariante gewählt wurde, könne sie die Optionen nur dann verkaufen, wenn Brücken und Straße errichtet werden. Auf die Frage, ob das Bauwerk auch ohne Andienungsvertrag mit der Gemeinde errichtet worden wäre, wurde auf die erstattete Vorhaltsbeantwortung verwiesen. In der weiteren Folge wurden seitens des unabhängigen Finanzsenates Bedenken gegen die Höhe der Grundstückspreise geäußert und auf zwei auf einer Immobilienplattform im räumlichen Nahebereich der streitgegenständlichen Liegenschaft angebotenen gewerblichen Baugrundstücke, mit einem Quadratmeterpreis von 35 € bzw. 35,18 € und einem Flächenausmaß von 18.819 m<sup>2</sup> bzw. 10.942 m<sup>2</sup> verwiesen. Die Bw. führte in ihrer Antwort aus, die übermittelten Preise von anderen Grundstücken seien nicht

vergleichbar, weil gegenständlich sehr große Flächen zusammenhängend verwertet werden können, was der Grund sei, warum der Konzern gerade dort investiere. Ziel sei es nicht nur Betriebe anzusiedeln, die es in anderen Regionen auch gebe (übliche Shoppingcenter, Märkte wie in allen anderen Regionen); das Hauptaugenmerk werde darauf gelegt, dass sich Betriebe dort ansiedeln, die im Zusammenhang mit der Montanuniversität tätig werden und die Synergien Universität und Wirtschaft nutzen, wodurch ganz andere Werte geschaffen werden.

In einer Äußerung des bw. Mutterkonzerns führte dieser aus, Nachbargrundstücke einer bekannten Baumarktkette im Ausmaß von 41.000 m<sup>2</sup> über einen Anteilserwerb der besitzenden Projektgesellschaft erworben zu haben. Sie hätte diese Gesellschaft in einem Zeitpunkt erworben, als diese schon die Liegenschaft gekauft und den Standort so weit entwickelt hatte (Widmung, Aufschließung), dass bereits mit dem Bau begonnen wurde. Aufgrund der Tatsache, dass sie (Bw.-Konzern) den Standort als sehr attraktiv bewertet hatte und des langfristigen Mietvertrages mit dem Baumarkt konnte für diese Gesellschaft ein Preis bezahlt werden, der signifikant über den bisherigen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Projektgesellschaft lag. So wurde neben der Übernahme der gesamten Schulden und Verbindlichkeiten in der Gesellschaft, welche im wesentlichen die bisherigen Anschaffungs- und Herstellungskosten widerspiegeln, ein Betrag von rund 6,6 Mio € bezahlt. Zu einem wesentlichen Teil seien derartige Überzahlungen bei einer halbfertig bebauten Liegenschaft der Lage bzw. dem Grundstück zuzurechnen. Sie ginge davon aus, diese Gesellschaft konnte die Grundstücke seinerzeit extrem günstig von der Gemeinde erwerben (ca. 40 €/m<sup>2</sup>), weil diese ein sehr starkes Interesse an der Ansiedelung dieses Gewerbebetriebes hatte. Würde nur die Hälfte der Überzahlung vom Bw.-Konzern an die Gesellschaft (=3,3 Mio. €) dem Grund und Boden zugeordnet, so würde sich ein bezahlter Quadratmeterpreis von ca. 120 € ergeben ( $3,3 \text{ Mio.} / 41.000 \text{ m}^2 = 80 \text{ €} + 40 \text{ € übernommene Schulden} = 120 \text{ €}$ ); bei Zuordnung von 75 % der Überzahlung ergibt sich demnach ein Wert von rund 160 €. Der Geschäftsfall der Bw. sei nicht 1:1 vergleichbar mit dem Fall des Baumarktgrundstücks. Die optionierten Flächen grenzen zwar unmittelbar an die Baumarktliegenschaft an, der Sachverhalt stelle sich aus ihrer Sicht folgendermaßen dar: Die Bw. habe aufgrund der Unentgeltlichkeit der Grundstücksoptionen die Möglichkeit mit geringem Kapitaleinsatz (Kosten für die Infrastruktur) Liegenschaftsflächen im Ausmaß von rund 57.000 m<sup>2</sup> zu erschließen. Aus ihrer Sicht stehen aufgrund der sehr günstigen Risikosituation die Chancen im Vordergrund. Diese lägen darin, die Optionen an Betriebsansiedler zu veräußern und in der Folge ev. auch andere Produkte bei den Betriebsansiedlern zu platzieren (Leasing, Baudienstleistungen). Der Status des Projektes könne derzeit folgendermaßen beschrieben werden: Die Infrastruktur (Brücke, Straße) sei fertig gestellt und eine Reihe von Vorgesprächen mit Interessenten und potentiellen Ansiedlern seien geführt. Hauptknackpunkt

für die Tatsache, dass bisher noch keine Verwertung stattgefunden habe, sei aus ihrer Sicht, die noch nicht endgültig abgeschlossene Widmung der Liegenschaften. Nach dem endgültigen Vorliegen der Bauland-Widmung sei die Verwertung der Optionen (die zum Erwerb der Liegenschaften berechtigen) im entscheidenden Maße einfacher und Erfolg versprechender. Die Grundstücke befinden sich laut Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde im Freiland – Gewerbegebiet bzw. im Freiland – Industrie- und Gewerbegebiet. Die Aufhebung der Festlegung von Bauland auf Aufschließungsgebiet könne erst nach Erfüllung von Aufschließungserfordernissen wie z.B. die Festlegung der inneren Erschließung oder die Erstellung eines Bebauungsplanes erfolgen. In Gewerbegebieten können Betriebe und Anlagen aller Art und Verwaltungsgebäude sowie im untergeordneten Ausmaß auch Einzel- und Großhandelsbetriebe errichtet werden. Dies sei jedoch nur gleichzeitig oder nach Errichtung von Betrieben und Anlagen aller Art und Verwaltungsgebäuden möglich. Trotz diverser Anfragen von Gewerbebetrieben wäre es auf Grund von unterschiedlichen Interessen in Bezug auf Grundstücksgrößen, Lage der Grundstücke und der erforderlichen Erschließungszonen nicht möglich, diese Einzelinteressen in einem für die Erstellung eines Bebauungsplanes erforderlichen Gesamtkonzeptes unterzubringen und damit die Aufschließungserfordernisse zu erfüllen.

In der am 29. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung ergänzte der entsandte steuerliche Vertreter sein Vorbringen dahingehend, dass zur Frage der Rentabilität bzw. der Bedenken gegen die Grundstückspreise auf *Ruppe, § 2, Rz 137* verwiesen wurde, wonach selbst erfolglose Vorbereitungshandlungen, die später nicht zu Einnahmen führen, nichts am Recht am Vorsteuerabzug ändern. Daher stelle sich die Frage der Grundstückspreise, ohne auf diese näher einzugehen, nicht. In der Berufungsvorentscheidung werde auf die Frage der Steuerpflicht späterer Umsätze in Verbindung mit § 6 Abs.1 Z 9 lit. a UStG 1994 hingewiesen. Dieser Hinweis gehe völlig ins Leere, da es sich hier nicht um Grundstücksumsätze handle. Der grundsätzliche Vorsteuerabzug stehe gem. Art. 17 Abs.1 und 2 der 6. MwSt-Richtlinie zu und es wird auf *Kanduth-Kristen-Bürgler, § 12, Seite 1141* samt EuGH-Vorjudikatur hingewiesen, wonach durch den vollständigen und sofortigen Vorsteuerabzug der Unternehmer von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten und entrichteten Mehrwertsteuer vollständig entlastet werden soll. Den Mitgliedstaaten stehe bei der Durchführung dieser Vorschrift kein Ermessensspielraum zu.

Die Unterstellung, dass eine Konstruktion gewählt wurde, um den Vorsteuerabzug zu lukrieren, werde zurückgewiesen. Die Gesellschaft habe reine wirtschaftliche Interessen und das Bauwerk ist notwendig, um das ganze Areal erschließen zu können. Betreffend Andienungsvertrag müsse darauf hingewiesen werden, dass es sich dabei um einen Vertrag handle, der in der Immobilien- und Leasingbranche der Bw.-Unternehmensgruppe fremdüblich

abgeschlossen wurde. Abschließend wurde nochmals auf die UFS-Entscheidung vom 23. September 2005, RV/0487-W/03, hingewiesen, wonach der Vorsteuerabzug für die Errichtung von Teilen einer Bundesstraße zugestanden wurde und das Finanzamt in Verletzung der Bestimmung des § 115 Abs. 3 BAO diese Entscheidung in ihren Überlegungen nicht mitaufgenommen habe.

Der Amtsvertreter vertrat die Rechtsauffassung, dass der Vorsteuerabzug im gegenständlichen Fall zu versagen sei, weil hier aus dem Aufgabenbereich der öffentlichen Hand eine Infrastrukturmaßnahme durch den Straßenbau über ein privates Unternehmen durchgeführt wurde, wobei der Verdacht bestehe, bereits zu Beginn der Baumaßnahmen sei festgestanden, dass dieser Straßenbau letztlich wieder durch die öffentliche Hand zu übernehmen sein werde, weil dieser privatwirtschaftlich nicht verwertbar sei. Zu der von der Bw. für ihre Ansicht ins Treffen geführten UFS-Entscheidung führte er aus, bei dieser handle es sich um einen anderen der Beurteilung zugrunde liegenden Sachverhalt.

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

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Brücke am 21. September 2005 (*Stadtmagazin, Oktober 2005, Seiten 5 und 6*) feierlich eröffnet und dem Verkehr übergeben wurde. Seit dem wurden nach den bw. Ausführungen zufolge zwar zahlreiche Bemühungen und Besprechungen über mögliche gewerbliche Interessenten an den zu veräußernden Grundstücksoptionen geführt, allerdings konnte noch keine Option zum vorgeschlagenen Kaufpreis von 52,50 € bis 65 € veräußert werden. In diesem Zusammenhang ist vor allem die Tatsache zu erwähnen, dass mit der Option lediglich das Recht erworben werde, bei der Gemeinde ein Grundstück um 45 € zu kaufen, womit ein potenzieller Interessent ohne Nebenkosten einen Preis von 97,50 € bis 110 € für das Grundstück wird aufwenden müssen. Die für die Veräußerungsoption vorgesehenen Grundstücke befinden sich in unmittelbarer Nähe einer Baumarktkette, die sich schon zwei Jahre vor Errichtung der von der Bw. errichteten Straße und Brücke niedergelassen hatte, zumal das Betriebsareal verkehrstechnisch an einer Landesstraße gelegen und vom Stadtgebiet in ca. 10 Autominuten erreichbar ist. In ihrer ergänzenden Äußerung erwähnt die Bw., ihr Mutterkonzern gehe davon aus, die Baumarkt-Projektgesellschaft, deren Anteile sie erworben hätte, hätte der Gemeinde einen extrem günstigen Preis von vermutlich ca. 40 €/m<sup>2</sup> bezahlt, weil diese ein starkes Interesse an der Ansiedlung eines Gewerbebetriebes hatte. Unklar und wenig unplausibel bleibt in diesem Zusammenhang, warum die Konzerngesellschaft der Bw. dies nicht genau in Erfahrung bringen konnte, wo sie doch die Gesellschaft selbst erworben hätte und ihr somit sämtliche Unterlagen damit ohnehin zur Verfügung stehen. Um die ungenauen bw. Angaben

zu präzisieren, kann der finanzamtlich geführten Kaufpreissammlung lediglich ein Quadratmeterpreis von 27,94 € entnommen werden. Damit wurden die Grundstücke der Projektgesellschaft sogar noch günstiger von der Gemeinde zur Verfügung gestellt. Daher erscheinen die bw. Angaben, wonach Kaufpreise bis zu 120 €/m<sup>2</sup> angemessen wären, wenig überprüfbar, zumal sie den behördlichen Bedenken, wonach im Bezirk für Industrie- und Gewerbegrundstücke für rd. 35 € zu erwerben wären, lediglich mit dem Bemerkten begegnet ist, die übermittelten Preise von anderen Grundstücken seien nicht vergleichbar. Völlig idente Grundstücke wird es in der Natur nie geben, weshalb jeder Vergleich nur näherungsweise erfolgen kann. Ebenso untauglich und wenig überzeugend ist auch der dahingehende Versuch der Bw. aus einem Unternehmenskauf einer halbfertige bebaute Liegenschaften besitzenden Kapitalgesellschaft einen Quadratmeterpreis im Sinne ihrer Verfahrensbehauptungen retrograd ermitteln zu wollen, weil sich damit allfällige Schätzungsungenauigkeiten nicht verringern, sondern geradezu vergrößern. Unklar und undeutlich sind die Ausführungen der Bw. des Inhalts, wonach ihr Ziel es sei, nicht nur Betriebe anzusiedeln, die es in anderen Regionen wie übliche Shoppingcenter, Märkte, etc. gebe, sondern das Hauptaugenmerk darauf gelegt werde, dass sich Betriebe ansiedeln, die im Zusammenhang mit der Montanuniversität tätig werden und die Synergien Universität und Wirtschaft nutzen, wodurch ganz andere Werte geschaffen werden. Es mag zwar den Vorstellungen und den Geschäftsideen der Bw. entsprechen, derartige Ziele mit zu berücksichtigen, allerdings wirken sich allfällige positive Synergien in räumlicher Nähe zur Montanuniversität auch für andere Grundstücke gleichermaßen aus und sind nicht auf dieselbe Ortsgemeinde beschränkt. Diese erwähnten Umstände haben offenbar bisher keinen nachhaltigen feststellbaren Niederschlag auf die Grundstückspreise im Sinne des bw. Vorbringens gefunden.

Daher spricht für die behördliche Annahme eines Quadratmeterpreises von etwa 45 € sowohl der von der Bw. selbst abgeschlossene Optionsvertrag mit der Gemeinde als auch die vorgehaltenen Vergleichsgrundstücke zweier Immobilienbüros im Bezirk, wo Industriegrundstücke für 35 €/m<sup>2</sup> angeboten wurden. Aus diesen Gründen erscheint es unrealistisch, ein potentieller Erwerber werde für das Grundstückseigentum insgesamt einen Durchschnittspreis von 100 €/m<sup>2</sup> aufwenden. Dass die Bw. allfällige andere Verwertungsmöglichkeiten (Leasing, Mietmodell) anbietet, ist für die hier durchzuführende Plausibilitätsprüfung der Überwälzung der von ihr getätigten Aufwendungen für die öffentliche Infrastruktur (Straßen- und Brückenbau) unmaßgeblich. Warum die von der Bw. erworbenen Grundstücksoptionen in Höhe der Errichtungskosten der Straßen und Brücken eine derartige Aufwertung erfahren haben sollen, bleibt nicht näher erklärbar, zumal bereits der oben genannte Baumarkt in Zukunft ebenfalls von dieser weiteren Verbindung zweier Stadtteile

durch kürzere Anfahrtswege der Kunden profitieren wird, ohne dafür einen wesentlichen Beitrag geleistet zu haben.

Bei Durchsicht der abgeschlossenen Verträge fällt auf, auf Grund des Andienungsvertrages hat die Gemeinde in fünfzehn Jahren auf Verlangen der Gesellschafter der Bw. die Anteile und Verbindlichkeiten der Bw. zu übernehmen. Damit ist das unternehmerische Risiko in näherer Zukunft letztendlich auf die Gemeinde übertragen worden, falls sich die Zukunftserwartungen nicht erfüllen, was sich auch daraus erklärt – wie die Bw. selbst in ihrer Vorhaltsbeantwortung zugesteht -, dass für die ihr von den Banken eingeräumten Kredite weder Sicherheiten noch Rückzahlungspläne existieren, was bei einem derartigen Investitionsvolumen eher ungewöhnlich erscheint. Wie eine Verwertbarkeit einer von der Allgemeinheit benutzten im formellen Eigentum der Bw. befindlichen (öffentlichen) Straße in einem hypothetischen Liquidationsfall gegeben sein sollte, bleibt unklar, ein eventueller vorzeitiger Schuldeintritt eines öffentlichen Rechtsträgers (Gemeinde, Land ) eher wahrscheinlich.

Außerdem verpflichtete sich die Gemeinde vorweg im Falle der Errichtung der Straßen und Brücken und der Öffnung dieser Privatstraße für die Öffentlichkeit, diese auf eigene Kosten zu warten, zu reparieren und in Stand zu halten und sämtliche als Eigentümer treffenden öffentlichen und privaten Pflichten zu übernehmen und die Bw. diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Derartige Zusagen sind im Zusammenhang mit dem bw. Vorbringen, die Aufwendungen der Errichtung der Straßen und Brücken seien ausschließlich für die entgeltliche Veräußerung der Optionsrechte an den Grundstücken getätigt worden, gänzlich unverständlich und geradezu widersprüchlich, weil derartige Zusagen wohl nur hinter einer verdeckten späteren Eigentümerschaft bzw. als letztendlicher Interessent an der Errichtung von dieser von der Bw. in Vorlage getretenen Infrastrukturmaßnahmen getätigt wurden. Es mag zwar sein, dass künftigen Investoren dies zu Gute komme, aber letztendlich werden Straßen- und Wegekosten in dieser Größenordnung üblicherweise ohne wesentliche zusätzliche Kostenbeteiligung von Grundeigentümern – von den Aufschließungsbeiträgen abgesehen - von der öffentlichen Hand getragen. Dies erklärt auch die Übernahme der Wartungsverpflichtung durch die Gemeinde, weil wohl sämtliche Gemeindebewohner der betroffenen Stadtteile diese kostenfrei benützen dürfen. Dies wurde wohl auch von der Bw. so gesehen, als letztlich diese die laufenden Kosten trotz ihrer formellen Eigentümerschaft nach Art eines Leasinggebers wieder an die Gemeinde überwälzen konnte. Insofern mag es schon sein, wie von der Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung erwähnt, dass die Verträge die gesamte österreichische Leasingbranche so erstellt, aber letztlich bleibt diese Ausführung für die Entscheidung des gegenständlichen Rechtsfalles ohne inhaltlichen Aussagewert, weil es nicht möglich ist, nicht näher bekannte Verträge anderer Gesellschaften zu würdigen.

Die von der Bw. ins Treffen geführten Umstände, dass im Freiland - Gewerbegebiet Betriebe aller Art und Verwaltungsgebäude sowie im untergeordneten Ausmaß auch Einzel- und Großhandelsbetriebe errichtet werden können bzw. eine Umwidmung in Bauland-Gewerbegebiet erst erfolgen könne, wenn eine überwiegende Bebauung des bereits bestehenden angrenzenden Aufschließungsgebietes Freiland-Gewerbegebiet erfolge, mag zwar die zeitliche Verzögerung der Veräußerungen der Grundstücksoptionen darzutun, wobei jedoch diese Umstände der Bw. bei Vornahme der strittigen Infrastrukturinvestitionen bekannt waren. Ebenso kann der Bw. eine gewisse Kenntnis der Marktlage hinsichtlich der Grundstückspreise in diesem Gebiet zugerechnet werden, sodass es eher unglaublich erscheint, die vorfinanzierten allen zugute kommenden Investitionen nahezu ausschließlich über die Liegenschaftsoptionsveräußerungen zu erwirtschaften.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen und nach lit. b kann der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen. Gemäß Abs. 2 gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind (lit. a).

Was nun die Berufungsentscheidung des UFS GZ. RV/0487-W/03 vom 23. September 2005 anlangt, liegt, wie von der Amtspartei zu Recht eingewandt, keine rechtliche Vergleichbarkeit mit dem gegenständlichen Fall vor, auch wenn das in der Natur sichtbare Ergebnis, nämlich die Errichtung einer Zufahrtsstraße ein ähnliches ist. Im dortigen Streitfall ging es um die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges für die Finanzierung eines Kreisverkehrs auf einer öffentlichen Verkehrsfläche. Allerdings wurden 94% der damit erschlossenen Grundstücke steuerpflichtig veräußert und die Erschließungskosten bei der Kalkulation und Vereinbarung der Grundstücksverkaufspreise berücksichtigt.

Mit der Bezugnahme auf diese Entscheidung setzt sich die Bw. allerdings selbst in argumentativen Widerspruch zu ihrem eigenen Vorbringen, in dem sie dem angefochtenen Bescheid vorwirft, seine Argumentation überwiegend in rechtsirriger Weise auf die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a iVm. Abs. 2 (Optionsmöglichkeit) UStG 1994 gestützt zu haben, denn in der Berufung weist sie vorwiegend darauf hin, dass die Veräußerung der Option von der Veräußerung eines Grundstückes auseinander zu halten und einer Grundstückslieferung nicht gleichzusetzen sei. Bei einer unbesehenen Übertragung des Ergebnisses der referierten Entscheidung würde man diesen Rechtsfehler begehen, der von ihr noch moniert wurde, in dem man die Veräußerung der Option einem (steuerpflichtigen) Grundstücksverkauf gleichsetzen würde.

Die Errichtung und Erhaltung einer öffentlichen Verkehrsfläche, ungeachtet ihrer derzeitigen Aufnahme in das Unternehmensvermögen einer Kapitalgesellschaft, gehört nach wie vor grundsätzlich zur Hoheitsverwaltung. Eine wirtschaftliche Betätigung bzw. ein Zusammenhang mit der entgeltlichen Veräußerung, der von der Gemeinde zuvor erworbenen Optionsrechte, ist nicht zu erblicken, zumal eine Öffnung von Straßen und Brücken für die Allgemeinheit bereits ca. zwei Jahre vor der Veräußerung der Grundstücksoptionen erfolgte. M.a.W. sind Brücken und Straßen nicht für diese Tätigkeit, sondern zur Verbindung zweier Stadtteile errichtet worden.

In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 19. April 2007, 2004/15/0091, verwiesen, der hierbei eine ähnliche Auffassung vertrat und den Hinweis der Gemeinde zum Vorsteuerabzug für die Errichtung eines Steges auf den reklamierten wirtschaftlichen Aspekt einer (unternehmerischen) Werbetätigkeit ablehnte, weil sich die hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeit eindeutig trennen lassen. Bei gedanklicher Annahme der Tätigkeit der Bw. durch die Gemeinde selbst wäre es ebenfalls nicht zur Berechtigung des Vorsteuerabzuges gekommen, weil die Errichtung von quasi-öffentlichen Straßen, die ohne Gebühr (Maut) von der Allgemeinheit benutzt werden können, eindeutig dem Hoheitsbereich zuzurechnen ist. Das vereinbarte Andienungsrecht spricht mittelbar für das spätere Eigentum der Gemeinde.

In ähnlicher Weise hat der Bundesfinanzhof BFH - in einem vergleichbaren Fall der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges - in seinem Urteil vom 9. November 2006, V R 43/04, beim so genannten Sparkassen- oder Bankenmodell, womit durch Zwischenschaltung einer Errichtungsgesellschaft, die das Gebäude (vorsteuerwirksam) errichtet und anschließend unter Verzicht auf die Steuerbefreiung an das Kreditinstitut vermietet, den Vorsteuerabzug unter Hinweis auf Rechtsmissbrauch versagt. Missbrauch stellt keine Sondermaßnahme dar, sondern normiere vielmehr einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der nach der Rechtsprechung

des EuGH („*Firma Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH*“ v. 8. November 2007, Rs C-251/06, Rdnr. 41ff, „*Halifax*“, v. 21. Februar 2006, Rs C-255/02, Rdnr. 61ff, 85) auch im Mehrwertsteuerrecht gelte. Danach sei die Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die vermeintlichen, künftigen Umsätze, die dieses Recht begründen, eine „missbräuchliche“ Praxis darstellen. In Rdnr. 69 führt der EuGH aus, die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nämlich nicht so weit gehen, dass die missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d.h. diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen. Dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gelte auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Die Ausgliederung einer Infrastrukturinvestition durch eine quasi als Vorfinanzierungsgesellschaft agierende GmbH, die vom Rechtsträger lediglich Optionsrechte erworben hatte, um damit künftige steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, um den Vorsteuerabzug für eine für die Allgemeinheit bestimmte und sofort benützte Infrastrukturinvestition (Straßen, Brücken) zu lukrieren, ist daher umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen, zumal die Gemeinde durch die Ausübung des Andienungsrechtes verpflichtet ist, die Gesellschaftsanteile und Schulden zu übernehmen.

In einer anderen Entscheidung vom 26. März 2007, 2005/14/0091, kommt der VwGH unter Hinweis auf die Vorsteuerauschlussstatbestände des § 12 Abs. 2 UStG 1994 zum Schluss, dass den nichtabzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) zuzurechnende Vorsteuern nicht abgezogen werden dürfen. Die für die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben zuzuordnenden Investitionen sind dem Privatbereich durchaus vergleichbar, da beide die so genannte nichtunternehmerische oder steuerneutrale Sphäre der Kapitalgesellschaft betreffen. Für diese Annahme spricht das unbestrittene Dulden der Straßenbenützung durch die Allgemeinheit bei Übernahme der laufenden Aufwendungen durch die Gemeinde, welches aus den vorhin genannten Gründen mit den noch zu veräußernden Optionsrechten kaum in Verbindung zu bringen sein wird.

Im Übrigen scheint ein Zusammenhang zwischen der Grundstücksaufschließung und der Errichtung einer Verbindungsstraße mit Brücken zwischen zwei Stadtteilen in wirtschaftlicher Hinsicht - wie bereits ausgeführt - kaum wahrscheinlich, zumal sich in unmittelbarer Nähe zu den Optionsflächen der Bw. ein Baufachmarkt auf einer Grundfläche von rd. 44.000 m<sup>2</sup> bereits im Mai 2003 – vor Errichtung der Brücke mit Verbindungsstraße - angesiedelt hatte. Daher erscheint es unverständlich, warum später hinzutretende Betriebe diese Infrastrukturinvestitionen über die Grundstückskosten mittelbar mitfinanzieren sollen, während bestehende Unternehmen diese Vorteile ohne weitere Aufwendungen nutzen können.

Graz, am 17. Jänner 2008