

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.10.2011

Geschäftszahl

2008/15/0299

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

2008/15/0262 E 25. Oktober 2011

2008/15/0326 E 24. November 2011

2008/15/0261 E 25. Oktober 2011

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz, 4021 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 24. September 2008, RV/0679-L/08, betreffend Umsatzsteuer 2006 (mitbeteiligte Partei: Gverband in H), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Mitbeteiligte ist ein Gemeindeverband in Oberösterreich.

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO für den Zeitraum Februar bis November 2006 ergibt sich als Zweck des Gemeindeverbandes die Sicherung und Weiterentwicklung der regionalen Wirtschaftsstruktur. Dieser Zweck solle insbesondere durch die Planung und Erschließung von Betriebsansiedlungsgebieten (Gewerbegebiet) und die Gestaltung gemeinsamer Marketingmaßnahmen erfüllt werden. Der Mitbeteiligte habe im Zuge der "Infrastrukturerrichtung" den Vorsteuerabzug u. a. aus "Straßenerrichtungsmaßnahmen" geltend gemacht hat. Er habe einerseits eine "innere Aufschließungsstraße" errichtet, die sich ausschließlich im Bereich des Betriebsansiedlungsgebietes (Gewerbegebietes) befinde. Andererseits habe er zusätzlich Straßenbaumaßnahmen auf der Bundesstraße B 38 (Abbiegespur, Busbucht, Verkehrsinsel, Einbindung von bestehenden Güterwegen in die neu errichteten Abfahrten von der Bundesstraße, etc.) vorgenommen. Auf der "inneren Aufschließungsstraße" gebe es Hinweisschilder "Gewerbegebiet (M) Mitte", allerdings keinen Hinweis auf Fahrverbote.

In Bezug auf die Errichtung der "inneren Aufschließungsstraße" habe der Mitbeteiligte den Vorsteuerabzug zur Gänze geltend gemacht. In Bezug auf die straßenbaulichen Änderungen betreffend die B 38 lediglich in einem Ausmaß von 68 %.

Nach Ansicht des Prüfers sei ein Gemeindeverband einer Gemeinde gleichzuhalten und somit eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Errichtung und Erhaltung der öffentlichen Straße seien hoheitliche Tätigkeiten. Der Mitbeteiligte habe grundsätzlich zu Recht Vorsteuern geltend gemacht, diese seien aber um jene Beträge zu kürzen, die auf die Straßenerrichtungsmaßnahmen entfielen.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate September bis Dezember 2006.

Der Mitbeteiligte brachte Berufung ein. In der Begründung wurde ausgeführt, es hätten sich mehrere Gemeinden der Region zum Gemeindeverband zusammengeschlossen, um gemeinsam ein Betriebsansiedlungsgebiet (Gewerbegebiet) zu schaffen, d.h. die Planung sowie die Errichtung und in weiterer

Folge den Betrieb durchzuführen. Im Rahmen dieser betrieblichen Tätigkeit sei u. a. die Gestaltung von gemeinsamen Marketingmaßnahmen beabsichtigt.

Der Mitbeteiligte habe sich im Jahr 2003 eine Option auf ca. 5 ha Bodenfläche gesichert. Er gebe Kaufinteressenten für ein Grundstück im Gewerbegebiet diese Option weiter. Die Kaufinteressenten würden also eine Liegenschaft vom Optionsgeber, dem jeweiligen Landwirt, erwerben. Im Zusammenhang mit diesen Grundstücksumsätzen werde vom Mitbeteiligten die Aufschließungsleistung ("Kosten der Straße, Masseausgleich, etc.") erbracht und zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet. Zur Aufschließung des Betriebsansiedlungsgebietes sei es erforderlich gewesen, eine Privatstraße zu errichten, welche in die Bundesstraße B 38 münde. Die Bundesstraße habe verbreitert und ausgebaut werden müssen. Die infrastrukturelle Aufschließung sei in der Form erfolgt, dass neben der Wasser- und Kanalversorgung auch Stromanschlüsse hergestellt worden seien. Weiters seien Leerverrohrungen für Drainage, Telefon und Strom verlegt worden.

Die Tätigkeit des Mitbeteiligten bestehe darin, Grundstücke aufzuschließen und anschließend zu veräußern. Im Hinblick auf die planmäßige Aufeinanderfolge von Erwerb, Baureifmachung und Veräußerung der Grundstücke sei von einer gewerblichen und demnach unternehmerischen Tätigkeit des Mitbeteiligten auszugehen. In diesem Rahmen habe der Mitbeteiligte - wie dargestellt - einerseits auf eigenem Grund eine Privatstraße errichtet, welche in die öffentliche Straße münde, und andererseits die öffentliche Straße adaptiert und teilweise verbreitert.

Die Straßenverwaltung der Verkehrsflächen einer Gemeinde obliege gemäß § 12 des Oberösterreichischen Straßengesetzes 1991 der jeweiligen Gemeinde, wobei nach § 8 Abs. 2 des Straßengesetzes unter Gemeindeverkehrsflächen die Gemeindestraßen, die Güterwege sowie Fahrrad-, Fußgänger- und Wanderwege zu verstehen seien. Gemeindestraßen seien dabei jene Verkehrsflächen, die durch Verordnung des Gemeinderates gewidmet und als solche eingereicht seien, oder Grundstücke, die im Grundbuch als öffentliches Gut (Straße, Wege) eingetragen seien und allgemein für Verkehrszwecke benützt würden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liege im gegenständlichen Fall keine hoheitliche Tätigkeit vor. In Bezug auf die Errichtung der Privatstraße könne keinesfalls von der Ausübung öffentlicher Gewalt oder der Erfüllung öffentlicher Aufgaben gesprochen werden. Die Errichtung von Privatstraßen sei schon rein begrifflich nicht von der Verpflichtung zur Straßenverwaltung im Sinne des Oberösterreichischen Straßengesetzes umfasst. Beim Grundstück, auf dem die Privatstraße errichtet worden sei, handle es sich um Eigentum und somit Privatgut des Mitbeteiligten. In diesem Bereich bestehe keine öffentliche Widmung und somit auch keine öffentliche Straße im Sinne des Oberösterreichischen Straßengesetzes. Der Mitbeteiligte könne nicht anders behandelt werden als ein privater Rechtsträger, der nach Art eines Bauunternehmers zur Errichtung von Privatstraßen für Unternehmer oder Privatpersonen tätig werde.

Hinsichtlich jener Baumaßnahmen, welche sich auf das öffentliche "Straßengut" bezögen (Erweiterung der Bundesstraße und Errichtung einer Abbiegespur), sei ebenfalls davon auszugehen, dass diese von der unternehmerischen Tätigkeit des Mitbeteiligten umfasst seien. Das Finanzamt verkenne, dass für diese Straßenstücke öffentlich-rechtlich weder die Gemeinde noch der Mitbeteiligte als Gemeindeverband, sondern das Land bzw. der Bund zur Straßenerhaltung verpflichtet wäre. Der Umstand, dass der Mitbeteiligte die Baumaßnahmen durchführe, zeige auf, dass es sich um keine Maßnahme der hoheitlichen Straßenverwaltung handle, sondern dass die Baumaßnahme zur besseren Erschließung des Baugebietes durchgeführt worden sei.

Sowohl die Errichtung der Privatstraße als auch die damit verbundenen Adaptierungen der Bundesstraße stünden im besonderen Interesse des Mitbeteiligten, weil durch diese Maßnahmen die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes besser bzw. überhaupt erst aufgeschlossen und somit für potentielle Kaufinteressenten attraktiv würden. Es sei von Anfang an geplant gewesen, dass die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen letztlich von den Erwerbern der Grundstücke des Betriebsaufschließungsgebietes getragen bzw. diesen anteilig weiter verrechnet würden. Die Maßnahmen an der Bundesstraße seien nicht deshalb getätigt worden, um der öffentlichen Hand einen Vorteil zuzuwenden. Der Mitbeteiligte verfolge vielmehr eigenbetriebliche Interessen. Die Investitionen dienten dazu, die Grundstücke verkehrsfähig zu machen bzw. die Verkehrsfähigkeit zu verbessern. Die baulichen Maßnahmen am öffentlichen Straßengut seien somit bloß Mittel zur Durchführung des eigenen Geschäftszweckes, nämlich der Veräußerung der Gemeindegrundstücke. Der Umstand, dass die Verbreiterung der Bundesstraße bzw. die Errichtung der Abbiegespur zivilrechtlich Teil des öffentlichen Gutes geworden und damit dem Gemeingebrauch zugänglich seien, könne die Ansicht des Finanzamtes, ein Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen sei nicht gegeben, nicht stützen.

Der Mitbeteiligte werde nicht mit hoheitlichen Mitteln tätig. Vielmehr würden mit den einzelnen Käufern zivilrechtliche Verträge abgeschlossen, in deren Rahmen auch die "Infrastrukturkostenbeiträge" in Rechnung gestellt würden.

Im Verwaltungsakt befindet sich die Kopie einer Anlagenbenützung- und Anlagenbetriebsordnung für Grundeigentümer im Gewerbegebiet (M) Mitte, wie sie der Mitbeteiligte mit jedem der Grundstückserwerber abgeschlossen hat. In Punkt I dieser Vereinbarung verpflichtet sich der Mitbeteiligte, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gewerbegebietes stehenden Erschließungsmaßnahmen zu realisieren und vorzufinanzieren. Diese umfassten insbesondere:

- Erwerb der Grundstücke für die Verkehrserschließung einschließlich der beiden Retentionsbecken.

- Errichtung der Erschließungsstraße einschließlich der Linksabbiegespur auf der B 38.
- Errichtung der Wasserversorgung.
- Errichtung der Schmutz- und Reinwasserkanalisation.
- Herstellung der äußeren Anbindung des Betriebsbaugebietes an das Telekommunikationsnetz (Kupferanbindung und Leerverrohrung für etwaige Herstellung einer Lichtwellenleiteranbindung).
- Herstellung der Stromversorgung.
- Durchführung von Geländeausgleichsmaßnahmen.

In Punkt III der Vereinbarung räumt der Mitbeteiligte dem jeweiligen Vertragspartner das Recht ein, die vom Mitbeteiligten in Punkt I beschriebenen Einrichtungen und Anlagen, soweit sie für den Gebrauch und die Verwendung des Betriebsgrundstückes nützlich sind, zu benützen.

In Punkt IV Abs. 1 der Vereinbarung wird als einmaliges Entgelt für die in Punkt I angeführten anteiligen Aufschließungsmaßnahmen bzw. dem Käufer eingeräumten Rechte ein Betrag von 10 EUR zuzüglich Umsatzsteuer pro m² Grundfläche festgelegt.

In Punkt IV Abs. 3 wird bestimmt, dass das einmalige Entgelt den Erwerber von seiner auf Grund gesetzlicher Bestimmungen bestehenden Verpflichtung entbinde, Anschlussgebühren bzw. Anschlussbeiträge insbesondere nach dem Oberösterreichischen Interessentenbeitragsgesetz, den Verkehrsflächenbeitrag nach der Oberösterreichischen Bauordnung sowie Aufschließungs- bzw. Erhaltungsbeiträge nach dem Oberösterreichischen Raumordnungsgesetz zu entrichten, worüber aber mit der Gemeinde H eine privatrechtliche Vereinbarung abzuschließen sei.

Unter Punkt VI wird vereinbart, dass mit dem vom Erwerber zu leistenden einmaligen Entgelt nicht nur die Herstellung der Verkehrsfläche, sondern auch allfällige Kosten für die Erweiterung sowie die Instandsetzung und die Instandhaltung abgedeckt seien. Die laufend entstehenden Kosten für die im Eigentum des Mitbeteiligten befindlichen Straßenteile habe dieser zu tragen. Die Kosten hinsichtlich der öffentlichen Verkehrsflächen im Zufahrtbereich habe hingegen die Gemeinde H zu tragen.

Mit Ausfertigungsdatum 15. Mai 2007 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2006. Die Berufung richtete sich nunmehr gemäß § 274 BAO gegen den Jahresbescheid, weil mit diesem dem Berufungsbegehren des Mitbeteiligten nicht Rechnung getragen wurde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, Unternehmer, die sich im Gewerbegebiet ansiedelten, müssten sich der Anlagebenützung- und Anlagenbetriebsordnung unterwerfen und somit u.a. für die in Rede stehenden Errichtung und Adaptierungsmaßnahmen bestimmte Beträge entrichten. Der Mitbeteiligte entfalte somit eine Tätigkeit gegen Entgelt und sei unternehmerisch tätig.

Die Anlagenbenützung- und Anlagenbetriebsordnung sei eine zivilrechtliche Vereinbarung. Dies sei von entscheidender Bedeutung, weil es bei Körperschaften öffentlichen Rechts auf die Ausübungsmodalitäten ankomme. Seien diese, wie dies hier der Fall sei, zivilrechtlicher Natur, dann könne der Körperschaft öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug zustehen.

Im gegenständlichen Fall sei noch zu prüfen, ob die Wahl der privatrechtlichen Form missbräuchlich erfolgt sei. Ein Missbrauch liege nicht vor. Die "innere Aufschließungsstraße" habe nur Bedeutung für die angesiedelten Unternehmen sowie deren Kunden und Zulieferer. Alle anderen Personen könnten zwar ebenfalls die Straße benutzen, wenn sie dies täten, erfolge dies aber offensichtlich deswegen, weil sie sich verfahren hätten. Aus diesen Umständen ergebe sich nicht, dass der Mitbeteiligte die Straße für die Allgemeinheit gebaut habe. Mit der Straße verfolge er den Zweck, Anreize für Unternehmer zu schaffen, sich im betreffenden Gebiet anzusiedeln. Die Schaffung solcher Anreize sei keine hoheitliche Aufgabe. Hätten die angesiedelten Unternehmer selbst die Straße errichtet bzw. adaptiert, wäre ihnen zweifelsfrei der Vorsteuerabzug zugekommen, und zwar sogar dann, wenn der hierfür benötigte Grund und Boden nicht in ihrem Eigentum gestanden wäre. Eine Übertragung der Straße ins öffentliche Gut stellte keine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 dar, weil die Straße nicht deshalb errichtet worden sei, um sie ins öffentliche Gut zu übertragen, sondern um die Grundstücke des Gewerbegebietes zugänglich und damit unternehmerisch nutzbar zu machen.

Im Endeffekt bestehe daher kein Unterschied, ob der Mitbeteiligte die Straße errichte, Vorsteuern geltend mache und den angesiedelten Unternehmern für die Errichtung der Straße Umsatzsteuer in Rechnung stelle, oder ob die angesiedelten Unternehmer die Straße selbst errichteten und die Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug brächten.

Es treffe auch nicht zu, dass die hoheitlich vorzuschreibenden Verkehrsflächenbeiträge bzw. die auf eine vorhandene bzw. zu errichtende Straße entfallenden Aufschließungs- bzw. Erhaltungsbeiträge nach dem Oberösterreichischen Raumordnungsgesetz "unzulässiger Weise in einen privatrechtlichen Mantel gehüllt worden" seien. Solche Beiträge würden nämlich nur deshalb erhoben, weil eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße vorhanden sei bzw. errichtet werde. Im gegenständlichen Fall sei jedoch die Straße nicht für die Allgemeinheit bestimmt. Zudem erfolge die Berechnung der Höhe des Einmalbetrages nach ganz anderen Kriterien als die Festsetzung der hoheitlich vorzuschreibenden Beträge. Überdies würden Verkehrsflächen- und Aufschließungsbeiträge deswegen erhoben, weil jemand ein Grundstück bebauen

wolle; die gegenständliche Straße sei im Gegensatz dazu gerade deswegen errichtet worden, damit Interessenten die Grundstücke bebauten.

Der Mitbeteiligte habe sohin nicht in missbräuchlicher Weise privatwirtschaftlich gehandelt. Es könne daher kein hoheitliches Handeln unterstellt werden.

Aus den in der Berufung angeführten Gründen sei die Adaptierung der Bundesstraße eine notwendige Ergänzung zur Errichtung der "inneren Aufschließungsstraße". In dem Ausmaß, in welchem die Adaptierung der Bundesstraße keinen direkten Bezug zur Aufschließungsstraße habe, habe der Mitbeteiligte Vorsteuer nicht geltend gemacht. Die vom Mitbeteiligten vorgenommene Aufteilung der Vorsteuer sei vom Finanzamt nicht als unzutreffend bezeichnet worden.

Ein umsatzsteuerlicher Zusammenhang mit der Grundstückslieferung an die Kaufinteressenten im Gewerbegebiet bestehe nicht, die Grundstücke seien nicht durch den Mitbeteiligten geliefert worden.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, mit der es sich gegen die Gewährung von Vorsteuern aus den Straßenerrichtungsmaßnahmen wendet.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Mitbeteiligte sei ein Gemeindeverband im Sinn des Art. 116a B-VG. Landesgesetzliche Grundlage sei das Oberösterreichische Gemeindeverbändegesetz, LGBl. Nr. 51/1988 in der Fassung LGBl. Nr. 113/2002. Die Satzung des Mitbeteiligten sei mit Verordnung der Oberösterreichischen Landesregierung genehmigt worden. Da der Mitbeteiligte in Ausführung einer gesetzlichen Ermächtigung errichtet worden sei, handle es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Nach § 3 Abs. 2 des Oberösterreichischen Gemeindeverbändegesetzes komme den Gemeindeverbänden hinsichtlich der von ihnen zu besorgenden Aufgaben dieselbe rechtliche Stellung zu, wie sie den verbandsangehörigen Gemeinden hinsichtlich dieser Aufgaben vor Bildung des Gemeindeverbandes zugekommen sei.

Da die mitbeteiligte Partei eine Körperschaft öffentlichen Rechts sei, bestimme sich ihr Unternehmensbereich nach § 2 Abs. 3 UStG 1994. Im Hoheitsbereich komme ihr keine Unternehmereigenschaft zu. Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 4 Abs. 5 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG sei von einem Hoheitsbereich auszugehen, wenn die Ausübung einer Tätigkeit das Gebrauchen hoheitlicher Befugnisse umfasse. Ausschlaggebend seien die konkreten Ausübungsmodalitäten. Die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen gehöre in Österreich auf Grund der geltenden einschlägigen straßenrechtlichen Bestimmungen zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften. Nach den landesgesetzlichen Vorschriften seien die Gemeinden die gesetzlichen Straßenerhalter für die Gemeindestraßen und hätten die Kosten für deren Errichtung und Erhaltung grundsätzlich selbst zu tragen. Den Anrainern würden dabei auf Grund entsprechender landesgesetzlicher Vorschriften Aufschließungsbeiträge, Verkehrsflächenbeiträge, Interessentenbeiträge etc. (beispielsweise nach § 19 der Oberösterreichischen Bauordnung und § 25 des Oberösterreichischen Raumordnungsgesetzes) mit Bescheid vorgeschrieben.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2006, 2006/02/0015, ergebe sich, dass eine Straße mit öffentlichem Verkehr, d.h. eine Straße, die von jedermann unter den gleichen Bedingungen benützt werden könne, dann vorliege, wenn sie nach dem äußeren Anschein zur allgemeinen Benutzung freistehe. Ein Widmungsakt sei hierfür nicht erforderlich, es komme auch nicht auf die Eigentumsverhältnisse am Straßengrund an.

In der Anlagenbenützung- und Anlagenbetriebsordnung werde vereinbart, dass ein bestimmter Betrag je Quadratmeter erworbener Grundfläche als einmaliges Entgelt für die anteiligen Aufschließungskosten sowie für die Benützungsrechte an den Einrichtungen und Anlagen zu zahlen sei und dieses einmalige Entgelt den Erwerber von der Entrichtung landesgesetzlich vorgesehener Beitragsleistungen (z.B. des Verkehrsflächenbeitrages) entbinde. Nach § 19 Abs. 1 der Oberösterreichischen Bauordnung habe die Gemeinde anlässlich der Erteilung der Baubewilligung für Gebäude, die durch eine öffentliche Verkehrsfläche der Gemeinde oder des Landes erschlossen seien, dem Eigentümer mit Bescheid einen Beitrag zu den Kosten der Herstellung dieser öffentlichen Verkehrsfläche vorzuschreiben (Verkehrsflächenbeitrag). Der Beitrag sei eine ausschließliche Gemeindeabgabe iSd F-VG 1948. Die mitbeteiligte Partei könne auf die Vorschreibung dieses Verkehrsflächenbeitrages nur verzichten, wenn sie selbst im Hoheitsbereich tätig werde. Die gesetzliche Verpflichtung zur Entrichtung des Beitrages könne nicht durch eine privatrechtliche Vereinbarung zwischen der mitbeteiligten Partei und dem ansiedlungswilligen Unternehmer außer Kraft gesetzt werden. Gerade dieser Verzicht auf den Verkehrsflächenbeitrag und auf andere gesetzlich vorgeschriebene Interessentenbeiträge bedinge, dass die "konkrete Ausübungsmodalität" im Rahmen der öffentlichen Gewalt gelegen sei.

Zu den straßenbaulichen Maßnahmen an der B 38 wird in der Beschwerde vorgebracht, gemäß §§ 1 und 4 des Bundesstraßen-Übertragungsgesetzes seien das Eigentum sowie dingliche Rechte des Bundes (Bundesstraßenverwaltung) auf das Bundesland (Oberösterreich) übergegangen. Nach § 4a des Oberösterreichischen Straßengesetzes seien die gemäß § 4 des Bundesstraßen-Übertragungsgesetzes dem Land übertragenen Straßenzüge in Oberösterreich, die bereits gebaut seien oder für die bereits rechtswirksame Verordnungen nach § 4 des Bundesstraßengesetzes 1972 bestünden, als Landesstraßen und somit als öffentliche Straßen anzusehen. Der Mitbeteiligte habe Umbauten an der B 38 vorgenommen, um eine optimale Anbindung des Gewerbegebietes zu schaffen. Er habe aber in keiner Weise Eigentum an

diesen Umbauten erworben. Diese seien vielmehr dem Hoheitsbereich des Landes Oberösterreich zuzuordnen. Daher stehe dem Mitbeteiligten der Vorsteuerabzug aus diesen Umbaukosten nicht zu. Im Übrigen könne im gegenständlichen Fall auch deshalb der Vorsteuerabzug nicht zustehen, weil nach der Rechtsprechung des EuGH eine missbräuchliche Praxis zur Lukrierung von Vorsteuern nicht anerkannt werden könne. Im gegenständlichen Fall wäre die Errichtung der "inneren Aufschließungsstraße" im hoheitlichen Bereich die rechtlich angemessene Gestaltung gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Art. 116a Abs. 1 B-VG lautet:

"(1) Zur Besorgung ihrer Angelegenheiten können sich Gemeinden durch Vereinbarung zu Gemeindeverbänden zusammenschließen. Eine solche Vereinbarung bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung ist durch Verordnung zu erteilen, wenn eine dem Gesetz entsprechende Vereinbarung der beteiligten Gemeinden vorliegt und die Bildung des Gemeindeverbandes

1. im Falle der Besorgung von Angelegenheiten der Hoheitsverwaltung die Funktion der beteiligten Gemeinden als Selbstverwaltungskörper nicht gefährdet,

2. im Falle der Besorgung von Angelegenheiten der Gemeinden als Träger von Privatrechten aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Interesse der beteiligten Gemeinden gelegen ist."

Die §§ 2 bis 5 Oberösterreichisches Gemeindeverbände-gesetz, LGBL. Nr. 51/1988 lauten (auszugsweise):

"§ 2

Bildung von Gemeindeverbänden

Die Bildung eines Gemeindeverbandes kann erfolgen:

1. durch Gesetz;
2. nach Maßgabe gesetzlicher Bestimmungen durch Verordnung;
3. durch Vereinbarung der beteiligten Gemeinden mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

§ 3

Rechtliche Stellung

(1) Gemeindeverbände besitzen Rechtspersönlichkeit.

(2) Gemeindeverbände besitzen hinsichtlich der von ihnen zu besorgenden Aufgaben dieselbe rechtliche Stellung, wie sie den verbandsangehörigen Gemeinden hinsichtlich dieser Aufgaben vor der Bildung des Gemeindeverbandes zugekommen ist; im Übrigen wird die rechtliche Stellung der verbandsangehörigen Gemeinden durch die Bildung des Gemeindeverbandes nicht berührt.

§ 4

Vereinbarung

(1) Zur Besorgung einzelner Aufgaben des eigenen Wirkungsbereiches können sich Gemeinden durch schriftliche Vereinbarung zu Gemeindeverbänden zusammenschließen. Eine solche Vereinbarung bedarf der übereinstimmenden Beschlüsse der Gemeinderäte der beteiligten Gemeinden.

(2) ...

§ 5

Genehmigung der Vereinbarung

(1) Die Vereinbarung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung ist durch Verordnung zu erteilen, wenn eine dem Gesetz entsprechende Vereinbarung der beteiligten Gemeinden vorliegt und die Bildung des Gemeindeverbandes

1. im Falle der Besorgung von Aufgaben der Hoheitsverwaltung die Funktion der beteiligten Gemeinden als Selbstverwaltungskörper nicht gefährdet,

2. im Falle der Besorgung von Aufgaben der Gemeinde als Träger von Privatrechten aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Interesse der beteiligten Gemeinden gelegen ist.

(2) ..."

Gemäß § 2 Z 3 des Oberösterreichischen Straßengesetzes, LGBL. Nr. 84/1991, ist eine öffentliche Straße iS dieses Gesetzes "eine Straße, die durch Verordnung gemäß § 11 Abs. 1 ausdrücklich dem Gemeingebrauch (§ 6 Abs. 1) gewidmet ist oder ein Grundstück, das als öffentliches Gut (z.B. Straßen, Wege) eingetragen ist und allgemein für Verkehrszwecke benützt wird (§ 5 Abs. 2)".

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit., wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen

Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs. 3 leg. cit. Diese Bestimmung lautet:

"(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z. 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,
- Schlachthöfe,
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften."

Die Sechste MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden kurz: RL) regelt die Steuerpflicht von Körperschaften öffentlichen Rechts in Art. 4 Abs. 5. Bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" iSv Art. 4 Abs. 5 der RL handelt es sich um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchen hoheitlicher Befugnisse umfasst. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die eine Körperschaft öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausübt wie private Wirtschaftstreibende. 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 Tätigkeiten. Soweit Art. 4 Abs. 5 der RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2004/15/0091).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 19. April 2007, 2004/15/0091, zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten einer Körperschaft öffentlichen Rechts in Zusammenhang mit der Errichtung und Bewirtschaftung eines Wegenetzes darauf abgestellt, dass eine Grundfläche durch Widmung nach dem Landesstraßenrecht die Eigenschaft einer öffentlichen Verkehrsfläche erhalten hat. Im Hinblick auf diese Eigenschaft als öffentliche Verkehrsfläche hat er sodann die Zuordnung zur Hoheitsverwaltung der Gemeinde vorgenommen.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die "innere Aufschließungsstraße" keine Widmung (durch Verordnung) zum Gemeingebrauch erfahren hat und in sachverhältnismäßiger Hinsicht auch nicht andere Voraussetzungen für die Annahme einer "öffentlichen Straße" iSd § 2 Z 3 des Oberösterreichischen Straßengesetzes vorliegen.

Soweit das beschwerdeführende Finanzamt aus dem hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2006/02/0015, ableitet, dass eine Straße mit öffentlichem Verkehr bereits vorliege, wenn sie nach dem äußeren Anschein zur allgemeinen Benützung freistehe, ist darauf zu verweisen, dass das genannte Erkenntnis ausschließlich die Frage der Anwendbarkeit der Straßenverkehrsordnung (StVO 1960) betrifft, nicht aber die Zuordnung einer Verkehrsfläche zur Hoheitsverwaltung einer Körperschaft öffentlichen Rechts.

Dass aber Gemeindeverbände auch im Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung tätig sein können, ergibt sich bereits aus der ausdrücklichen Erwähnung (Besorgung von Aufgaben als Träger von Privatrechten) in Art. 116a Abs. 1 B-VG und § 5 Abs. 1 des Oberösterreichischen Gemeindeverbändegesetzes.

Das beschwerdeführende Finanzamt ordnet die Tätigkeit des Mitbeteiligten weiters mit der Begründung dem Hoheitsbereich zu, dass in der Anlagenbenützung- und Anlagenbetriebsordnung zwar die Entrichtung eines einmaligen Entgelts vereinbart werde, andererseits aber die Erwerber der Grundstücke im Gewerbegebiet von der Entrichtung bestimmter Interessentenbeiträge (Gemeindeabgaben), insbesondere des Verkehrsflächenbeitrages, entbunden würden. Ein Verzicht auf Abgaben könne nach Ansicht des Finanzamtes nur im Hoheitsbereich erfolgen.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegen zu halten: Dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 24. Juni 2005, B 1054/04, ÖStZB 2006, 112, ist zu entnehmen, dass die Zusage einer Gemeinde, wonach sie einen Abgabebetrag als getilgt ansieht, eine Subventionszusage darstellen kann. Eine solche Zusage einer Subvention ist als Akt der Privatwirtschaftsverwaltung anzusehen. Durch die Gewährung einer Subvention kann die Abgabenschuld getilgt werden. (Im Übrigen ist im gegenständlichen Fall nicht ausgeschlossen, dass im Hinblick auf die unmittelbare Weiterverrechnung der Aufschließungskosten an die Grundstückserwerber der Abgabentatbestand - soweit er an das Anfallen von Kosten anknüpft - gar nicht erfüllt ist.)

Nach der hg. Rechtsprechung sind Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - außerhalb einer Subventionsvereinbarung - grundsätzlich ohne abgabenrechtliche Bedeutung sind. Zulässig sind solche Vereinbarungen nur dann, wenn das Gesetz sie ausdrücklich vorsieht, wobei sich eine gesetzliche Ermächtigung nur dann als

verfassungskonform erweist, wenn die öffentlich-rechtlichen Verträge lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung (Berechnung der Bemessungsgrundlage, Fälligkeit etc.) und nicht die Steuerpflicht selbst betreffen, wenn im Gesetz Voraussetzungen und Inhalt hinreichend bestimmt sind und wenn in Streitfällen eine bescheidförmige Erledigung vorgesehen ist, sodass eine Prüfung der Gesetzmäßigkeit möglich ist. Insbesondere kann die Behörde nicht ohne gesetzliche Ermächtigung auf die Erhebung von Abgaben verzichten (vgl. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 2008, 2006/17/0056, und vom 25. Juni 2008, 2008/15/0155).

Sollte sohin mit der Anlagenbenützungs- und Anlagenbetriebsordnung die Tilgung von Abgaben vereinbart worden sein, kann dies nur als ein Akt der Privatwirtschaftsverwaltung verstanden werden.

Das Unterbleiben der Erlassung einer Verordnung der Gemeinde, mit welcher eine Widmung zum Gemeingebrauch vorgenommen worden wäre, kann auch nicht als "missbräuchliche Praxis" angesehen werden.

Das beschwerdeführende Finanzamt, welches wie die belangte Behörde davon ausgeht, dass die Tätigkeit des Mitbeteiligten im Bereich der Errichtung und Betreuung des Gewerbegebietes einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 bildet, kann sohin hinsichtlich des Abzuges der Vorsteuer aus der Errichtung der "inneren Aufschließungsstraße" keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen.

In Bezug auf die Baumaßnahmen im Bereich der Bundes- bzw. Landesstraße ist zu sagen:

Der Mitbeteiligte hat Baumaßnahmen an der B 38 in Auftrag gegeben. Über diese Bauleistungen sind an den Mitbeteiligten sodann Rechnungen (aus der Sicht des Mitbeteiligten: Eingangsrechnungen) ergangen. Durch die Bauleistungen sind die betroffenen Vermögensgegenstände in das Eigentum des Straßeneigentümers der B 38 (Bund bzw. Land) übergegangen. Die Kosten für die darin bestehende (Werk)Lieferung des Mitbeteiligten an den Bund bzw. das Land werden von Dritten, nämlich den Kaufinteressenten im Gewerbegebiet, getragen. Deren Kostenübernahme stellt sich als Zahlung von dritter Seite für die (Werk)Lieferung an den Bund bzw. das Land dar (vgl. *Wäger*, DStR 2011, 439, Pkt. 3.3.2.1).

Im Hinblick darauf, dass der Mitbeteiligte sohin eine steuerpflichtige (Werk)Lieferung an den Straßeneigentümer erbringt, zeigt das beschwerdeführende Finanzamt nicht auf, aus welchem Grund dem Mitbeteiligten hinsichtlich der an ihn gerichteten Eingangsrechnungen der Vorsteuerabzug nicht zustehen sollte. Eine endgültige Mehrwertsteuerentlastung ergibt sich daraus jedoch nicht, weil aus der Weiterverrechnung der diesbezüglichen Kosten an die Kaufinteressenten diesen kein Anspruch auf Rechnungslegung im Sinne des UStG und kein Recht auf Vorsteuerabzug zukommt (vgl. *Ruppe*, UStG3, § 12 Tz 65).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Wien, am 25. Oktober 2011