

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.11.2017

Geschäftszahl

Ra 2016/15/0031

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der H KG in S, vertreten durch die Benn-Ibler Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Universitätsring 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Dezember 2015, Zl. RV/5100330/2006, miterledigt RV/5100434/2007, RV/5100408/2009, RV/5100458/2009, RV/5100139/2010, RV/5100643/2011, RV/5100001/2012, RV/5100381/2013, betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2011, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin betreibt nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft den Einzelhandel mit Waren verschiedener Art und verfügt über ein ausgedehntes Filialnetz. Im Zuge der verkehrsmäßigen Erschließung neuer Filialen hatte sie auch Kosten für die Errichtung von Verkehrsleiteinrichtungen bzw "Erschließungsanlagen" (Errichtung oder Verlegung von Zu- und Abfahrten, Ein- und Ausfahrten, Errichtung von Verkehrslichtsignalanlagen, oder sonstigen straßenbaulichen Anlagen usw.) zu tragen, wofür sie in den Jahren 2004 bis 2011 den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

2 Die Revisionswerberin habe dabei - so das Bundesfinanzgericht - die Bauleistungen auf nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstücken in Auftrag gegeben und sei schuldrechtlich Vertragspartnerin jener Bauunternehmen geworden, welche die Bauleistungen im Zusammenhang mit den genannten Verkehrsleiteinrichtungen für die einzelnen Zweigniederlassungsprojekte erbracht hätten. Die Revisionswerberin habe auch die jeweiligen Eingangsrechnungen bezahlt. Sie sei somit hinsichtlich der Bauleistungen als Bauherrin anzusehen. Die Errichtung der Verkehrsleiteinrichtungen sei in ihrem unternehmerischen Interesse erfolgt, weil sie durch diese Investitionen ihren Kunden eine ordnungsgemäße und funktionelle Zufahrt zu den jeweiligen Filialen habe ermöglichen können, um auf diese Weise eine Erhöhung ihrer Umsätze zu bewirken. Die Übertragung der Verkehrsleiteinrichtungen ins öffentliche Gut sei jeweils unmittelbar nach deren Fertigstellung, also im selben Jahr und mit unveränderter Bemessungsgrundlage, erfolgt.

3 Nach Durchführung einer Außenprüfung verweigerte das Finanzamt den Abzug der für die Errichtung der strittigen "Verkehrsleiteinrichtungen" geltend gemachten Vorsteuerbeträge und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2011 neu fest.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die von der Revisionswerberin bekämpften Umsatzsteuerbescheide ab. Dabei anerkannte das Bundesfinanzgericht zwar einerseits den Vorsteuerabzug der Revisionswerberin aus der Errichtung von Verkehrsleiteinrichtungen, qualifizierte aber andererseits die unentgeltliche Übertragung der Verkehrsleiteinrichtungen an die Öffentliche Hand als steuerpflichtigen Eigenverbrauch. Begründend führte das Bundesfinanzgericht insbesondere aus, im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs seien die Vorsteuern für die Errichtungskosten in den Jahren 2004 bis 2011 anzuerkennen. Die Revisionswerberin sei nämlich bei allen Projekten als Auftraggeberin und zivilrechtliche Vertragspartnerin der leistenden Unternehmen und somit als Verpflichtete und Berechtigte aufgetreten, weshalb sie auch als Leistungsempfängerin anzusehen sei. Die anschließende unentgeltliche Übertragung der Verkehrsleiteinrichtungen in das öffentliche Gut stelle jedoch einen steuerpflichtigen Vorteil iSd § 3 Abs. 2 Teilstrich 3 UStG 1994 in der ab 2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 134/2003 dar.

5 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. 6 Zur Zulässigkeit bringt die Revision vor, dass die bisher

ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den gegenständlichen Fall keine Anwendung finde. Diese bisherigen Judikate behandelten die unentgeltliche Übertragung von Straßenanlagen oder anderen Infrastrukturmaßnahmen, welche zwar auch auf öffentlichem Grund errichtet worden seien und im weiteren Sinne als Verkehrsleiteneinrichtungen bezeichnet würden; deren Errichtung sei jedoch entweder in den Hoheitsbereich der Öffentlichen Hand gefallen oder diese habe an deren Errichtung ein wesentliches Interesse gehabt. Beides treffe gegenständlich nicht zu. Im Revisionsfall handle es sich lediglich um die Verlegung von Zu- und Abfahrten, Ein- und Ausfahrten und Abbiegespuren, die Vergrößerung von Kreisverkehren, den Umbau von Kreuzungen oder zusätzliche Ampelanlagen. Deren Errichtung werde von den Behörden vorgeschrieben, um eine sichere verkehrstechnische Anbindung zu gewährleisten, und sei Voraussetzung für die Erteilung der Baugenehmigung. Eine Anbindung der jeweiligen Filiale an das öffentliche Straßennetz sei in allen Fällen bereits gegeben. Darüber hinaus fehle Rechtsprechung zur Frage, ob die Errichtung und Übertragung von Verkehrsleiteneinrichtungen aufgrund zwingender behördlicher Auflagen und Vorgaben, mithin aufgrund zumindest indirekten gesetzlichen Zwanges, überhaupt eine "unentgeltliche" Zuwendung gemäß § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 darstellen könne. Auch gebe es keine konkrete Judikatur zur Frage, ob eine unentgeltliche Übertragung von Vermögensgegenständen eine Zuwendung gemäß § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG darstelle, wenn kein unversteuerter Letztverbrauch vorliege.

7 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

8 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision 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.

9 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

10 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

11 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat, ist von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug eines Unternehmers für die bei Bauunternehmen in Auftrag gegebenen Bauleistungen die Frage nach den umsatzsteuerlichen Folgen einer Übertragung des Bauwerks an die Öffentliche Hand zu unterscheiden. Dabei kann entweder eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 oder - seit der Novelle BGBl. I Nr. 134/2003 - ein Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 des Unternehmers vorliegen (vgl. VwGH 19.12.2013, 2009/15/0137, sowie 30.4.2015, 2012/15/0163).

12 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, - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in dem vom Bundesfinanzgericht zitierten Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137, ausgeführt hat - 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.

13 Die Bestimmung hat ihre Grundlage in Art. 5 Abs. 6 der im Revisionsfall teilweise 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."

14 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."

15 Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat zu dieser Bestimmung in seinem Urteil vom 27. April 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, Rn. 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."

16 Der Umstand, dass ein Unternehmer - wie im Falle der Erfüllung behördlicher Auflagen - 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.

17 Von dieser Rechtsprechung ist das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen, wenn es auf Basis seiner Sachverhaltsfeststellungen die unentgeltliche Übertragung der gegenständlichen "Verkehrsleiteinrichtungen" an die Öffentliche Hand als steuerpflichtigen Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 qualifiziert hat.

18 Die Revision meint, aufgrund der Erfüllung zwingender behördlicher Auflagen könne es sich bei der vorliegenden Übertragung um keine unentgeltliche Zuwendung der Revisionswerberin handeln, weil dies eine freiwillige bzw. freigebige Weitergabe voraussetze.

19 Damit spricht die Revision aber letztlich lediglich das Motiv für die Übertragung an und zeigt, dass die Revisionswerberin die Verkehrsleiteinrichtungen nicht für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, weitergegeben hat (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG4 § 1 Rn. 21). Nach der Rechtsprechung des EuGH sollen aber Entnahmen, auch wenn sie für die Zwecke des Unternehmens getätigt werden, als steuerbare Lieferungen betrachtet werden, wenn die zugewendeten Güter zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

20 Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 UStG 1994 dient nämlich - wie auch die Erläuterungen ausführen (AB 325 BlgNR 22. GP 1 f) - der "Vermeidung eines umsatzsteuerlich unbelasteten Letztverbrauchs" (ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG4 § 3 Rz 191 ff; 240; vgl. auch EuGH 11.5.2017, *Posnania Investment*, C- 36/16, Rn. 39 ff).

21 Wenn die Revision hierzu meint, im Revisionsfall könne überhaupt kein unversteuerter Letztverbrauch eintreten, weil die Kosten für die Errichtung der Verkehrsleiteinrichtungen über die Kostenrechnung in die Kalkulation der Einzelhandelspreise einfließen und damit Eingang in die steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsätze fänden, so verlässt sie damit die Betrachtung des konkreten Leistungsaustausches. Dieser findet nämlich zwischen der Revisionswerberin und der Öffentlichen Hand (der jeweiligen Gemeinde) statt, die als Empfängerin der Verkehrsleiteinrichtungen der nicht-vorsteuerabzugsberechtigte "Letztverbraucher" derselben ist. Dass unentgeltliche Zuwendungen eines Unternehmers, die für die Zwecke eines Unternehmens erfolgen, genauso wie etwa die in § 3 Abs. 2 UStG 1994 bzw in Art. 16 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ebenfalls angesprochenen "Entnahmen für den Bedarf seines Personals" letztlich über die Kostenkalkulation in die unternehmerische Preiskalkulation einfließen, nimmt weder der Zuwendung gegenüber dem Zuwendungsempfänger ihre Unentgeltlichkeit noch beeinflusst es die umsatzsteuerliche Qualifikation des diesbezüglichen Umsatzes. Von einer doppelten Belastung ein und desselben Umsatzes kann daher - entgegen der Revisionsauffassung - keine Rede sein.

22 Vor diesem Hintergrund sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst, der Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung nachzukommen.

23 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 27. November 2017