

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.06.2019

Geschäftszahl

Ra 2019/15/0023

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte MMag. Maislinger sowie Mag. Novak als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der A AG in I, vertreten durch die Marsoner + Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, Andreas Hofer Straße 43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. Dezember 2018, Zl. RV/3100593/2016, betreffend Umsatzsteuer 2010, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die revisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Mit Bescheid vom 11. November 2011 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 erklärungsgemäß fest. 2 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (betreffend u. a. Umsatzsteuer 2010 bis 2013) vom 22. Mai 2015 wurde u. a. festgehalten (Tz 8), die Revisionswerberin habe im Herbst 2009 die Einseilumlaufbahn X an einen neuen Standort verlegt. Dazu sei die alte Einseilumlaufbahn abgetragen und vollkommen neu errichtet worden. Im Zuge der Neukonzeptionierung des Talstationsgeländes sei ein großzügiger neuer Busterminal errichtet worden. Die neue Talstation liege direkt im Ortsgebiet, dort wo bisher teilweise ein Taxistandplatz, teilweise ein Parkplatz für Hotelbusse und teilweise ein Busterminal vorhanden gewesen seien. Eine neue Schibrücke über die Bundesstraße ermögliche den Wintersportlern eine Abfahrt bis zur Talstation, ohne die Straße zu Fuß überqueren zu müssen. Auch die Anbindung an den öffentlichen Personenverkehr sei wesentlich verbessert worden. Die neuen Verkehrsflächen (Kreisverkehr in Kombination mit Busterminal am bekannten alten Standort, Bahnhof der ÖBB, Parkflächen und Garagen) erleichterten das Erreichen der neuen X-Bahn auch mit Bus oder Bahn. Um ein gemeinsames Zusammenwirken beim Um- und Neubau des Busterminals im Zuge der Errichtung der neuen X-Bahn zu ermöglichen, sei im Juli 2009 von der Verkehrsverbund A GmbH (VAG), der Gemeinde B und der Revisionswerberin eine Vereinbarung geschlossen worden. Darin sei vereinbart worden, dass die Anlage durch die Revisionswerberin errichtet und in das Eigentum der Gemeinde B übertragen werde. Die Revisionswerberin habe weiters mit der Gemeinde B Dienstbarkeitsverträge abgeschlossen. Darin habe die Gemeinde B der Revisionswerberin das Recht eingeräumt, näher genannte Liegenschaften für Zwecke der Errichtung, des Betriebes, der Instandhaltung und der Erneuerung der X-Bahn zu nutzen. Im Gegenzug habe sich die Revisionswerberin verpflichtet, unter anderem den Busterminal herzustellen. Insgesamt liege im Wirtschaftsjahr 2009/10 (die Revisionswerberin ermittle den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, Bilanzstichtag 31. Oktober) ein Leistungsaustausch vor. Die Fertigstellung bzw. Übergabe des Busterminals sei im November/Dezember 2009 erfolgt. Als Bemessungsgrundlage des Leistungsaustausches würden die Herstellungskosten des Busterminals angesetzt und dieser Betrag im Wirtschaftsjahr 2009/10 mit 20% besteuert. 3 Mit Bescheiden vom 10. Juni 2015 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wieder auf und setzte die Umsatzsteuer neu fest. Das Finanzamt verwies auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. 4 Die Revisionswerberin erhob gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2010 Beschwerde.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht - nach Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts und Vorlageantrag der Revisionswerberin - die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

6 Das Bundesfinanzgericht führte im Wesentlichen aus, der Busterminal sei von der Revisionswerberin vereinbarungsgemäß errichtet und unmittelbar anschließend im November/Dezember 2009 in das Eigentum der Gemeinde B und der VAG zum bestimmungsgemäßen Betrieb übergeben worden. Die Gesamtkosten der Errichtung des Um- und Neubaus des Busterminals hätten sich auf (netto) ca. 890.000 EUR belaufen; die Revisionswerberin habe den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

7 Die VAG habe an die Revisionswerberin vereinbarungsgemäß den von ihr zu tragenden Kostenanteil an den Bauerrichtungskosten in Höhe von (netto) ca. 175.000 EUR gezahlt. Die Gemeinde B habe vereinbarungsgemäß an die Revisionswerberin insgesamt vier Zahlungen über je 120.000 EUR geleistet. Weiters habe die Revisionswerberin eine Bundesförderung in Höhe von ca. 195.000 EUR erhalten. Die Kosten der Revisionswerberin für die gegenständliche Errichtung hätten sohin - nach Berücksichtigung der Zahlungen der Gemeinde A, der VAG und der Bundesförderung - ca. 40.000 EUR betragen.

8 Die X-Bahn sei von der Revisionswerberin an den neuen Standort zur Erhöhung der Beförderungsumsätze verlegt worden, da hierdurch die Erreichbarkeit der neuen Bahn verbessert worden sei. Die neue Schibrücke am Ende der Abfahrten habe die Attraktivität der Bahn erhöht. Die Errichtung des Busterminals sei sohin im unternehmerischen Interesse der Revisionswerberin erfolgt. 9 Die Neuerrichtung der Talstation samt Schibrücke und Busterminal sei aber ebenso im öffentlichen Interesse erfolgt, da hierdurch die Verkehrssicherheit für Wintersportler und Straßenbenutzer (direkte Anbindung der Bahn- und Busbenutzer an die X-Bahn ohne Überquerung der Bundesstraße) erhöht worden sei. Die bisher geführte Busverbindung zur alten X-Bahn habe eingestellt werden können.

10 Bei der VAG handle es sich um eine im Alleineigentum des Landes Tirol stehende Gesellschaft zum Zwecke der Verbesserung des öffentlichen Verkehrs in Tirol. Die von der Revisionswerberin auf Grundlage der u.a. mit der VAG geschlossenen Vereinbarung erbrachten Leistungen des Neu- und Umbaus des Busterminals entsprächen explizit den der VAG laut Gesellschaftszweck übertragenen Aufgabenstellungen. Der von der Revisionswerberin errichtete Busterminal stelle eine dem Personennah- und Regionalverkehr dienende Infrastruktureinrichtung für die öffentlichen Verkehrsmittel im Gemeindegebiet B dar. Die VAG habe sich zur Bewerkstelligung der ihr übertragenen Aufgaben der Revisionswerberin bedient. Die Revisionswerberin erbringe bzw. ermögliche der VAG jene Leistungen, zu denen diese laut Gesellschaftszweck angehalten sei und welche sie auszuführen habe. Die Revisionswerberin verschaffe damit der VAG durch ihre vereinbarungsgemäßen Leistungen einen konkreten verbrauchbaren Nutzen, der das eigene wirtschaftliche Interesse der VAG befriedige. Der VAG komme durch die Errichtung des Busterminals ein wirtschaftlicher Vorteil zu.

11 Den von der VAG an die Revisionswerberin erbrachten Geldzahlungen lägen damit Gegenleistungen der Revisionswerberin zu Grunde. Zwischen der VAG und der Revisionswerberin bestehe ein Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden.

12 Die Leistungen der Revisionswerberin seien sohin der Umsatzsteuer zu unterwerfen gewesen.

13 Zwischen der Revisionswerberin und der Gemeinde B sei hingegen kein entgeltlicher Leistungsaustausch zu erkennen. Die Revisionswerberin erbringe der Gemeinde durch die Errichtung des Busterminals keinen wirtschaftlich verbrauchbaren Nutzen. Die Gemeinde sei weder gesetzlich zu einer entsprechenden Errichtung verpflichtet noch werde hierdurch ein wirtschaftliches Interesse für sie befriedigt. Der Neu- und Umbau komme ausschließlich der Allgemeinheit bzw. der VAG zugute. Weder die Subventionszusage noch die in den Dienstbarkeitsverträgen erfolgten Rechteerläumungen der Gemeinde an die Revisionswerberin könnten damit einen entgeltlichen Leistungsaustausch für die Bauerrichtung begründen (kein "direktes Leistungsentgelt" der Gemeinde). 14 Stehe jedoch einer Zahlung der öffentlichen Hand eine Verpflichtung des Zahlungsempfängers gegenüber, die bei einem konkreten Dritten einen Verbrauch impliziere, liege ein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Die Gemeinde habe die als Subvention bezeichneten Zahlungen an die Revisionswerberin zweckgewidmet für den Neu- und Umbau des Busterminals getätigt. Auch der Bundesförderung liege der Bau des Busterminals zugrunde. 15 Diese Zahlungen seien an die Revisionswerberin erbracht worden, damit diese der VAG den Busterminal in der vereinbarten Form errichte. Es bestehe sohin ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesen Zahlungen an die Revisionswerberin auf der einen Seite und den Leistungsausführungen der Revisionswerberin an die VAG auf der anderen Seite. Durch die Zahlungen werde der VAG der Erhalt eines verbrauchsfähigen Nutzens ermöglicht. Die Zahlungen bewirkten sohin für die Revisionswerberin sowie für die VAG Zahlungen von dritter Seite für die Erbringung einer verbrauchbaren Leistung an die VAG. 16 Die Zahlungen seien daher zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen worden.

17 Die Revisionswerberin habe vereinbarungsgemäß im Zuge der verkehrsmäßigen Erschließung der neuen Talstation die Kosten für die Errichtung des Neu- und Umbaus des Busterminals auf nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstücken vorerst getragen und die jeweiligen an sie gerichteten Eingangsrechnungen der ausführenden Unternehmen bezahlt. Die Investitionskosten seien im unternehmerischen Interesse der Revisionswerberin erfolgt. Der Revisionswerberin stehe damit der von ihr geltend gemachte und vom Finanzamt auch gewährte Vorsteuerabzug zu.

18 Die neu geschaffenen baulichen Anlagen seien von der Revisionswerberin in der Folge vereinbarungsgemäß unentgeltlich in das Eigentum der Gemeinde B bzw. der VAG übertragen worden, denen nunmehr die Instandhaltung, Wartung und Instandsetzung zukomme. Mit der Zuwendung bzw. Übergabe im November/Dezember 2009 seien diese Anlagen aus dem Unternehmen der Revisionswerberin ausgeschieden.

19 Die unentgeltliche Zuwendung der Einrichtungen des Busterminals, welche zuvor zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, begründe bei der Revisionswerberin eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994. Durch die unentgeltliche Weitergabe der Anlagen habe die Revisionswerberin einen umsatzsteuerbaren Entnahmetatbestand verwirklicht.

20 Ausgehend von der mit der Errichtung gleichzeitigen bzw. zeitnahen Übertragung des Busterminals an die Gemeinde B und die VAG bemesse sich die Höhe der Entnahme gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 mit den von der Revisionswerberin zuletzt selbst getragenen Errichtungskosten. Diese Kosten seien daher der Umsatzbesteuerung zu unterziehen.

21 Auch für den Fall, dass - wie die Revisionswerberin vorgebracht habe - den Zahlungen der VAG sowie der Gemeinde B und der Bundesförderung kein steuerbarer Leistungsaustausch bzw. keine Zahlung von dritter Seite zugrunde liege, könne der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, weil die Revisionswerberin durch die - sodann zur Gänze - unentgeltliche Übertragung der baulichen Anlagen des Busterminals an die Gemeinde B und die VAG einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 verwirklicht habe. Auch in diesem Fall sei der volle Betrag der Errichtungskosten der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

22 Das Bundesfinanzgericht habe sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung orientiert, darüber hinaus sei die Entscheidung im Wesentlichen von Umständen des Einzelfalls abhängig gewesen, sodass die Revision unzulässig sei.

23 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

24 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

25 Zur Zulässigkeit wird in der Revision geltend gemacht, das angefochtene Erkenntnis verstoße gegen Rechtsprechung des EuGH. Der EuGH verlange für einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch eine wechselseitig finale Verknüpfung: Es genüge nicht, dass der Leistende leiste, um eine Gegenleistung zu erhalten; auch der Leistungsempfänger müsse die Gegenleistung erbringen, um die Leistung zu erhalten. Andernfalls liege ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch nicht vor (Hinweis auf EuGH 6.10.2009, C- 267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*; sowie *Ruppe/Achatz*, UStG5, § 1 Tz 68). Die Öffentliche Hand habe im vorliegenden Fall die Schaffung einer optimalen Verkehrsanbindung der neuen X-Bahn samt neuer Schibrücke und Busterminal im öffentlichen Interesse durch Subventionen (Kostenbeiträge zu Infrastrukturinvestitionen) gefördert. Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch liege nicht vor. Es lägen "echte" nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse zum Wohl der Allgemeinheit vor: Die Sicherheit aller Verkehrsteilnehmer werde erhöht, eine Kreuzung von Schifahrern und Straßenverkehr werde durch eine Schibrücke über die Bundesstraße vermieden. Der Verkehrsfluss werde beschleunigt. Die bisherige Busverbindung zur alten X-Bahn werde eingespart, woraus eine Verkehrsberuhigung und eine Verringerung der Umweltbelastung folge. Die Revisionswerberin profitiere von ihren Investitionen durch eine optimale Erreichbarkeit ihrer neu errichteten Bahn. Die neu geschaffene Infrastruktur fördere so die Umsatzerzielung der Revisionswerberin, begünstige die Allgemeinheit und fördere das "bonum commune". Eine entgeltliche Lieferung oder eine sonstige Leistung an bestimmte Empfänger liege nicht vor. Der EuGH habe in der Rechtssache *Sveda* (22.10.2015, C-126/14) entschieden: Werde ein Freizeit- und Entdeckungsweg auf Kosten eines Unternehmens errichtet, das durch diesen Weg einen erhöhten Kundenzulauf erwarte, so stehe dem Unternehmen der Vorsteuerabzug zu. Ein fiktives Entgelt sei nicht zu besteuern. Ebenso stehe der Revisionswerberin der Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Busterminals zu, weil dies notwendig gewesen sei, um die neue X-Bahn zu errichten, und die neu geschaffene Infrastruktur samt Busterminal den Kundenzustrom zur neuen X-Bahn erleichtere. Ebenso wie in der angeführten Rechtssache *Sveda* sei der Vorsteuerabzug zu gewähren, ohne ein fiktives Entgelt zu besteuern. Das Unionsrecht zwingt zum Vorsteuerabzug laut Erklärung und zu einer erklärungsgemäßen Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2010. Die Kostenzuschüsse der öffentlichen Hand seien nach der Rechtsprechung des EuGH mangels einer finalen Verknüpfung mit einer konkreten Gegenleistung an einen bestimmten Empfänger nicht umsatzsteuerbar: Leistungen zu Gunsten der Allgemeinheit fehle eine wechselseitig finale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Begünstigt würden nicht individuell bestimmte Personen, sondern ein unbestimmter Kreis von Verkehrsteilnehmern und Schifahrern.

26 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.

27 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. Ein derartiger Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

28 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. 29 Wenn im Zulässigkeitsvorbringen - unter Hinweis auf Rechtsprechung des EuGH - wiederholt dargelegt wird, der Revisionswerberin stehe der Vorsteuerabzug zu, so ist zu bemerken, dass der Vorsteuerabzug aus den Kosten der Errichtung des Busterminals der Revisionswerberin ohnehin (und zwar bereits vom Finanzamt) zuerkannt wurde (vgl. idS z.B. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0055, VwSlg. 8829/F).

30 Von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug eines Unternehmers für die bei Bauunternehmen in Auftrag gegebenen Bauleistungen ist aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage nach den umsatzsteuerlichen Folgen einer Übertragung des Bauwerks an die Öffentliche Hand zu unterscheiden (vgl. zur getrennten Prüfung der Steuerbarkeit bestimmter Umsätze einerseits und des Vorsteuerabzugs andererseits etwa auch EuGH 14.9.2017, C-132/16, *Iberdrola*, Rn. 22). 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, VwSlg. 8873/F, sowie zuletzt VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0031; 27.11.2017, Ro 2017/15/0003, je mit weiteren Nachweisen, insbesondere - zur "Vorsorge" gegen die Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs - EuGH 11.5.2017, C- 36/16, *Posnanina Investment*, Rn. 39 ff).

31 Eine Revision hängt nicht von der Lösung der in ihr vorgebrachten Rechtsfrage ab, wenn das angefochtene Erkenntnis auf einer tragfähigen Alternativbegründung beruht, zu der sich diese aufgeworfene Rechtsfrage nicht stellt (vgl. VwGH 3.4.2019, Ra 2018/15/0063, mwN).

32 Die Besteuerung der Übertragung des Bauwerks (Busterminal samt Nebenanlagen) an die Öffentliche Hand wurde vom Bundesfinanzgericht zum einen darauf gestützt, dass eine Lieferung vorliege, wobei hierfür geleistete Zuschüsse (auch) als Entgelt zu behandeln seien. Dagegen wendet sich die Revision mit ihrem Zulässigkeitsvorbringen. Das Bundesfinanzgericht hat diese Besteuerung zum anderen aber auch darauf gestützt, dass - bei Zutreffen des Vorbringens der Revisionswerberin - ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch iSd § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 vorliegt. Gegen diese - nach der oben zitierten Rechtsprechung - tragfähige Alternativbegründung wendet sich die Revision nicht (das im Zulässigkeitsvorbringen angesprochene Urteil des EuGH in der Rechtssache "*Sveda*" hatte auch nur die Vorsteuerabzugsberechtigung zum Gegenstand).

33 Damit werden aber in der Revision keine Rechtsfragen iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgeworfen, von denen die Revision abhängt. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 27. Juni 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2019150023.L00