

TE Vwgh Erkenntnis 2015/4/30 2012/15/0163

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.04.2015

Index

E3L E09301000;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art11 TeilA Abs1 lita;

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

UStG 1994 §3 Abs1;

UStG 1994 §3 Abs2;

UStG 1994 §4;

1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3 heute
2. UStG 1994 § 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. UStG 1994 § 3 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
6. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3 heute
2. UStG 1994 § 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. UStG 1994 § 3 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
6. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 4 heute
2. UStG 1994 § 4 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. UStG 1994 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. UStG 1994 § 4 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 4 gültig von 20.07.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
7. UStG 1994 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 4 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. UStG 1994 § 4 gültig von 06.01.1995 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
10. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

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, im Beisein des Schriftführers Mag. Dr. Hohenecker, über die Beschwerde des Finanzamts Gmunden-Vöcklabruck in 4810 Gmunden, Tagwerkerstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Linz, vom 28. Juni 2012, Zl. RV/1096- L/09, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 (mitbeteiligte Partei: T GmbH in O), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Tätigkeitsschwerpunkt der mitbeteiligten Gesellschaft liegt in der Aufschließung von Grundstücken.

Im Zuge einer die Jahre 2002 bis 2005 umfassenden Außenprüfung stellte die Prüferin Folgendes fest: Während des gesamten Prüfungszeitraumes seien von der mitbeteiligten Gesellschaft auf nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstücken Aufschließungsarbeiten durchgeführt worden. Die Mitbeteiligte sei dabei zunächst von sich aus tätig geworden. Werkverträge seien erst ab Juni 2005 abgeschlossen worden. Die Aufschließung umfasse unter anderem die Errichtung eines Kreisverkehrs samt einer Linksabbiegespur sowie die Errichtung eines Schmutzwasser- und Wasserversorgungsabschnittes zur Erschließung eines Fachmarktzentrums. Die aus den Rechnungen der Baufirmen an die Mitbeteiligte ausgewiesenen Vorsteuern seien zur Gänze geltend gemacht worden.

Nach dem zwischen der von den Bauarbeiten betroffenen Marktgemeinde und der Mitbeteiligten geschlossenen Vertrag vom März 2004 über die Erschließung des Fachmarktzentrums habe sich die Gemeinde verpflichtet, für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut den Betrag von 218.018,50 EUR an die Mitbeteiligte zu zahlen. Die Zahlung sei im Dezember 2004 erfolgt, wobei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei.

Nach Ansicht der Prüferin gehörten die Herstellung und die Erhaltung öffentlicher Straßen zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften. Die Mitbeteiligte habe zwar die Errichtung des Kreisverkehrs betrieben, sie habe aber weder ein Eigentum noch eine wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Straßen erworben. Diese seien von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen, weil sie nicht nur von den späteren Grundstückserwerbern, sondern auch von der Allgemeinheit benützt werden dürften. Die im Zuge der Umlegung und Errichtung der Straßen erbrachten Leistungen seien nicht für den Unternehmensbereich der mitbeteiligten Gesellschaft, sondern für den Hoheitsbereich erbracht worden. Die Zahlungen der Mitbeteiligten an die Baufirmen seien für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich für die öffentliche Hand, entrichtet worden und daher als Entgelt von dritter Seite anzusehen. Mangels Leistungsausführung habe die Mitbeteiligte daher keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Die Prüferin nahm sodann eine Kürzung der Vorsteuern vor.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte die Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2005 neu fest. Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, nahm das Verfahren gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und setzte die Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2005 neu fest.

Die gegen die Sachbescheide erhobene Berufung führte aus, verschiedene Konzernunternehmen der Unternehmensgruppe der Mitbeteiligten hätten die Liegenschaftsentwicklung zum Unternehmensgegenstand. Um die von diesen Konzernunternehmen erworbenen Grundstücke in verkaufsfähigen Zustand zu bringen, sei es erforderlich, diverse Aufschließungsarbeiten zur Herstellung der von den potentiellen Liegenschaftserwerbern benötigten Infrastruktur vornehmen zu lassen. Diese Aufschließungsarbeiten würden von der mitbeteiligten Gesellschaft erbracht. Die Beauftragung erfolge idR durch die Erwerber der Liegenschaften im Rahmen von Werkverträgen, die Abrechnung durch die Mitbeteiligte erfolge entsprechend den Leistungsbeziehungen gegenüber den jeweiligen Auftraggebern. Gelegentlich seien im Rahmen der Aufschließungsarbeiten auch Investitionen im öffentlichen Gut oder Investitionen erforderlich, welche in weiterer Folge ins öffentliche Gut übergehen. Die Kosten dieser Maßnahmen würden den Auftraggebern jeweils anteilig in Rechnung (zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) gestellt werden.

Die herrschende Meinung hinsichtlich der Erbringung von Bauleistungen gehe davon aus, dass Leistungsempfänger bei derartigen Leistungen nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes sein müsse. Maßgeblich für umsatzsteuerliche Zwecke sei vielmehr, wer sich die Leistung (zivilrechtlich) ausbedungen, dh. den Bauauftrag erteilt habe. Die mitbeteiligte Gesellschaft sei daher als die den Bauauftrag erteilende Unternehmerin

als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin zu qualifizieren und keinesfalls die mit der Erhaltung öffentlicher Straßen betraute Gebietskörperschaft. Der Mitbeteiligten könne somit nicht mit dem Argument, sie sei nicht als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin zu beurteilen, der Vorsteuerabzug versagt werden.

Auch dem Argument, dass im Falle der Annahme eines Leistungsbezuges "für das Unternehmen" vom Vorliegen eines steuerpflichtigen Eigenverbrauches auszugehen sei, weil der Kreisverkehr faktisch unentgeltlich der Allgemeinheit zur Nutzung zugänglich gemacht werde, könne nichts abgewonnen werden. Ein Entnahmeeigenverbrauch liege nicht vor, weil die Aufschließungsgesellschaft über den Kreisverkehr nicht wie ein Eigentümer verfügen könne, was aber für die Annahme eines Entnahmeeigenverbrauches erforderlich wäre. Gegen die Annahme eines Aufwandeigenverbrauchs spreche der Umstand, dass keine Ausführung sonstiger Leistungen (Errichtung des Kreisverkehrs) für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke vorliege. Es sei denkunmöglich, ein- und dieselbe einheitliche Leistung zunächst als für das Unternehmen erbracht anzuerkennen und gleichzeitig anzunehmen, diese sei für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lägen, ausgeführt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge und änderte die bekämpften Bescheide ab. Begründend führte sie aus, eine Lieferung oder sonstige Leistung werde grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liege, berechtigt oder verpflichtet sei, auch wenn ein Dritter den Aufwand trage oder den effektiven Nutzen der Leistung letztlich empfangt. Leistungsempfänger sei somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung.

Leistungsempfänger bei Bauausführungen sei der Auftraggeber, somit derjenige, der sich im eigenen Namen die Leistung ausbedungen habe und aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet sei. Nicht maßgebend sei hingegen das zivilrechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück. Erfolge daher eine Bauausführung auf fremden Grund und Boden, so sei Leistungsempfänger der Bauführer und nicht der Grundeigentümer, auch wenn dieser mit der Bauführung bereits Eigentum am Bauwerk erwerben sollte.

Für die Ansicht des Finanzamtes, dass eigentlich die öffentliche Hand Leistungsempfängerin gewesen sei, ergäben sich im festgestellten Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte: Nach vorliegender Aktenlage sei alleinig die Mitbeteiligte als Auftraggeberin und zivilrechtliche Vertragspartnerin (arg.: im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko) gegenüber den leistenden Unternehmen aufgetreten, womit nur sie sich aus den abgeschlossenen Rechtsgeschäften verpflichtet und berechtigt habe. Sie sei damit als Leistungsempfängerin zu würdigen.

Der Tätigkeitsschwerpunkt der Mitbeteiligten liege in der Aufschließung von Betriebsansiedlungsgebieten. Aus dieser Tätigkeit erziele sie unbestritten steuerpflichtige Einnahmen, wie eben auch aus der Errichtung des Kreisverkehrs. Dabei würden die Erschließungskosten in Form von Kostenbeiträgen auf die sich ansiedelnden Gewerbetreibenden abgewälzt. Diese stellten Entgelt von dritter Seite dar. Empfängerin der steuerpflichtigen (Werk)Lieferung sei somit die (jeweilige) Gemeinde, welcher die Verfügungsmacht über die verbauten Materialien verschafft werde. Damit stehe auch fest, dass die Bauleistungen für unternehmerische Zwecke verwendet und sohin für den Unternehmensbereich der mitbeteiligten Gesellschaft ausgeführt würden. Der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten des Kreisverkehrs stehe somit zu.

Bezüglich des im Jahr 2004 von der Gemeinde an die Mitbeteiligte überwiesenen Pauschalbetrags in Höhe von 218.018,50 EUR sei zu klären, ob dieser Zuschuss steuerpflichtiges Entgelt für die von der Mitbeteiligten erbrachten Leistungen darstelle (direktes Leistungsentgelt) oder als echter (nicht umsatzsteuerbarer) Zuschuss zu behandeln sei.

Nach Ansicht des EuGH (Urteil vom 22. November 2001, C- 184/00, Office des produits wallons ASBL) seien Zuschüsse, die allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten eines Unternehmens bestimmt seien und nicht mit einzelnen Leistungen in unmittelbarer Beziehung stünden, keine Gegenleistung für einen steuerbaren Umsatz. Daher sei es unerheblich, dass ein Zuschuss die Kosten der Leistung verringere (dies sei nämlich immer der Fall). Für die Steuerbarkeit sei vielmehr entscheidend, dass die Subvention gerade für eine konkrete Leistung gezahlt und es dem Subventionsempfänger damit ermöglicht werde, die Leistung zu einem niedrigeren Preis zu erbringen. Zuschüsse, die dem Empfänger für ein bestimmtes Verhalten gewährt würden, das im öffentlichen Interesse liege, und die keinem speziellen Leistungsempfänger einen verbrauchbaren Nutzen verschafften, seien nicht steuerbar und stellten kein Leistungsentgelt dar.

Die Besteuerung einer Leistung setze somit einen Leistungsaustausch voraus. Der Leistende müsse seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringen. Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen,

volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden solle, seien kein Entgelt für eine steuerbare Leistung. Vor diesem Hintergrund sei insbesondere die Beantwortung der Frage von Bedeutung, ob der beschwerdegegenständliche Zuschuss in die Preisfindung der Leistung miteingeflossen sei und damit einen niedrigeren Preis ermöglicht habe.

Im Vertrag über die Erschließung des Fachmarktzentrums vom März 2004 hätten die mitbeteiligte Gesellschaft sowie die Marktgemeinde unter Hinweis auf die vorangegangene Vereinbarung vom 2. September 2002 vereinbart, dass sich letztere verpflichte, als Vergütung für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut einen Pauschalbetrag in Höhe von 218.018,50 EUR (3 Mio öS) an die Mitbeteiligte zu zahlen. Im Gegenzug habe sich die Mitbeteiligte verpflichtet, im künftigen Betriebsbaugebiet innerhalb von fünf Jahren nach vollständiger Zahlung dieser Pauschale 300 Dauerarbeitsplätze zu schaffen. Sollten diese nicht geschaffen werden, sei der Betrag aliquot an die Marktgemeinde rückzuerstatten.

Wörtlich heißt es dazu in der in den Verwaltungsakten einliegenden Vereinbarung:

"Kreisplatz und Aufschließungsstraße

3.1. In der Vereinbarung vom 02.09.2002, abgeschlossen zwischen der MARKTGEMEINDE und der (Mitbeteiligten) wurde die Umsetzung des Verkehrskonzeptes zur Anbindung des Betriebsbaugebietes (...), insbesondere die Errichtung und Kostentragung des Kreisplatzes und der Aufschließungsstraße näher geregelt. (...)

3.2 Als Vergütung für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut gemäß Punkt 1 verpflichtet sich die MARKTGEMEINDE zur Zahlung eines Pauschalbetrages an die (Mitbeteiligte) in der Höhe von EUR 218.018,50. Dagegen verpflichtet sich die (Mitbeteiligte) im künftigen Betriebsbaugebiet innerhalb von 5 Jahren nach vollständiger Zahlung dieser Pauschale 300 Dauerarbeitsplätze (= SV-pflichtige Dienstverhältnisse mindestens für die Dauer eines Jahres) zu schaffen. Sollten diese nicht geschaffen werden, ist der Betrag aliquot an die MARKTGEMEINDE rückzuerstatten."

Dieser Vertrag beruhe auf dem am 2. September 2002 unterzeichneten Vorvertrag, in dem zunächst einleitend darauf hingewiesen werde, dass die Gemeinde auf Grund der Zustimmung des Landes Oberösterreich (per Zustimmungsvertrag) zur Errichtung und Nutzung der für die Aufschließung des Betriebsansiedlungsgebietes erforderlichen Verkehrsanlagen berechtigt sei. Darüber hinaus werde im Zustimmungsvertrag festgehalten, dass die Gemeinde als Nutzungsberechtigte alle Kosten sowohl für die Herstellung, als auch die Erhaltung der Verkehrsanlage zu tragen habe und zwar insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grundflächen, die Reinigung oder die Instandhaltung.

Mit der vorliegenden Vereinbarung werde die Kostentragungspflicht der Gemeinde auf die mitbeteiligte Gesellschaft überwält. Demnach verpflichte sich die Mitbeteiligte, die Anbindung des Betriebsbaugebietes an das öffentliche Straßennetz auf eigene Kosten durchzuführen und der Gemeinde sämtliche Kosten für die Herstellung der Verkehrsanlage zu ersetzen, insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grünflächen. Die Gemeinde trage hingegen lediglich die Kosten der zukünftigen Erhaltung und Reinigung der Verkehrsanlage. Schlussendlich werde festgehalten, dass die (künftige) Verkehrsanlage im Eigentum der Gemeinde stehen werde.

Die Gewährung des Pauschalbetrages diene lediglich der Förderung der Tätigkeit der Empfängerin und zwar aus konkreten, im öffentlichen Interesse liegenden strukturpolitischen und volkswirtschaftlichen Gründen. Die Gemeinde habe nämlich berechnete Interessen daran, Betriebe innerhalb der Gemeindegrenzen anzusiedeln, um damit zahlreiche Arbeitsplätze zu schaffen. Demensprechend sei auch eine aliquote Rückzahlungsverpflichtung für den Fall vereinbart worden, dass das Ziel der Schaffung von 300 Dauerarbeitsplätzen innerhalb von fünf Jahren nicht erreicht werden sollte. Fünf Jahre später, also im Jahr 2009, sei auch tatsächlich eine Bestandsaufnahme der bereits bestehenden Arbeitsverhältnisse erfolgt. Im Schreiben vom 22. Dezember 2009 werde festgehalten, dass dieses Ziel per 31. Dezember 2009 nicht erreicht worden sei (68 Arbeitsplätze seien bisher geschaffen worden) und somit eine Aliquotierung im Sinne der Rückzahlungsvereinbarung zu erfolgen habe.

Dass ausschließlich die Schaffung von Arbeitsplätzen durch Förderung von örtlichen Betriebsansiedlungen ausschlaggebend für den Zuschuss gewesen sei, beweise die diesem Schreiben beigelegte Aufstellung der Berechnung des Aliquotierungsbetrages: Wäre dieser Betrag tatsächlich (zumindest teilweise) für die Errichtung des Kreisverkehrs geleistet worden, dann hätte die Gemeinde den Aliquotierungsbetrag anders berechnet. Ausgehend vom gesamten

Zuschuss sei nämlich zunächst der durchschnittliche Förderbetrag pro Arbeitsplatz berechnet (218.018,50 EUR / 300) und anschließend mit der Zahl der tatsächlich geschaffenen Arbeitsplätze multipliziert worden. Nur dieser Betrag sei nicht mehr rückzahlbar, der Restbetrag in Höhe von immerhin 168.600,97 EUR sei in diesem Schreiben als Forderung gegenüber der Mitbeteiligten ausgewiesen.

Auf Grund der Tatsache, dass dieser Betrag im Jahr 2004 zwar an die Mitbeteiligte geflossen, allerdings der Anspruch auf eine Förderung auf Grund der Rückzahlungsverpflichtung zunächst lediglich aufschiebend bedingt (§ 696 ABGB) und somit der Eintritt des noch ungewissen Ereignisses (Schaffung der Arbeitsplätze) zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar gewesen sei, könne gefolgert werden, dass der Zuschuss auch nicht die Höhe der weiterverrechneten Kosten berührt habe und damit nicht in die Kalkulation des Preises der Leistung eingeflossen sei. Folglich sei auch kein ermäßigtes Entgelt in Rechnung gestellt worden. Auf Grund der Tatsache, dass dieser Betrag im Jahr 2004 zwar an die Mitbeteiligte geflossen, allerdings der Anspruch auf eine Förderung auf Grund der Rückzahlungsverpflichtung zunächst lediglich aufschiebend bedingt (Paragraph 696, ABGB) und somit der Eintritt des noch ungewissen Ereignisses (Schaffung der Arbeitsplätze) zu diesem Zeitpunkt noch nicht absehbar gewesen sei, könne gefolgert werden, dass der Zuschuss auch nicht die Höhe der weiterverrechneten Kosten berührt habe und damit nicht in die Kalkulation des Preises der Leistung eingeflossen sei. Folglich sei auch kein ermäßigtes Entgelt in Rechnung gestellt worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde. In der Anfechtungserklärung wendet sich das Finanzamt dabei ausschließlich gegen die Behandlung des von der Gemeinde bezahlten Betrages in Höhe von 218.018,50 EUR als echten, nicht steuerbaren Zuschuss und nicht als steuerpflichtiges Leistungsentgelt für erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines öffentlichen Kreisplatzes und einer Aufschließungsstraße.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung, voraus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128). Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung, voraus vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128).

§ 4 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt, dass der Umsatz für Lieferungen und sonstige Leistungen nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist nach dieser Bestimmung alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Zum Entgelt gehört nach § 4 Abs. 2 UStG 1994 auch Paragraph 4, Absatz eins, UStG 1994 bestimmt, dass der Umsatz für Lieferungen und sonstige Leistungen nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist nach dieser Bestimmung alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Zum Entgelt gehört nach Paragraph 4, Absatz 2, UStG 1994 auch

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,
2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Entgelt von dritter Seite).

Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen. Nach Artikel 11, Teil A Absatz eins, Litera a, der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können die Gegenleistung für eine Leistung an den Zuschussgeber darstellen. Das ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt, insbesondere wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt. Erforderlich ist somit, dass der Zuschussempfänger ein Verhalten zu setzen hat, welches als Gegenleistung für den Zuschuss einen konkreten Nutzen verschafft (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4 § 4 Rz 115). Keine Leistung liegt vor bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0131). Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können die Gegenleistung für eine Leistung an den Zuschussgeber darstellen. Das ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt, insbesondere wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt. Erforderlich ist somit, dass der Zuschussempfänger ein Verhalten zu setzen hat, welches als Gegenleistung für den Zuschuss einen konkreten Nutzen verschafft vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4 Paragraph 4, Rz 115). Keine Leistung liegt vor bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0131).

Unter Anknüpfung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hat der Verwaltungsgerichtshof zum erforderlichen Leistungsaustausch auch ausgesprochen, dass der Unternehmer dazu einem konkreten Dritten oder dem Zuschussgeber in dessen Eigenschaft als Verbraucher oder Beteiligter am Wirtschaftsleben einen Vorteil verschaffen muss (vgl. jeweils mwN die hg. Erkenntnisse vom 23. November 2004, 2001/15/0103 sowie 28. Oktober 2008, 2006/15/0131). Unter Anknüpfung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hat der Verwaltungsgerichtshof zum erforderlichen Leistungsaustausch auch ausgesprochen, dass der Unternehmer dazu einem konkreten Dritten oder dem Zuschussgeber in dessen Eigenschaft als Verbraucher oder Beteiligter am Wirtschaftsleben einen Vorteil verschaffen muss vergleiche , jeweils mwN die hg. Erkenntnisse vom 23. November 2004, 2001/15/0103 sowie 28. Oktober 2008, 2006/15/0131).

Ein Sachverhalt, wie er dem im angefochtenen Bescheid angeführten Urteil des EuGH vom 22. November 2001, C-184/00, Office des produits wallons ASBL, zu Grunde lag (Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie betrifft jeweils nur Fälle mit drei Beteiligten, nicht jene Fälle, in denen - wie hier - Umsätze zugunsten der Stelle bewirkt werden, die die Subvention gewährt hat; vgl. Rn 10 des genannten Urteiles des EuGH), liegt hier nicht vor (vgl. den hg. Beschluss vom 30. Jänner 2014, 2010/15/0056). Ein Sachverhalt, wie er dem im angefochtenen Bescheid angeführten Urteil des EuGH vom 22. November 2001, C-184/00, Office des produits wallons ASBL, zu Grunde lag (Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie betrifft jeweils nur Fälle mit drei Beteiligten, nicht jene Fälle, in denen - wie hier - Umsätze zugunsten der Stelle bewirkt werden, die die Subvention gewährt hat; vergleiche , Rn 10 des genannten Urteiles des EuGH), liegt hier nicht vor vergleiche , den hg. Beschluss vom 30. Jänner 2014, 2010/15/0056).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid keinen Zusammenhang des streitgegenständlichen Zuschusses mit der Errichtung des Kreisverkehrs gesehen und den Zuschuss als Zahlung qualifiziert, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden sollte. Dabei hat sie sich entscheidend auf die Nebenabrede zwischen der Mitbeteiligten und der Gemeinde gestützt, wonach sich die Mitbeteiligte - bei sonstiger (aliquoter) Rückerstattungspflicht des Zuschusses - auch zur Schaffung von 300 Dauerarbeitsplätzen innerhalb von fünf Jahren im Betriebsbaugelände verpflichtet hat. Die ausschließliche Verknüpfung des Zuschusses mit der Schaffung der Arbeitsplätze beweise auch die nachfolgende Berechnung des Rückerstattungsbetrages im Jahr 2009.

Demgegenüber verweist die Beschwerde auf die Formulierung des Vertrages über die Erschließung des Fachmarktzentrums, in der die Bezahlung des Zuschusses ausdrücklich "als Vergütung für die Errichtung der Straßenanlagen sowie für die Abtretung von Grundflächen ins öffentliche Gut" bezeichnet wird, womit die innere Verknüpfung des Zuschusses mit der Straßenerrichtung im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses bereits deutlich werde. Die Erfüllung der arbeitsplatzpolitischen Zusatzbedingung bilde dagegen für die Gemeinde keinen bewertbaren verbrauchsfähigen Nutzen.

Zudem liege der Tätigkeitsschwerpunkt der Mitbeteiligten allein in der Baureifmachung und Aufschließung von Grundstücken. Es finde sich in den Feststellungen der belangten Behörde kein Anhaltspunkt dafür, dass die mitbeteiligte Gesellschaft im zu beurteilenden Fall außer als Erbringerin der vereinbarten Erschließungsmaßnahmen auch als Eigentümerin, Verkäuferin, Vermarkterin oder Vermittlerin des zu erschließenden

Betriebsansiedlungsgebietes aufgetreten sei. Im Hinblick auf den angegebenen Förderungszweck stelle sich somit die - von der belangten Behörde nicht aufgeworfene - Frage, ob die Mitbeteiligte, die im Hinblick auf ihre Tätigkeit zur Schaffung von Arbeitsplätzen nicht viel habe beitragen können, die richtige "Adressatin" des vorgeblichen Zuschusses gewesen sei. Wäre der Förderungszweck ernsthaft verfolgt worden, hätten wohl jene Gesellschaften der beteiligten Unternehmensgruppe als Zahlungsempfänger aufscheinen müssen, die tatsächlich mit der Vermarktung des Fachmarktzentrums befasst gewesen seien.

Gegen eine ernsthafte eigenständige Förderbedingung spreche auch, dass die Mitbeteiligte den streitgegenständlichen Zuschuss im Jahr 2009 nicht aliquot und weitgehend, sondern überhaupt nicht habe zurückzahlen müssen, als nach Ablauf der vereinbarten Frist anstelle der vereinbarten 300 nur 68 Arbeitsplätze geschaffen worden seien. Vielmehr sei eine Fristerstreckung bis Ende 2015 für die Schaffung der ausständigen 232 Arbeitsplätze gewährt worden.

Die vereinbarte aliquote Rückzahlungsverpflichtung spreche somit nicht gegen das Vorliegen eines Leistungsentgeltes, sondern stelle aus der Sicht der leistenden Unternehmerin und mitbeteiligten Gesellschaft lediglich eine auflösende Bedingung iSd § 696 ABGB für die Höhe der im Jahr 2004 gezahlten Gegenleistung dar. Werde die im Zusammenhang mit dem Leistungsgeschäft vereinbarte Bedingung nicht vollständig erfüllt, vermindere sich das Entgelt entsprechend und sei im Zeitpunkt der Rückforderung eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 eingetreten. Die vereinbarte aliquote Rückzahlungsverpflichtung spreche somit nicht gegen das Vorliegen eines Leistungsentgeltes, sondern stelle aus der Sicht der leistenden Unternehmerin und mitbeteiligten Gesellschaft lediglich eine auflösende Bedingung iSd Paragraph 696, ABGB für die Höhe der im Jahr 2004 gezahlten Gegenleistung dar. Werde die im Zusammenhang mit dem Leistungsgeschäft vereinbarte Bedingung nicht vollständig erfüllt, vermindere sich das Entgelt entsprechend und sei im Zeitpunkt der Rückforderung eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 eingetreten.

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerde im Recht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137, 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. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137, 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 Paragraph 3, Absatz eins, oder - seit der Novelle Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, - ein Eigenverbrauch nach Paragraph 3, Absatz 2, dritter Teilstrich UStG 1994 des Unternehmers vorliegen.

Erfolgt seitens des Unternehmers eine Weiterverrechnung der Errichtungskosten an ansiedlungswillige Unternehmer eines Gewerbeparks und stellt sich deren Zahlung als Entgelt von dritter Seite für die Übertragung an die Öffentliche Hand dar, liegt eine steuerpflichtige entgeltliche Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 vor (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2008/15/0299). Das Vorliegen einer solchen Weiterverrechnung schließt jedoch nicht aus, dass neben dem Entgelt von dritter Seite auch ein (anteiliges) direktes Leistungsentgelt vorliegt. Erfolgt seitens des Unternehmers eine Weiterverrechnung der Errichtungskosten an ansiedlungswillige Unternehmer eines Gewerbeparks und stellt sich deren Zahlung als Entgelt von dritter Seite für die Übertragung an die Öffentliche Hand dar, liegt eine steuerpflichtige entgeltliche Lieferung nach Paragraph 3, Absatz eins, UStG 1994 vor (vergleiche , auch das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2008/15/0299). Das Vorliegen einer solchen Weiterverrechnung schließt jedoch nicht aus, dass neben dem Entgelt von dritter Seite auch ein (anteiliges) direktes Leistungsentgelt vorliegt.

Im Beschwerdefall lässt schon die Zuschussvereinbarung zwischen der Gemeinde und der Mitbeteiligten in ihrer Formulierung auf einen unmittelbaren Zusammenhang der Zuschussgewährung zur Straßenerrichtung und zur Abtretung ins öffentliche Gut schließen. Dessen ungeachtet hat die belangte Behörde aus einer Nebenabrede zur Schaffung von Arbeitsplätzen eine ausschließliche Verknüpfung des Zuschusses mit dieser Nebenabrede angenommen. Einen relevanten Zusammenhang zur in Rede stehenden (Werk)Lieferung an die Gemeinde hat sie damit verneint, ohne allerdings festzustellen, dass die Mitbeteiligte die Errichtung und Übertragung des Kreisverkehrs

auch ohne die Zahlungen der Gemeinde erbracht hätte (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0024). Die vorgelegte Vereinbarung deutet demgegenüber gerade nicht darauf hin, dass eine solche Leistungserbringung auch ohne die Zuschusszahlung der Gemeinde erfolgt wäre. Im Beschwerdefall lässt schon die Zuschussvereinbarung zwischen der Gemeinde und der Mitbeteiligten in ihrer Formulierung auf einen unmittelbaren Zusammenhang der Zuschussgewährung zur Straßenerrichtung und zur Abtretung ins öffentliche Gut schließen. Dessen ungeachtet hat die belangte Behörde aus einer Nebenabrede zur Schaffung von Arbeitsplätzen eine ausschließliche Verknüpfung des Zuschusses mit dieser Nebenabrede angenommen. Einen relevanten Zusammenhang zur in Rede stehenden (Werk)Lieferung an die Gemeinde hat sie damit verneint, ohne allerdings festzustellen, dass die Mitbeteiligte die Errichtung und Übertragung des Kreisverkehrs auch ohne die Zahlungen der Gemeinde erbracht hätte (vergleiche, dazu auch das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0024). Die vorgelegte Vereinbarung deutet demgegenüber gerade nicht darauf hin, dass eine solche Leistungserbringung auch ohne die Zuschusszahlung der Gemeinde erfolgt wäre.

Zudem ist - worauf die Amtsbeschwerde zu Recht hinweist - auch nicht erkennbar, inwieweit die Mitbeteiligte als bloße Aufschließungsgesellschaft überhaupt in der Lage gewesen wäre, für die Schaffung von 300 Dauerarbeitsplätzen Sorge zu tragen, was ebenfalls bereits gegen die Annahme einer ernsthaften und eigenständigen echten Subventionszusage spricht.

Indem die belangte Behörde bei dieser Sachlage einen ausschließlichen Zusammenhang des gewährten Zuschusses zur Nebenabrede betreffend Schaffung von Dauerarbeitsplätzen angenommen hat, hat sie die Rechtslage verkannt.

Zu Recht rügt die Beschwerde als Verletzung von Verfahrensvorschriften schließlich auch, dass die belangte Behörde - eine Eigenständigkeit der Nebenabrede unterstellt - sich nicht weiter mit der Ernsthaftigkeit der Nebenabrede auseinandergesetzt hat, obwohl die Rückzahlungsverpflichtung trotz Nichterreichens der zugesagten Dauerarbeitsplätze nicht effektuiert, sondern vielmehr eine weitere großzügige Fristerstreckung gewährt worden ist.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. April 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150163.X00

Im RIS seit

08.06.2015

Zuletzt aktualisiert am

09.07.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at